



NORGES HØYESTERETT

Den 29. juni 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-01041-A, (sak nr. 2004/1734), sivil sak, anke,

Allseas Marine Contractors SA

(advokat Per Christian Ask – til prøve)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret
for utenlandssaker

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Amund Noss)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Tjomsland**: Saken gjelder ligningen for Allseas Marine Contractors SA, heretter stort sett omtalt som Allseas, for inntektsårene 1990, 1992 og 1993. Tvisten for Høyesterett knytter seg til allokeringen av fradrag for fartøyleie og indirekte kostnader til virksomhet på norsk kontinentalsokkel og fastsettelsen av skattesats ved summarisk fellesoppgjør overfor selskapet.
- (2) Allseas er et sveitsiskregistrert selskap som driver rørleggingsvirksomhet med to spesialskip – Lorelay og Trenchsetter. Lorelay er et avansert skip innen dypvannsrørlegging som holdes i posisjon ved hjelp av egne maskiner og propeller. Trenchsetter, som ble tatt i bruk av Allseas i 1990, er et skip som benyttes i forbindelse med utgraving av renner som benyttes for legging av rør, og i forbindelse med støttefunksjonene knyttet til rørleggingsoperasjoner. Trenchsetter er utstyrt primært for å arbeide sammen med Lorelay. Fartøyene leies inn fra to Panama-registrerte selskaper i samme konsern. Virksomheten, som startet i 1985, foregår hovedsakelig på kontinentalsokkelen i Nordsjøen. I de inntektsårene saken gjelder, foregikk det virksomhet på ulike deler av sokkelen – herunder den norske. Lorelay hadde vinteren 1989–90 også et oppdrag utenfor Sør-Afrika og vinteren 1991–92 et oppdrag utenfor California.
- (3) Ligningsnemnda for utenlandssaker traff 4. juli 1996 endringsvedtak for inntektsårene 1990, 1992 og 1993 som innebar at selskapet ble skjønnsignet. Til grunn for vedtaket lå

et bokettersyn avholdt i perioden 24. oktober til 9. november 1995. Grunnen til at inntektsåret 1991 ikke omfattes av endringsvedtaket, var at selskapet ikke hadde overskudd dette året. Ligningen for 1991 er imidlertid av betydning for det vedtaket som ble truffet for 1992. Endringsvedtaket gjaldt flere forhold, blant annet at Allseas hadde innberettet for lite lønn for inntektsårene 1992 og 1993. Det ble også ilagt tilleggsskatt og tilleggsavgift med betydelige beløp. Selskapet klaget vedtaket inn for overligningsnemnda for utenlandssaker, som traff vedtak i saken 20. februar 1998. Overligningsnemndas vedtak innebar at det ble foretatt en rekke endringer og korreksjoner i forhold til endringsligningen i ligningsnemnda – både i selskapets favør og disfavør. Samlet sett innebar vedtaket en viss reduksjon av selskapets skatt for de tre årene. Selskapet ble 1. september 1998 ilagt et forelegg på fem millioner kroner for flere av de samme overtredelsene av ligningsloven som det tidligere var ilagt tilleggsskatt for. Forelegget ble vedtatt. Etter ny klage fra selskapet ble ligningen behandlet i Fylkesskattenemnda i Rogaland 16. desember 1998 og deretter av Riksskattenemnda 26. november 1999.

(4) Allseas gikk ved stevning 8. juni 2000 til Stavanger byrett til sak om gyldigheten av Riksskattenemndas vedtak. I kjennelse 20. oktober 2000 besluttet Gulating lagmannsrett at saken skulle overføres til Ryfylke herredsrett fordi byrettsjustitiarius ved Stavanger byrett var medlem av Riksskattenemnda da vedtaket ble truffet.

(5) Søksmålet gjaldt en rekke sider av Riksskattenemndas vedtak; adgangen til å endre ligningen i forhold til ligningslovens fristbestemmelser, forskjellige problemstillinger i tilknytning til ileggelsen av tilleggsskatt og tilleggsavgift, allokeringen av fradrag for fartøyleie og indirekte kostnader og gjennomføringen av summarisk fellesoppgjør. Det er for behandlingen i Høyesterett ikke grunn til å gjøre nærmere rede for de spørsmål som ikke foreligger til avgjørelse her.

(6) Ryfylke tingrett avsa 18. februar 2002 dom med slik domsslutning:

- ”1. **Ligningen av Allseas Marine Contractors SA for inntektsårene 1990–93 oppheves. Ved ny ligning legges til grunn at oppgrossingsgrunnlaget ved beregningen av det summariske fellesoppgjør skal divideres med 0,65.**
2. **Forøvrig frifinnes staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker.**
3. **I saksomkostninger for tingretten betaler Allseas Marine Contractors SA 121.625 – etthundreogtjue tusen sekshundreogtjue fem – kroner til staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker innen 2 – to – uker med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**

(7) Jeg bemerker at det summariske fellesoppgjøret bare gjelder inntektsårene 1992 og 1993, og opphevelsen må derfor anses begrenset til disse årene. Bakgrunnen for at Riksskattenemndas vedtak – i samsvar med en subsidiær påstand fra Allseas – ble opphevet når det gjaldt beregningen av det summariske fellesoppgjøret var at tingretten anså seg bundet av dommen i Rt. 2001 side 1661, som jeg kommer tilbake til. Denne dommen ble avsagt etter at tingretten hadde tatt saken opp til doms. Sentralskattekontoret for utenlandssaker traff senere endringsvedtak på dette punkt i samsvar med tingrettens dom.

(8) Allseas anket tingrettens dom til Gulating lagmannsrett. Ett tvistetema bortfalt før lagmannsrettens ankebehandling. Det var spørsmålet om det vedtatte forelegget grunnet

for høye fradragsførte kostnader stengte for etterfølgende tilleggsskatt og tilleggsavgift for de samme forhold, jf. Den europeiske menneskerettighetskonvensjon protokoll 7 artikkel 4. Etter den avklaringen som var skjedd ved Høyesteretts plenumsavgjørelser i Rt. 2002 side 497 og Rt. 2002 side 557, ble ligningen på de aktuelle punkter endret i skattyters favør.

- (9) Gulating lagmannsrett avsa 25. august 2004 dom med slik domsslutning:

”1. Ryfylke herredsretts dom av 18. februar 2002 i sak 00-000518 A punkt 1 og 2 stadfestes.

