



NOREGS HØGSTERETT

Den 12. februar 2010 sa Høgsterett dom i

HR-2010-00258-P, (sak nr. 2009/1575), sivil sak, anke over dom,

Bergshav Tankers AS

(advokat Ingvald Falch)
(advokat Thomas Horn – til prøve)
Rettsleg medhjelpar:
(advokat Dagfinn Clemetsen)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Ass. regjeringsadvokat Tolle Stabell)
Rettsleg medhjelpar:
(Regjeringsadvokaten
v/advokat Christian H.P. Reusch)

og

HR-2010-00258-P, (sak nr. 2009/1663), sivil sak, anke over dom,

I.

Staten v/Finansdepartementet

(Ass. regjeringsadvokat Tolle Stabell)
Rettsleg medhjelpar:
(Regjeringsadvokaten
v/advokat Christian H.P. Reusch)

mot

Bergesen Gas Shipping AS

BW Green Gas AS

AS Hektorgas

AS Havgas Partners

AS Centum

Edda Gas AS

Farstad Supply AS

Farstad International AS

(advokat Ingvald Falch)
(advokat Thomas Horn – til prøve)
Rettsleg medhjelpar:
(advokat Dagfinn Clemetsen)

II.

Bergesen Gas Shipping AS

BW Green Gas AS

AS Hektorgas

AS Havgas Partners

AS Centum

Edda Gas AS

Farstad Supply AS

Farstad International AS

(advokat Ingvald Falch)

(advokat Thomas Horn – til prøve)

Rettsleg medhjelpar:

(advokat Dagfinn Clemetsen)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Ass. regjeringsadvokat Tolle Stabell)

Rettsleg medhjelpar:

(Regjeringsadvokaten

v/advokat Christian H.P. Reusch)

R Ø Y S T I N G :

- (1) Dommar **Utgård**: Saka gjeld omlegginga i 2007 av den reieriskatteordninga som vart innført i 1996. Etter 1996-ordninga var skipsfartsinntekter "fritatt for skatteplikt", likevel slik at uskatta inntekter vart skattlagde på det tidspunktet dei vart nytta til utdeling eller reiarlaget gjekk ut av ordninga. Etter 2007-ordninga er skipsfartsinntektene skattefrie med endeleg verknad. Reieria betaler berre ein mindre tonnasjeskatt. I overgangsreglane er det fastsett at reiarlag som var med i 1996-ordninga og som hadde uskatta midlar, ved overgang til 2007-ordninga etter nærare reglar må innbetale delar av den latente skatten på uskatta midlar. Dette kan skje over 10 år. Spørsmålet er om denne ordninga er i strid med tilbakeverknadsforbodet i Grunnlova § 97 og/eller med protokoll 1 artikkel 1 til Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK P1-1).
- (2) *Skattlegging av norske reieri før 1996-ordninga vart innført*
- (3) Etter dei skattereglane som gjaldt fram til skattereforma av 1992, var dei formelle skattesatsane som óg gjaldt for reieri, høge – noko over 50 prosent. I praksis var reieriskattlegginga likevel svært gunstig, då reieria i stor grad kunne opparbeide skattekredittar, særleg gjennom tidfestingsreglane. Det gjaldt både på inntekts- og utgiftssida.
- (4) Skattereforma i 1992 hadde som eit hovudføremål at skattenivået i størst mogeleg grad skulle vere likt for alle typar næringsverksemd. Reieria vart ved reforma langt på veg underlagde det same skatteregimet som andre næringar. Og sjølv om den formelle

skattesatsen var redusert frå noko over 50 prosent til 28 prosent, vart skattlegginga av reieria skjerpa som følgje av at skattegrunnlaget vart utvida og særordningar tekne bort. Av omsyn til at reieria var sterkt konkurranseutsette og opererte i ein internasjonal marknad, vart avskrivingsssatsen for skip likevel sett noko høgare enn det som vart rekna å følgje av vanleg kapitalforringing. Med ein avskrivingsssats på 20 prosent kunne reiarlaga såleis framleis opparbeide ganske store skattekredittar.