2. Saksomkostninger tilkjennes ikke for herredsretten eller for lagmannsretten.”

- (10) Partenes anførsler for de tidligere instanser fremgår av dommene.
- (11) Allseas har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder to hovedspørsmål. Det første er allokeringen av fradrag for fartøyleie og indirekte kostnader til selskapets virksomhet i Norge. Anken gjelder på dette punkt både lovanvendelsen og bevisbedømmelsen. Det andre gjelder fastsettelsen av skattesats ved det summariske fellesoppgjør som er foretatt på selskapets hånd. På dette punkt gjelder anken lovanvendelsen. Fire vitner har avgitt forklaring ved bevisopptak. Det er fremlagt enkelte nye dokumenter. Saken står – for så vidt gjelder de spørsmål ankesaken gjelder – i hovedsak i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (12) *Allseas Marine Contractors SA* har for Høyesterett sammenfatningsvis anført:
- (13) Ved allokering av fradragsberettiget fartøyleie og indirekte kostnader til virksomheten i Norge, er utgangspunktet at kostnadene fordeles etter 365-dagersregelen. Men det følger av Heerema-dommen i Rt. 2002 side 718 at det gjelder et unntak for sesongbetont virksomhet. For at sesongunntaket skal komme til anvendelse for offshorefartøy må etterspørselen etter de aktuelle tjenestene i Nordsjøen være svært begrenset eller fraværende i perioder av året, og fartøyene må ikke kunne forflyttes til andre markeder der de naturgitte begrensninger ikke foreligger.
- (14) I denne saken får unntaket for sesongbetont virksomhet anvendelse. Den virksomhet som Allseas driver i Nordsjøen må – slik lagmannsretten er kommet til – anses for å ligge nede i vinterhalvåret. De harde værforholdene i Nordsjøen medfører at arbeidet da blir vesentlig dyrere og frembyr større skaderisiko enn ellers. Tilgjengelig oppdrag i Nordsjøen vinterstid vil derfor stort sett være begrenset til det som er påkrevd for å ta inn forsinkelser mv. Det kreves – ifølge Heerema-dommen – ikke en absolutt umulighet i forhold til å kunne drive virksomhet i Nordsjøen for at sesongunntaket skal få anvendelse.
- (15) Lagmannsretten har tatt feil når den er kommet til at Allseas på vinterstid kan flytte sin virksomhet til markeder utenfor Nordsjøen. De to oppdragene – i henholdsvis Sør-Afrika og California – som Lorelay hadde i denne perioden, var mer tilfeldige og helt spesielle prosjekter. Det må være et økonomisk grunnlag for å kunne basere driften på en forflytting til andre markeder, jf. Heerema-dommen.
- (16) Etter den ankende parts syn står denne saken på alle vesentlige punkter i samme stilling som det saksforholdet Høyesterett tok stilling til i Heerema-dommen. Den eneste

relevante forskjellen er at skipene forflyttet seg med forskjellig hastighet, men dette kan ikke være avgjørende.

- (17) At markedssituasjonen senere er endret kan det ikke tas hensyn til ved vurderingen av om Allseas hadde et marked utenfor Nordsjøen årene 1990–1993. Vurderingen må knyttes til det aktuelle inntektsåret.
- (18) Dersom Allseas får medhold i at det her foreligger en sesongbetont virksomhet, må det – på bakgrunn av de gjennomsnittlige prosjektdager i perioden 1990 til 1993 – anses riktig å fordele kostnadene på 270 dager. I de årene det har vært flere aktive prosjektdager enn 270, må imidlertid kostnadene fordeles på det faktiske dagantall.
- (19) Subsidiært gjør Allseas gjeldende at antallet dager som skal benyttes i fordelingsbrøken nevner, må reduseres med de dager som medgår til seiling til og fra markeder utenfor Nordsjøen. Dette begrunnes med at virksomheten i Nordsjøen er sesongbetont og at seilingen til andre områder innebærer en begrensning i det antall dager fartøyene kan operere aktivt. Den begrunnelsen flertallet i Safe Regalia-dommen i Rt. 1995 side 455 ga for at opplagsperiodene skulle anses som nødvendige for den virksomhet som ble utøvd på norsk sokkel, er her treffende. Det fremstår som en naturlig ordning at kostnader forbundet med flytting mellom forskjellige markeder bæres av de berørte stater i fellesskap. Dersom slik forflytting ikke har funnet sted, må det foretas en konkret vurdering av hvor lang tid en forflytting til nærmeste mulige marked ville tatt.
- (20) Atter subsidiært gjøres det gjeldende at det må foretas en økning i antallet dager som allokeres til Norge, ved at en forholdsmessig andel av nødvendige seilingsdager mellom oppdrag i ulike geografiske områder tillegges telleren. Resultatet blir det samme etter denne betraktningssmåte som når man gir fradrag for seilingsdagene i nevneren. Et annet alternativ vil være å allokere til Norge de faktiske seilingsdager fra andre markeder til prosjekter på norsk sokkel. En slik løsning vil imidlertid gi nokså tilfeldige resultater avhengig av hvor fartøyene hadde sitt første oppdrag etter å ha vært i et annet geografisk område.
- (21) I anledning tvisten knyttet til det summariske fellesoppgjøret, gjøres det gjeldende at det i denne saken vil være i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97 å anvende bestemmelsen om skattesats i forskriften av 20. november 1997 ved den manglende lønnsinnberetning for 1992 og 1993. Det aksepteres at arbeidsgiveren også før forskriften hadde et skatte- og avgiftsansvar og at det, siden det her var inngått avtale om nettolønn, ved beregningen av ansvaret skulle foretas såkalt oppgrossing.
- (22) Ligningsnemnda benyttet en skattesats på 28 prosent. Siden det her gjaldt ansatte som det ikke skulle foretas individuelt trygdetrekk for, og det for mange av dem skulle gis fradrag ved ligningen etter skatteloven av 1911 § 44 ellefte og syttende ledd, ville det etter Allseas mening være riktigere å anvende en skattesats på 23,8 prosent. Overligningsnemnda og de instanser som senere har behandlet saken, har anvendt forskriftens laveste skattesats på 35 prosent. For Allseas innebærer dette en betydelig skjerpelse av skatteansvaret. Vurderingen av grunnlovsmessigheten var å la en slik skjerpelse få tilbakevirkende kraft, må i hovedsak knyttes til ordningen som sådan og i mindre grad til virkningen for den konkrete skattyter. Det er etter selskapets syn klart i strid med Grunnloven § 97 å innføre en slik skjerpelse flere år etter at den manglende

lønnsinnberetning fant sted, og særlig i et tilfelle som dette hvor spørsmålet allerede var avgjort i ligningsnemnda.

- (23) Som et alternativt grunnlag gjør Allseas gjeldende at forskriften fra 1997 ikke kan anvendes i de tilfeller – som det foreliggende – hvor skattesatsene i forskriften vil medføre en betydelig skjerpelse av ansvaret i forhold til tidligere. Tilfeller hvor de ansatte ikke skal trekkes for trygdeavgift, står her i en særlig stilling. Da skattesatsene i forskriften ble fastsatt til enten 50 eller 35 prosent, kan man ikke ha tenkt på slike tilfeller. Allseas viser til at formålet med summarisk fellesoppgjør er av gjenopprettende karakter og at det ikke tas sikte på at reglene skal innebære en skjerpelse av ansvaret. Det vises til dommen i Rt. 2001 side 1661.
- (24) Som et tredje grunnlag for ikke å anvende forskriften gjøres det gjeldende at forskriftens ikrafttredelsesbestemmelse må tolkes innskrenkende. Når det her sies at forskriften også får anvendelse i saker som er ”under behandling”, må det forstås slik at dette bare omfatter saker hvor det ikke er truffet vedtak i første instans.
- (25) Allseas Marine Contractors SA har for Høyesterett nedlagt slik påstand:

”1. **Ligningen av Allseas Marine Contractors SA for inntektsårene 1990, 1992 og 1993 oppheves. Ved den nye ligningen skal det legges til grunn:**

Prinsipalt

Ved fordelingen av fradragsberettiget fartøyleie og indirekte kostnader mellom Norge og hovedkontoret skal fordelingsbrøkens nevner reduseres med det antall dager fartøyene ikke kan operere på grunn av værforholdene i Nordsjøen.

Subsidiært

Ved fordelingen av fradragsberettiget fartøyleie og indirekte kostnader mellom Norge og hovedkontoret skal fordelingsbrøkens nevner reduseres med det antall dager fartøyene ikke kan operere på grunn av seiling til og fra oppdrag utenfor Nordsjøen.

Atter subsidiært

Ved fordelingen av fradragsberettiget fartøyleie og indirekte kostnader mellom Norge og hovedkontoret skal antallet aktive dager i Norge økes med en forholdsmessig andel av det antall dager fartøyene ikke kan operere på grunn av seiling til og fra oppdrag utenfor Nordsjøen, basert på aktive dager i Norge i forhold til årets antall dager, eksklusive seilingsdager til og fra oppdrag utenfor Nordsjøen.

II

I det summariske fellesoppgjøret skal skattesatsen fastsettes konkret ut fra antatt skattenivå for de ansatte i Allseas Marine Contractors SA og legges til grunn også for oppgrossingen.

2. **Allseas Marine Contractors SA tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**

- (26) *Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker* har for Høyesterett erklært seg enig i den begrunnelsen lagmannsretten har gitt, og har sammenfatningsvis anført:

- (27) Ved allokering av fartøyleie og indirekte kostnader er 365-dagersregelen den klare hovedregelen, jf. Rt. 1994 side 132, Rt. 1998 side 794 og Rt. 2002 side 718. Den begrunnelse som i disse avgjørelsene er gitt for hovedregelen, er også av betydning når regelens rekkevidde nærmere skal fastsettes. Etter rettspraksis gjelder et unntak for sesongbetont virksomhet. To kumulative vilkår må i så fall være oppfylt: Fartøyet må ha slike egenskaper at virksomheten "ligger nede om vinteren" på grunn av værforholdene i Nordsjøen, og det må ikke være "grunnlag for å basere driften" på forflytting til andre markeder der de naturgitte begrensninger ikke foreligger. Ingen av disse vilkårene er oppfylt i dette tilfellet.
- (28) Etter statens syn må det legges til grunn at Lorelay og Trenchsetter teknisk sett kan operere i Nordsjøen også om vinteren. Skipene var også rent faktisk i atskillig utstrekning i virksomhet på sokkelen i Nordsjøen om vinteren i de aktuelle årene.
- (29) Det gjøres dessuten gjeldende at Lorelay og Trenchsetter kan "forflyttes til andre markeder der de naturgitte begrensninger ikke foreligger". Fartøyene har de nødvendige tekniske forutsetninger for å konkurrere i andre markeder enn Nordsjøen. Dette er også i en viss utstrekning skjedd i de aktuelle årene. I så henseende står disse fartøyene i en helt annen stilling enn det som var situasjonen i Heerema-dommen. Det er markedsmessige forhold – og ikke den fysiske utrustningen – som i de aktuelle årene var avgjørende for muligheten til å få oppdrag på andre kontinenter.
- (30) Seilingsdager mellom oppdragene i Nordsjøen, hvor det samtidig skjer mobilisering og demobilisering av fartøyet, henføres til virksomheten i de land fartøyene seiler mellom. Dette har også skjedd i denne saken. Seiling fra andre kontinenter til prosjekter på norsk sokkel har ikke vært bedømt på denne måten. I slike tilfeller har man ikke ansett oppdraget for å omfatte selve reisen, og betalingen for oppdraget inneholder vanligvis heller ikke noe vederlag for seilingen. Det kan nok tenkes unntakstilfeller hvor seilingsdager fra andre kontinenter må anses knyttet til et oppdrag på norsk sokkel på en slik måte at også disse – helt eller delvis – må henføres til virksomheten i Norge. Det foreligger imidlertid ikke opplysninger som tyder på at dette har vært situasjonen i de tilfeller av forflytting som foreligger i denne saken.
- (31) Det er heller ikke grunnlag for å fratrekke de faktiske eller beregnede seilingsdager i nevneren. En slik løsning ville etter statens mening være i strid med synspunktene i dommen i Rt. 1998 side 794. Det er ikke noen urimelig ordning at fradragene for perioder med seilinger mellom kontinentene må henføres til vedkommende selskaps hjemland.
- (32) Når det gjelder det summariske fellesoppgjøret, anfører staten at forskriftens ikrafttredelsesbestemmelse er helt klar, og at den må forstås slik at forskriften får anvendelse i alle tilfeller hvor den forvaltningsmessige ligningsbehandling ikke var avsluttet da den trådte i kraft.
- (33) Det er intet grunnlag for å hevde at ordningen med de to alternative skattesatsene i forskriften ikke har hjemmel i ligningsloven § 9-5 nr. 8 tredje ledd. Bemerkningene i forarbeidene til lovbestemmelsen kan ikke gi grunnlag for å innfortolke en slik begrensning i fullmaktens ramme som Allseas gjør gjeldende. At forskriften ville bli av sjablonmessig karakter, var klart forutsatt i lovforarbeidene. Dette innebærer at den i enkelte tilfeller ville innebære en skjerpelse av ansvaret for arbeidsgiveren. Synspunktene

i avgjørelsen i Rt. 2001 side 1661 kan ikke anføres til støtte for at forskriften er uhjemlet i dette tilfellet.