(5) *Bakgrunnen for 1996-ordninga*

(6) Frå næringa si side vart det gjort gjeldande at rammevilkåra likevel ikkje var gode nok, og at det derfor burde kome ei ny reieriskatteordning. Det vart særleg vist til at reieria hadde langt gunstigare vilkår i mange andre land. Reieria meinte at det under ei slik ny ordning måtte finnast ei løysing som ikkje kravde innbetaling på skattekredittane som var opparbeidde tidlegare.

(7) I mars 1996 gjorde regjeringa, som var mindretalsregjering med grunnlag i stortingsgruppa til Arbeidarpartiet, i Ot.prp. nr. 36 (1995–96) framlegg om at avskrivingsssatsen for skip i Norsk internasjonal skipsfartsregister skulle aukast frå 20 til 23 prosent for å styrke konkurranseevna til reieria.

(8) I april 1996 kom Norges Rederiforbund med eit framlegg til nye reglar om skattlegging av reieriverksemd. Framlegget innebar at reieria skulle betale årleg tonnasjeskatt. For skatt på inntekt var framlegget følgjande:

”- **Overgang til en ordning med særskilt beskatning forutsettes gjort uten gevinstbeskatning. Eventuelle latente skatteforpliktelser betales ved utbetaling av utbytte eller salg av aksjer.**

- **Dersom rederiet på et senere tidspunkt går over til vanlig beskatning, for eksempel fordi kriteriene ikke lenger oppfylles, kommer ubeskattet verdistigning til beskatning.**

- **Selskap innenfor ordningen innbetaler skatt relatert til utbytte ved utdeling. Allerede betalt skatt på netto finansinntekter og eventuell tonnasjeskatt trekkes fra i utbytteskatten slik at skatten blir 28 prosent ut fra skattereformens prinsipp om samordnet beskatning. Norske aksjonærer gis rett til godtgjørelse på vanlig måte slik at utbyttet ikke dobbeltbeskattes.**

...

- **Dersom norske aksjonærer flytter ut fra Norge, beskattes disses andel av den ubeskattede reserven i selskapet på utflytningstidspunktet.”**

(9) I omtalen av ordninga er det sagt at ho inneber ”skattekreditt”, og at ”[o]rdningen fører ikke til skattefritak, men til en skatteutsettelse”. Og i ei samanlikning med den nederlandske ordninga er det presisert at ”[d]et forslaget som legges frem her innebærer ingen endelig skattefrihet”. Skattegrunnlaget ved utgang frå ordninga skulle vere ”bokført verdi av selskapets eiendeler”.

(10) Fleirtalet i Stortinget meinte framlegget frå regjeringa ikkje tok tilstrekkeleg omsyn til utfordringane næringa stod overfor. I Innst. O. nr. 81 (1995–96) side 6 uttala den avgjerande fraksjonen i finanskomiteen mellom anna følgjande:

”Med den maritim-tekniske kompetanse og de sikkerhetsmessige og miljømessige standardene som gjennomgående kjennetegner den norske handelsflåten gir dette, etter disse medlemmers mening, norsk skipsfart en enestående mulighet til å hevde seg i konkurransen både i gamle og nye markeder gitt at rammevilkårene ikke er vesentlig dårligere enn i våre nærmeste konkurrentland. Disse medlemmer mener derfor det haster med å justere rammevilkårene for norsk skipsfart for å opprettholde konkurransedyktighet og hindre utflagging.”

- (11) Den same fraksjonen uttala vidare i innstillinga på side 14:

”Disse medlemmer fremmer derfor et forslag til beskatning av rederiene som innebærer at det ikke skal svares skatt på overskudd så lenge dette beholdes i rederiet.”