- (34) Vilkåret for å sette forskriftens bestemmelse av skattesats til side som stridende mot Grunnloven § 97, er at den vil virke ”klart urimelig eller urettferdig”, jf. Rt. 1996 side 1415 og Rt. 2001 side 762. Staten gjør prinsipielt gjeldende at det er uklart om bestemmelsene i forskriften innebærer en økt byrde for Allseas, og at det derfor er usikkert om det foreligger tilbakevirkning til ugunst for selskapet. Det vises blant annet til at det må antas å være relativt mange høytlønte i den aktuelle gruppen av ansatte.
- (35) Subsidiært gjør staten gjeldende at en samlet vurdering tilsier at en anvendelse av forskriften i dette tilfellet ikke er i strid med Grunnloven § 97. Utgangspunktet må være at uavgjorte ligningssaker skal behandles etter de ligningsregler som til enhver tid gjelder. Under enhver omstendighet er det i denne saken tale om relativt sett begrensede økonomiske virkninger for Allseas. Det bemerkes i den forbindelse at en konkret fastsettelse av skattesatsen, som var ordningen før forskriften trådte i kraft, ville måtte blitt sterkt skjønnspreget, og det konkluderes med at Allseas ikke kan anses for å være ”klart urimelig eller urettferdig” rammet av tilbakevirkningen.
- (36) Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker har for Høyesterett nedlagt slik påstand:
- ”1. Lagmannsrettens dom stadfestes.**
- 2. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**
- (37) *Jeg er kommet til samme resultat som lagmannsretten i spørsmålet om allokeringen av fartøyleien og de indirekte kostnadene, men har et annet syn når det gjelder den skattesatsen som er anvendt i det summariske fellesoppgjøret.*
- (38) Allseas har som sveitsisk selskap sin alminnelige skatteplikt til Sveits og er bare begrenset skattepliktig til Norge. Skatteplikten til Norge fulgte i de aktuelle inntektsårene av skatteloven av 1911 § 15 første ledd bokstav c, jf. petroleumsskatteloven §§ 1 og 2, som trekker utvinningsvirksomhet mv. og ”dertil knyttet virksomhet” på sokkelen inn under norsk beskatningsområde. Det fremgår av protokollen til skatteavtalen med Sveits av 7. september 1987 at kontinentalsokkelen ikke omfattes av avtalen, og den innebærer da ikke noen begrensning i norsk beskatningsrett i dette tilfellet. Dette betyr imidlertid ikke at de spørsmål som er reist i denne saken, praktisk sett kommer i en annen stilling enn i de saker Høyesterett har hatt til behandling, hvor bestemmelsene i forskjellige skatteavtaler – som i stor utstrekning tilsvare OECDs mønsterkonvensjon – har fått anvendelse. – Jeg nevner ellers innledningsvis at det for Høyesterett er enighet om at fartøyleien og de indirekte kostnadene skal fordeles på samme måte.
- (39) Høyesterett har fire ganger tidligere behandlet spørsmålet om fordelingen av indirekte kostnader skal skje over samtlige av årets dager – 365-dagers regelen – eller om et lavere antall dager skal legges til grunn, jf. Rt. 1994 side 132, Uncle John, Rt. 1995 side 455, Safe Regalia, Rt. 1998 side 794, B.J. Services og Rt. 2002 side 718, Heerema. En anvendelse av 365-dagers regelen innebærer at Allseas kan føre til fradrag 1/365 av fartøyleien og de indirekte kostnader for hver dag som kan knyttes til virksomheten på

norsk kontinentalsokkel. I Heerema-dommen er hovedregelen oppsummert slik på side 725–726:

”Utgangspunktet er at fordelingen skal skje etter 365-dagers regelen. Det innebærer at markedsrisikoen i skatteåret er det faste driftssted uvedkommende, og synes å måtte medføre at dette også gjelder uvirksomhet på grunn av andre forhold som ikke kan knyttes til oppdraget på driftsstedet, eksempelvis periodisk vedlikehold eller at fartøy med en rekke enkeltoppdrag over året i praksis vanskelig vil kunne være i inntektsbringende virksomhet til enhver tid.”

- (40) Allseas har gjort gjeldende at virksomheten til Lorelay og Trenchsetter i Nordsjøen var sesongbetont i perioden 1990 til 1993, og at det såkalte sesongunntaket, som ble fastslått i Rt. 2002 side 718, derfor må få anvendelse. Førstvoterende viste i den saken til at Høyesterett i dommen i Rt. 1998 side 794 ikke tok standpunkt til om 365-dagers regelen kan fravikes ”dersom det er på det rene at driftsmidlets virksomhet er sesongbetont eller av andre fysiske grunner begrenset til en del av året”, og han tilføyde:

”Jeg antar at det vil kunne være grunnlag for å gjøre unntak fra regelen i slike tilfeller og at unntaket må få anvendelse i denne sak. Dette reiser, som staten sterkt har fremhevet, spørsmålet om hvorledes unntaket nærmere skal avgrenses. Det sentrale må være at det på grunn av naturgitte forhold ikke er marked for det konkrete driftsmiddel/den konkrete virksomhet annet enn i en begrenset del av året.”

- (41) Førstvoterende uttalte senere i votumet følgende om rekkevidden av sesongunntaket:

”Jeg er enig med lagmannsretten i at det ikke er tilstrekkelig for å anse en virksomhet som sesongbetont at den ligger nede om vinteren på grunn av værforholdene i Nordsjøen. Det avgjørende må være at det på grunn av naturgitte forhold ikke noe sted er marked for den konkrete virksomhet mer enn en del av året. Dette betyr blant annet at unntaket ikke får anvendelse hvis virksomheten kan forflyttes til andre markeder der de naturgitte begrensninger ikke foreligger.”

- (42) Det fremgår her at det er en forutsetning for å anvende sesongunntaket at det på grunn av de naturgitte forholdene og de aktuelle fartøyenes beskaffenhet ikke er virksomhet for dem om vinteren. Dersom dette medfører at det verken i Nordsjøen eller andre steder i vesentlige deler av året kan drives virksomhet med fartøyene, får dette betydning for det totale antallet dager de indirekte utgiftene skal fordeles på. Det fremgår videre av førstvoterendes votum at sesongunntaket må avgrenses mot de tilfeller hvor manglende oppdrag skyldes markedssituasjonen. Avgjørelsen må nødvendigvis bero på en konkret vurdering.