- (12) Det vart vedteke ei lov, lov av 28. juni 1996 nr. 48, med endring av skattelova av 1911 der det som § 51 åttande og niande ledd vart tilføya følgjande:

”Aksjeselskaper som eier eller leier skip eller entreprenørfartøyer i fart, eller borefartøyer, kan velge en særskilt rederibeskatning slik at nettoinntekt av egne og innleide fartøyer i slike selskaper unntas fra beskatning etter denne lov. Netto finansinntekter beskattes ordinært. I tillegg skal det svares en tonnasjeavgift i henhold til lov av 19. juni 1964 nr. 20 om måling av fartøyer § 7 a.

Skatteloven § 58 gjelder ikke for selskaper som beskattes etter foregående ledd.”

- (13) Lovendringa danna utgangspunkt for det utbygde lovvedtaket som kom seinare same året. Det vart også gjort eit oppmodingsvedtak i Stortinget – eit fleirtalsvedtak – der regjeringa vart beden om å kome med framlegg til ny reieriskatteordning, jf. Innst. O. nr. 81 (1995–96) side 17–18 og Forh. S. (1995–96) side 4714–4715. Oppmodingsvedtaket inneheldt ei skisse til kva ei ny ordning skulle gå ut på.
- (14) Stortingsvedtaket vart følgt opp i Ot.prp. nr. 11 (1996–97) med framlegg til nye og utførlege reglar for reieriskatt. Proposisjonen inneheldt likevel ei endring ved at det vart lagt opp til at skattegrunnlaget for driftsmidla ved utgang frå ordninga skulle vere marknadsverdi, medan det i oppmodingsvedtaket var sagt at det skulle skje med utgangspunkt i ”selskapets bokførte egenkapital”. Framlegget i proposisjonen vart, med nokre endringar som eg ikkje går inn på, vedteke som lov av 20. desember 1996 nr. 110. Den nye ordninga vart gitt verknad frå og med inntektsåret 1996. Føresegnene vart plasserte som § 51-A i skattelova av 1911.
- (15) *Hovudtrekk i reieriskatteordninga av 1996*
- (16) Etter at det kom ny skattelov i 1999, vart føresegnene i skattelova av 1911 § 51-A flytta over til §§ 8-10 til 8-20 i den nye lova. Eg held meg i det vidare til paragrafane i 1999-lova, særleg fordi det var desse som gjaldt på tidspunktet for overgangen til 2007-ordninga. Det er skattelova av 1999 eg omtalar der eg viser til skattelova.
- (17) Reieriskatteordninga gjaldt berre for aksje- og allmennaksjeselskap oppretta og registrerte i samsvar med norsk aksjelovgivning, jf. skattelova § 8-10.
- (18) Skattelova § 8-11 fastsette kva eigedelar reiarlag i ordninga kunne og måtte ha. Etter den opphavlege ordninga i 1996 kunne dei eige skip i fart, flyttbare innretningar til bruk i petroleumsverksemd, visse finansaktiva og aksjar eller partar i underliggjande selskap

innanfor ordninga. Reiarlaga måtte eige farty som nemnt eller aksjar eller partar i underliggjande selskap innanfor ordninga som direkte eller indirekte eigde slikt farty.

- (19) Lova inneheldt vidare avgrensingar av kva verksemd reiarlaga kunne drive. Etter § 8-13 første ledd kunne reiarlaga ikkje drive anna verksemd enn utleige og drift av egne og innleigde farty som nemnt tidlegare. Selskapa kunne ikkje ha egne tilsette, jf. § 8-13 andre ledd.
- (20) For å bli omfatta av ordninga måtte selskapet setje fram krav om likning etter den særskilde reieriskatteordninga, jf. § 8-10. Ordninga var altså friviljug. Reiarlag som ikkje sette fram krav om å kome inn i ordninga, vart skattlagde etter dei ordinære reglane.
- (21) Overgangen til 1996-ordninga kunne skje utan skattlegging, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996–97) side 47 og Innst. O. nr. 37 (1996–97) side 31–32. Inngang i ordninga førte til at saldoen på selskapet sin taps- og vinningskonto fall bort. Selskapa måtte ikkje inntektsføre meiravskrivningar frå før inngangen i ordninga. Desse skattekredittane frå før 1996 vart i staden tekne med inn i ordninga, og var der ein del av grunnlaget for skattepliktige utdelingar, eventuelt for skatteplikt ved uttreden.
- (22) Løpande skipsfartsinntekter vart ”fritatt for skatteplikt”, jf. § 8-15 første ledd. Føresegna fekk slik ordlyd:
- ”Selskap innanfor ordningen er fritatt for skatteplikt på alminnelig inntekt med de unntak som følger av annet til åttende ledd”.*
- (23) Dette var inntekter frå drift og utleige av egne og innleigde skip og dessutan gevinstar ved realisasjon av driftsmiddel. Også slike løpande inntekter gjekk inn i grunnlaget for skattepliktige utdelingar, eventuelt for skatteplikt ved uttreden. Finansinntekter var dels skattepliktige og dels fritekne for skatteplikt, jf. § 8-15 andre ledd.
- (24) I Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) side 29 omtalar departementet dei uskatta midlane som skattekredittar. Om kva desse omfattar, heiter det:
- ”Selskaper innanfor den gjeldende rederiskatteordningen kan ha opparbeidet betydelige skattekreditter. Disse skattekredittene består dels av ubeskattet kapital i de skipseiende selskapene da ordningen ble innført i 1996, dels av tilbakeholdt ubeskattet overskudd fra rederidriften i selskapene, og dels av latente gevinster på driftsmidler, andeler i deltakerlignede selskaper og aksjer i NOKUS-selskaper.”**
- (25) For å holde orden på skattlagt og uskatta inntekt måtte reiarlag innanfor ordninga føre ein konto for tilbakehalden skattlagt inntekt (KBI), både for det enkelte året og akkumulert, jf. § 8-15 tredje ledd.
- (26) Reiarlag innanfor ordninga måtte betale ein tonnasjeskatt, jf. § 8-16. Tonnasjeskatten er ein objektskatt pålagt eigaren av fartyet, og ingen inntektsskatt, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996–97) side 38 første spalte. Denne tonnasjeskatten vart i NOU 2006: 4 side 43 første spalte vurdert til å utgjere 0,6 prosent av reiarlaga sine overskot i 2006.
- (27) Ut over den før omtala skattlegginga av finansinntekter vart eit reiarlag som var med i ordninga, berre skattlagt ved utdeling av uskatta inntekt, jf. § 8-15 femte ledd. Ved utdeling frå eit reiarlag som hadde både skattlagt og uskatta inntekt, skulle utdelinga som

hovudregel reknast teken først frå reiarlaget sin konto for skattlagt inntekt, jf. § 8-15 femte ledd bokstav b. Skattlegging av midlar som skreiv seg frå uskatta inntekt, var dermed berre aktuelt når det ikkje lenger var midlar på kontoen for tilbakehalden skattlagt inntekt.