- (43) De opplysninger som er fremlagt i saken, viser at Lorelay og Trenchsetter i de aktuelle årene i meget stor utstrekning også om vinteren har vært beskjeftiget – enten i Nordsjøen eller på oppdrag utenfor Nordsjøen. I 1990 hadde Lorelay 248 oppdragsdager i Nordsjøen og 66 dager utenfor Nordsjøen, til sammen 314 oppdragsdager. I januar og februar var det beskjeftiget med et oppdrag i Sør Afrika. I 1991 hadde fartøyet 212 oppdragsdager i Nordsjøen og 52 dager utenfor Nordsjøen, til sammen 264 oppdragsdager. I 1992 hadde det 261 oppdragsdager i Nordsjøen, 91 dager utenfor Nordsjøen – til sammen 352 dager – og 15 dager med reparasjon og vedlikehold. Hele vinteren 1992–1993 var Lorelay beskjeftiget med oppdrag i Nordsjøen. I 1993 hadde skipet 210 oppdragsdager i Nordsjøen, mens det annet halvår hadde 148 dager med reparasjon og vedlikehold. – Trenchsetter, som ble tatt i bruk av Allseas i august 1990, hadde fram til mars 1991 oppdrag utenfor Nordsjøen. I 1991 hadde fartøyet 194 oppdragsdager i Nordsjøen,

84 dager utenfor Nordsjøen og 87 dager reparasjon og vedlikehold. I 1992 hadde det 317 oppdragsdager i Nordsjøen, mens det var uten oppdrag i 49 dager, vesentlig i april og juni. I 1993 hadde det 255 oppdragsdager – blant annet i størstedelen av tidsrommet januar til februar, mens det var uten oppdrag i tidsrommet oktober til desember.

- (44) Jeg tilføyer at det i vår sak er tale om fartøyer av en helt annen karakter enn det kranløftingsfartøyet som Heerema-saken gjaldt. En forflytting av det fartøyet frem og tilbake til Mexico, som ble ansett som det nærmeste markedet, ville tatt tre måneder. Lorelay og Trenchsetter er spesialskip som er i stand til å utføre oppdrag under dårlige værforhold, og det tas sikte på at de skal utføre oppdrag i hele det globale marked for slik virksomhet. Det fartøyet som Heerema-saken gjaldt, hadde da også en atskillig lavere beskjeftigelse enn det som er tilfellet i vår sak.
- (45) På denne bakgrunn finner jeg det ganske klart at unntaket for sesongvirksomhet ikke kan få anvendelse. Skipene har vært beskjeftiget i så stor utstrekning at virksomheten ikke kan anses begrenset til en del av året. De har tvert imot hatt en betydelig aktivitet om vinteren – enten i Nordsjøen eller på andre kontinenter. Og disse oppdragene må i denne sammenheng vurderes samlet. I den utstrekning skipene ikke har vært beskjeftiget hele året, synes dette snarere begrunnet i markedsmessige forhold enn i skipenes fysiske utrustning.
- (46) Spørsmålet blir så om seilingsdagene til og fra andre kontinenter – direkte eller indirekte – skal henføres til virksomheten i Norge. Disse subsidiære anførsler ble først gjort gjeldende for lagmannsretten. Prinsipalt anfører Allseas at seilingsdagene – beregnede eller faktiske – til og fra andre kontinenter skal trekkes fra i nevneren, slik at det gjøres unntak fra 365-dagers regelen. Det anføres at seilingene er nødvendige for å få oppdrag som beskjeftiger fartøyene hele året. Jeg er kommet til at det ikke her foreligger sterke nok grunner til å fravike 365-dagers regelen, som jeg anser som den klare hovedregel. Det er etter mitt syn nærliggende å behandle disse seilingsdagene på samme måte som den tiden skipet har stand by-perioder for å vente på oppdrag. Jeg viser om stand by-periodene til dommen i Rt. 1998 side 794, hvor rettsoppfatningen til flertallet i dommen i Rt. 1995 side 455 på dette punkt ble fraveket. Ved ikke å gjøre unntak fra 365-dagers regelen fant Høyesterett at stand by-periodene heller ikke indirekte skulle trekkes inn i den norske beskatning. Jeg tilføyer at hyppigheten av seilinger mellom de forskjellige kontinenter i første rekke må antas å bero på markedsmessige forhold som bør anses for å være norsk beskatningsrett uvedkommende.
- (47) Spørsmålet blir så om – og i tilfellet i hvilken utstrekning – seilingsdager i forbindelse med oppdrag utenfor Nordsjøen skal henregnes til virksomheten i Norge og dermed tillegges telleren. Jeg tar utgangspunkt i dommen i Rt. 1998 side 794 hvor det fremheves at virksomheten på driftsstedet skal ses isolert. Dette innebærer – uttales det – at utgiftene er fradragsberettiget dersom de er pådratt direkte i forbindelse med virksomheten på norsk sokkel sett isolert. Om seilingsdagene skal anses som en del av oppdraget i Norge, beror i prinsippet på en konkret vurdering. Det er således opplyst at det ved flytting mellom flere oppdrag innen Nordsjøen er anvendt følgende prinsipper ved ligningen: Ved overgang fra en stand by-periode ”til kontrakt og omvendt, allokteres mob/demob og seilingsdager til den aktuelle kontrakt” og ved ”flytting fra en kontrakt til den neste, herunder også inkludert en kort demob/mob periode, blir denne så vel som seilingsdager allokert på en 50/50 basis.” Jeg kan imidlertid ikke se at tilsvarende prinsipper blir å anvende ved de langvarige seilingene mellom Nordsjøen og andre kontinenter.

Utgangspunkt må – slik jeg ser det – være at seilingsperiodene mellom Nordsjøen og andre kontinenter likestilles med perioder hvor fartøyet er uten oppdrag. Dette innebærer at seilingen ikke anses som en del av oppdraget i Norge. Det vil i stor grad måtte bero på de oppdragsavtaler som konkret er inngått, om det for enkelte seilinger er grunnlag for å fravike dette utgangspunkt. Da det i denne saken ikke er påberopt konkrete forhold som tilsier at de aktuelle seilingene må anses som en del av oppdrag i Norge, finner jeg ikke grunn til på generelt grunnlag å gå nærmere inn på dette spørsmålet.

- (48) Jeg går så over til å behandle ligningsmyndighetenes vedtak om summarisk fellesoppgjør, og jeg vil innledningsvis si litt om selve ordningen. Bestemmelsen om dette står i ligningsloven § 9-5 nr. 8, som ble tilføydd ved lov 18. juni 1993 nr. 114, og lyder slik:

”Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan ligningsnemnda gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør). Vedtaket kan påklages av arbeidsgiver etter reglene i § 9-2.

Summarisk fellesoppgjør kan vedtas innen de frister som er gitt i § 9-6 nr. 1.

Departementet gir forskrift om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.”

- (49) Bakgrunnen for bestemmelsen var at enkelte større selskaper, særlig i oljeindustrien, hadde unnlatt å innberette og foreta forskuddstrekk av en rekke skattepliktige ekstraytelser til sine ansatte. Det hadde vist seg å være uforholdsmessig arbeidsbelastende å oppklare hvilke arbeidstakere som hadde mottatt de enkelte skattepliktige ytelser og omfanget av disse. Det ble derfor ansett ønskelig å kunne foreta en samlet og summarisk beregning av det skattetrekk og den arbeidsgiveravgift som arbeidsgiveren er ansvarlig for, og kreve dette samlet tilbakebetalt fra arbeidsgiveren, uten individuelle rettelser for de enkelte ansatte. Arbeidsgivers ansvar for unnlatt skattetrekk fulgte av skattebetalingsloven § 49 nr. 1. Dersom det slik som her gjaldt unnlatt innberetning av avtalt nettolønn, måtte man – med utgangspunkt i den nettoytelse den ansatte hadde mottatt – rekonstruere den bruttoytelse som måtte til for å dekke både utbetaling til den ansatte og påløpt skatt og trygdeavgift, dvs. foreta en såkalt oppgrossing.
- (50) Nærmere regler om hvordan summarisk fellesoppgjør skulle gjennomføres, ble fastsatt av Skattedirektoratet ved forskrift 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden. Det heter i forskriftens § 6:

- ”1. Beregningsgrunnlaget, som er grunnlaget for beregning av kravene mot arbeidsgiver etter § 10, skal fastsettes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som den ansatte har mottatt og som ikke er innberettet. Beregningsgrunnlaget skal spesifiseres på identifiserte skattytere. For andre skattytere skal beregningsgrunnlaget angis samlet for bestemt antall/gruppe slik avgrensing er gjort etter § 5 første ledd bokstav c annet punktum. Samlet beregningsgrunnlag skal spesifiseres pr. inntektsår.**
- 2. Skattesatsen, som skal anvendes på beregningsgrunnlaget etter nr 1, jf § 10 nr 3 første punktum, skal fastsettes til 50 prosent. Når særlige hensyn taler for det, og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville være vesentlig lavere, kan satsen fastsettes til 35 prosent.”**

- (51) Ved dommen i Rt. 2001 side 1661 kom Høyesterett på tross av ordlyden i bestemmelsen til at det ved fastsettelsen av beregningsgrunnlaget etter nr. 1 måtte benyttes en oppgrossingsfaktor som tilsvarende skattesatsen etter nr. 2. Faktoren blir dermed 1,5385 dersom skattesatsen blir fastsatt til 35 prosent.
- (52) Det summariske fellesoppgjøret i vår sak gjelder inntektsårene 1992 og 1993. Ved ligningsnemndas vedtak 4. juli 1996, som ble truffet før forskriften trådte i kraft, ble det lagt til grunn at det forelå en manglende innberetning i 1992 av en nettoinntekt på 21 245 730 kroner og i 1993 på 4 076 952 kroner, til sammen 25 322 682 kroner. Ved beregningen av inntektsskatten ble det anvendt en prosentsats på 28 og det heter om dette i ligningsnemndas vedtak:
- ”Ligningsnemnda har ikke kjennskap til om dette er lønn for personer som ikke tidligere er blitt lignet eller om det er lønn som skulle vært innberettet på allerede lignede personer. Det er derfor noe vanskelig å stipulere en prosentsats for skatten som selskapet skal betale.**
- Skatten på den manglende innberetning settes derfor skjønnsmessig til 28 %.”**
- (53) Jeg legger til at ligningsnemnda ikke foretok noen oppgrossing. Det er enighet mellom partene om at det var en feil.
- (54) Allseas klaget over ligningsnemndas vedtak når det gjaldt beregningen av den nettoinntekten som var unnlatt innberettet. Overligningsnemnda tok på dette punkt klagen til følge og satte de ikke innberettede beløpene til 16 904 272 kroner for 1992 og 3 243 847 kroner for 1993, til sammen 20 148 120 kroner. Da overligningsnemnda 20. februar 1998 behandlet saken, var den nye forskriften trådt i kraft, og det heter i overligningsnemndas vedtak om gjennomføringen av det summariske fellesoppgjøret:
- ”I henhold til de nye forskriftene om summarisk fellesoppgjør av 20. november 1997 § 6 fastsettes skatten på manglende innberettet inntekt normalt til 50 %. I dette tilfellet finner en likevel å kunne benytte en sats på 35 % fordi arbeidstakerne er fritatt fra individuelle trygdeavgifter ved arbeid på norsk sokkel. Beregningsgrunnlaget skal ifølge forskriften fastsettes til det dobbelte av verdien av de skattepliktige ytelser som ikke er innberettet. Skatt på den manglende innberetning utgjør dermed $20\,148\,120 \times 2 \times 35\%$ = NOK 14 103 684.”**
- (55) I fylkesskattenemndas vedtak 16. desember 1998 ble det gjort visse endringer i ligningen som ikke har betydning for de spørsmål denne saken reiser. Riksskattenemndas vedtak var i samsvar med fylkesskattenemndas vedtak. Dette innebar en oppgrossingsfaktor på 2. Etter tingrettens dom ble ligningen som nevnt endret slik at oppgrossingsfaktoren svarte til skattesatsen på 35 prosent.
- (56) Allseas har gjort gjeldende tre alternative grunnlag for at de skattesatser som forskriften § 6 nr. 2 åpner for, ikke kan anvendes i dette tilfellet.
- (57) Jeg behandler først anførselen om at begrensningen i valg av skattesats som følger av forskriften § 6 nr. 2, ikke har hjemmel i fullmaktsbestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 8 tredje ledd. Forskriftens hovedregel er som nevnt at det skal anvendes en skattesats på 50 prosent. Når særlige hensyn taler for det, ”og det synes klart at marginalsatsen for den aktuelle gruppen ansatte ville vært vesentlig lavere”, kan satsen fastsettes til 35 prosent.

- (58) Hjemmelsbestemmelsen gir ikke noen nærmere anvisning om hvilket innhold forskriften på dette punkt skal ha. Når lovforarbeidene leses i sammenheng kan jeg heller ikke se at de innebærer at fullmaktsbestemmelsen skal forstås som inneholdende en slik begrensning som anført av Allseas. Den eneste uttalelsen som direkte synes å gjelde skattesatsen, er en bemerkning i Ot.prp. nr. 100 (1992–93) side 11 hvor det heter: ”Ut fra den nåværende satsstruktur for inntektsbeskatningen bør en forenklet, kollektiv skatteandel derfor kunne fastsettes til 50 pst. av bruttogrunnlaget.” Dette er blitt hovedregelen i forskriften.
- (59) Allseas har særlig vist til uttalelser i Ot.prp. nr. 100 (1992–93) side 12 om at ”summarisk fellesoppgjør bare skal være *gjenopprettende*, dvs. sørge for en tilnærmet riktig skatte- og avgiftsandel til det offentlige. Eventuelle *reaksjoner* mot arbeidsgiveren i form av straff er noe annet, og må behandles ut fra håndhevelsesbehov, grovhet og praksis”. I Innst. O. nr. 142 (1992–93) side 12 viser finanskomiteens flertall til denne uttalelsen. Det fremgår imidlertid at uttalelsene må forstås som en understreking av at ordningen med summarisk fellesoppgjør ikke skal være av pønål karakter, dvs. ikke innebære noen reaksjon eller sanksjon overfor arbeidsgiveren. Det er de praktiske forenklingshensyn som har begrunnet ordningen. Og selv om enkelte bemerkninger i forarbeidene muligens er noe uklare, kan det ikke være tvilsomt at lovgivers forutsetning var at det skulle utarbeides sjablonmessige regler om beregningen av ansvaret.
- (60) Som det uttales i Ot.prp. nr. 100 (1992–93) side 10, vil ”et forenklet ansvarsoppgjør vanskelig kunne fremstå som annet enn et omtrentlig oppgjør”. Dette er etter mitt syn en direkte konsekvens av selve ordningen med summarisk fellesoppgjør, hvor ligningsmyndighetene slipper å foreta en individuell fastsettelse av skatteansvaret. En slik forutsetning er også innbakt i forskriftsbestemmelsens angivelse av de meget skjønnsmessige vilkårene for å anvende en skattesats på 35 prosent. At bestemmelsene om summarisk fellesoppgjør medfører at det kan bli anvendt en høyere skattesats enn det som ville vært tilfellet etter den tidligere rettstilstand, kan – som fremhevet av lagmannsretten – ikke ha fremstått som tvilsomt når det ble lagt opp til en ordning med sjablonmessige skattesatser. Dette vil blant annet kunne være situasjonen når det etter en individuell vurdering tidligere ville blitt anvendt en skattesats et sted mellom 35 og 50 prosent, og det vil kunne være aktuelt i tilfeller – som det foreliggende – hvor det ville vært spørsmål om å anvende en sats som er lavere enn 35 prosent. Jeg finner det klart at den skjerpsen av ansvaret forskriften i slike tilfeller innebærer, ikke betyr at satsene i forskriften ikke skal anvendes i disse tilfeller.
- (61) Allseas har anført at tilfeller – som det foreliggende – hvor de ansatte ikke betaler trygdeavgift, står i en særlig stilling i denne sammenheng. Jeg er enig i at det manglende trygdetrekk – isolert betraktet – innebærer at det etter en individuell vurdering gjennomgående ville ha vært grunnlag for å anvende en lavere skattesats i slike saker enn ellers. Dette forhold ble også brukt som begrunnelse for å benytte en skattesats på 35 prosent i denne saken. Jeg kan imidlertid ikke se at det kan være grunnlag for å fastslå at forskriftens bestemmelser om skattesats derfor ikke skal få anvendelse i disse tilfeller. Dette må gjelde selv om dette aspekt ikke er spesielt omtalt i lovforarbeidene, hvor for øvrig ansatte i oljeindustrien er trukket særlig frem.
- (62) Jeg kan ikke se at den begrunnelsen som flertallet anvendte i Rt. 2001 side 1661, hvor jeg selv var dissenterende dommer, tilsier et annet standpunkt til hjemmelsbestemmelsen på dette punkt. Saken i Rt. 2001 side 1661 gjaldt en mer avgrenset problemstilling hvor

sterke reelle hensyn ble ansett å foreligge. Problemstillingen i vår sak går – slik jeg ser det – inn i kjernen av selve ordningen med summarisk fellesoppgjør av sjablonmessig karakter.

- (63) Etter ikrafttredelsesbestemmelsen gjelder forskriften ”også for saker som er under behandling ved ikrafttredelsen”. Allseas anfører at bestemmelsen må forstås slik at forskriften ikke gjelder under klagebehandlingen når det i første instans er truffet vedtak om summarisk fellesoppgjør etter de regler som tidligere gjaldt. Jeg kan imidlertid ikke se at ikrafttredelsesbestemmelsen med rimelighet kan forstås på en slik måte. En naturlig forståelse av ordlyden tilsier – slik jeg ser det – at saken i forskriftens forstand anses for å være ”under behandling” så lenge den administrative behandlingen varer. Dersom det administrative ligningsvedtaket bringes inn til rettslig prøvning, må derimot behandlingen i forskriftens forstand anses opphørt.
- (64) Dette bringer meg over til en vurdering av forholdet mellom ikrafttredelsesbestemmelsen og tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Tvisten gjelder anvendelsen av forskriften av 1997 på inntekt som i sin helhet skulle vært innberettet flere år før forskriften trådte i kraft.
- (65) Jeg bemerker først at staten med styrke har anført at reglene om summarisk fellesoppgjør må anses for å være av ligningsteknisk karakter. Hvilken merkelapp man generelt bør sette på bestemmelsene om summarisk fellesoppgjør, tar jeg ikke stilling til. Ordningen er begrunnet i ligningstekniske hensyn, og flere av bestemmelsene i forskriften er utvilsomt av teknisk karakter. Forskriften § 6 om beløpsmessig beregningsgrunnlag og skattesats, gjelder derimot beregningen av arbeidsgivers ansvar på grunn av manglende lønnsinnberetning, og de er således avgjørende for størrelsen av hans materielle ansvar. Etter mitt syn kan disse bestemmelsene ikke anses som ligningstekniske i forhold til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97.
- (66) Før forskriftene trådte i kraft ble arbeidsgivers ansvar ved unnlatt lønnsinnberetning fastsatt etter en individuell skjønnsmessig vurdering med grunnlag i skattebetalingsloven § 49 nr. 1. Siden det i dette tilfellet gjaldt manglende innberetning av nettolønn, var det også etter de tidligere reglene riktig å anvende oppgrossing. Betydningen av forskriften var i dette tilfellet at den innsnevret det skjønnnet som ligningsmyndighetene tidligere utøvet når det gjaldt hvilken skattesats som skulle anvendes ved beregningen. Formålet med ordningen med summarisk fellesoppgjør var gjenopprettelse. Men selv om det ikke var meningen at oppgjøret skulle innebære en sanksjon overfor arbeidsgiver, var det – som jeg tidligere har gjort rede for – klart at de nye reglene i enkelte tilfeller innebar en ikke ubetydelig økning i arbeidsgivers ansvar i forhold til den tidligere ordning. I denne saken bygde ligningsnemnda på en skattesats på 28 prosent, og oppgrossingsfaktoren skulle da ha vært 1,3889. Jeg bemerker – uten å ta stilling til riktigheten av å anvende denne prosentsatsen – at etter en slik beregning skulle inntektsskatten for 1992 vært 6 573 884 kroner og 1 261 496 kroner for 1993, til sammen 7 835 380 kroner, mens den etter kontorvedtaket etter tingrettens dom er 9 101 936 kroner for 1992 og 1 746 617 kroner for 1993, til sammen 10 848 553 kroner. I tillegg kommer en forholdsvis mindre forskjell i arbeidsgiveravgift. Jeg kan ikke se det annerledes enn at dette – både etter en absolutt og relativ vurdering – innebærer en ikke ubetydelig skjerpelse av Allseas ansvar som arbeidsgiver.

- (67) Forholdet mellom Grunnloven § 97 og skattelovgivningen står i forskjellig stilling ved forskjellige typer skatter og endringer, jf. Andenæs: Statsforfatningen i Norge 9. utgave side 398. Det er i praksis lagt til grunn som et generelt prinsipp at endringer i inntektsskatten kan gjøres gjeldende for det inntektsåret hvor endringen ble vedtatt, jf. blant annet dommen i Rt. 2001 side 762. Det aksepteres også i meget betydelig utstrekning at en ny lovbestemmelse gjør endringer i skattelovens inntektsbegrep, blant annet slik at noe som tidligere ikke ble regnet som inntekt, etter lovendringen tas med ved beregningen av inntekten. Synspunktet er at det anses berettiget å bruke de nyeste reglene siden de gir det beste uttrykk for lovgivers syn på hvordan skatten bør utlignes. I en nyere dom har forholdet til Grunnloven § 97 i en slik sak vært formulert som spørsmålet om tilbakevirkningen virker ”klart urimelig eller urettferdig”, jf Rt. 2001 side 762 med henvisninger til plenumsavgjørelsen i trygdesaken i Rt. 1996 side 1415.
- (68) Ved summarisk fellesoppgjør, som er en ekstraordinær oppgjørsmåte, er situasjonen noe annerledes. Vilkåret for å anvende summarisk fellesoppgjør er – ifølge forskriften § 2 nr. 1 – at ”arbeidsgiver ikke har levert eller har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til de ansatte, jf ligningsloven § 6-2.” Allseas hadde et ansvar allerede etter skattebetalingsloven § 49 nr. 1. Men også for Allseas fikk – som jeg tidligere har redegjort for – forskriften betydning for ansvarets omfang. Forskriften, som ble gitt i 1997, har her blitt anvendt for Allseas unnlatte lønnsinnberetninger i 1992 og 1993. Jeg kan vanskelig se det annerledes enn at forskriftens ikrafttredelsesbestemmelse i slike tilfeller innebærer at det knyttes økte byrder til selskapets manglende lønnsinnberetninger flere år tidligere.
- (69) Formålet med forskriften har riktignok ikke vært å påføre arbeidsgiverne økte byrder, men å avløse en tungvint og lite praktisk behandlingsmåte med en mer hensiktsmessig og praktisk ordning. Dette taler isolert betraktet for at ordningen bør aksepteres i forhold til tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Jeg er imidlertid kommet til at denne betraktning ikke kan være avgjørende. Selv om formålet ikke var å påføre arbeidsgiverne økte byrder, vil dette ikke sjelden bli resultatet av de satser forskriften anviser.
- (70) Utformingen av ikrafttredelsesbestemmelsen synes også å ha ført til resultater som kan fremstå som noe tilfeldige eller vilkårlige. Dersom en sak fremdeles verserte i forvaltningen som klagesak da forskriften trådte i kraft, kom forskriftens beregningsregler til anvendelse. Var saken derimot på dette tidspunkt brakt over til rettslig prøving i domstolene, skulle de tidligere regler gjelde. Dersom Allseas hadde gått til søksmål om ligningsnemndas vedtak i stedet for å påklage det til overligningsnemnda, ville altså forskriftens regler om skattesats ikke fått anvendelse. Det synes prinsipielt sett også betenkelig at ansvaret på grunn av den nye forskriften skjerpes fordi arbeidsgiveren med en holdbar begrunnelse har påklaget omfanget av de ytelser det ikke var trukket skatt av.
- (71) Jeg er etter dette kommet til at anvendelsen av skattesatsene i forskriften av 20. november 1997 kan ha medført en skjerpelse av ansvaret for Allseas som er i strid med Grunnloven § 97. Mitt syn er derfor at ligningen på dette punkt må bli å oppheve og at det summariske fellesoppgjør må gjennomføres etter de prinsipper som gjaldt før forskriften trådte i kraft. Hvilken skattesats som da skal anvendes, har jeg ikke grunnlag for å ta stilling til.
- (72) Anken har etter mitt syn delvis ført frem, og ingen av partene har fått fullt medhold. Jeg finner derfor at saksomkostninger for Høyesterett ikke bør tilkjennes, jf. tvistemålsloven § 180 annet ledd jf. § 174 første ledd.

(73) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Ligningen av Allseas Marine Contractors SA for inntektsårene 1992 og 1993 oppheves. Ved den nye ligningen skal bestemmelsene om skattesats i forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør ikke anvendes.
2. For øvrig stadfestes lagmannsrettens dom så langt den er påanket.
3. Saksomkostninger for Høyesterett tilkjennes ikke.

(74) Dommer **Oftedal Broch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(75) Dommer **Mitsem:** Likeså.

(76) Dommer **Matningsdal:** Likeså.

(77) Dommer **Lund:** Likeså.

(78) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen av Allseas Marine Contractors SA for inntektsårene 1992 og 1993 oppheves. Ved den nye ligningen skal bestemmelsene om skattesats i forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør ikke anvendes.
2. For øvrig stadfestes lagmannsrettens dom så langt den er påanket.
3. Saksomkostninger for Høyesterett tilkjennes ikke.