- (28) Den skattepliktige inntekta skulle fastsetjast med grunnlag i at reiarlaget inntektsførte ”et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, svarer til utdelingen”, jf. § 8-15 femte ledd bokstav a. Det skulle altså skje ei oppgrossing på reiarlaget si hand slik at til dømes ei utdeling av 720 kroner skulle inntektsførast med 1 000 kroner. Eit framlagt oversyn viser at årleg innbetalt skatt på utbytte i perioden frå 1996 til 2006 varierte mellom 25 og 62 millionar kroner.
- (29) Ved utgang av ordninga skulle det skje eit inntektsoppgjer, jf. § 8-17 andre ledd. Dette innebar skattlegging av dei uskatta midlane i reiarlaget, og som departementet gav ein nærare omtale av i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) side 29, som eg nett siterte. Ved skattlegginga skulle marknadsverdien leggjast til grunn ved vurderinga av verdien på driftsmidla.
- (30) *Endringa frå og med 2006 for flyttbare innretningar i form av riggar mv.*
- (31) Flyttbare innretningar innanfor petroleumssektoren vart tekne ut av reieriskatteordninga frå og med 2006.
- (32) Bakgrunnen var at ESA 31. mars 2004 hadde vedteke ein revisjon av retningslinjene sine for statsstøtte til sjøtransportsektoren. Dette skjedde etter at EU-kommisjonen 17. januar 2004 hadde gjennomført ein tilsvarande revisjon av sine retningslinjer. Den viktigaste konsekvensen av endringa var at flyttbare innretningar i petroleumsverksemd i form av riggar, produksjonsskip mv. frå og med inntektsåret 2006 ikkje lenger var tillatne eimedlar innanfor reieriskatteordninga. Endringa i den norske reieriskatteordninga vart vedteken ved lov av 9. desember 2005 nr. 113. I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 79 første spalte heiter det om gjennomføringa av endringa:

”På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet en overgangsregel som innebærer at de aktuelle selskapenes beregnede gevinst ved uttreden kan komme til fradrag i avskrivningsgrunnlagene for selskapenes driftsmidler. Dersom beregnet gevinst overstiger det samlede avskrivningsgrunnlaget, innebærer dette at det overskytende skal inntektsføres årlig med 20 prosent av saldo over selskapets gevinst- og tapskonto. Dersom avskrivningsgrunnlaget overstiger beregnet gevinst, kan det overskytende på vanlig måte fradragsføres med 14 prosent av saldo årlig,”

- (33) *Den nye skatteordninga for reieri som vart innført med verknad frå og med inntektsåret 2007 – opptakt og innhald*
- (34) Få år etter at den særskilte reieriskatteordninga var innført i 1996, vart det uttrykt misnøye med den frå reierihald. Innvendingane kom både frå enkelte reiarar og frå Norges Rederiforbund. I ein rapport om internasjonal skipsfartsskattlegging av 22. november 2005 frå Norges Rederiforbund vart det såleis uttala:

”Det norske tonnasjesskattesystemet avviker fra de europeiske tonnasjesskattesystemene ved at det norske systemet er basert på uttaksbeskatning. I den norske modellen vil det årlige skatteoppgjøret ikke reflektere den endelige beskatningen av skipsfartsinntektene, da beskatning også utløses når det trekkes kapital ut av

rederivirksomheten eller selskapet trer ut av tonnasjeskatteordningen. Det norske tonnasjeskattesystemet gir i motsetning til det europeiske systemet kun en utsettelse av beskatningen. Systemet er opphav til oppbygging av til dels store skattekreditter og dermed innlåsning av kapitalen.

Skattekreditten som oppnås er rentefri og vil redusere den effektive beskatningen. Lengden på kreditten vil bestemme nivået på den effektive beskatningen. Valg av utbyttestrategi, det vil si om man deler ut overskuddet løpende eller holder overskuddet innen virksomheten, vil derfor være viktig for nivået på den effektive beskatningen. Systemet vil uansett gi en høyere effektiv beskatning enn innenfor de europeiske systemene som altså innebærer permanent fritak for beskatning av faktiske skipsfartsinntekter.”

(35) Den 7. mars 2006 la Rederiskatteutvalget fram utgreiinga NOU 2006: 4. Fleirtalet i utvalet gjekk inn for å avvikle den gjeldande reieriskatteordninga og gå over til ordinær løpende overskotskattlegging, jf. utgreiinga side 91 første spalte. Fleirtalet gjorde vidare framlegg om at latente skatteskyldnader skulle innbetalast etter overgangsreglar som er nytta i samanliknbare tilfelle, jf. utgreiinga side 92. Mindretalet gjorde framlegg om at det skulle innførast ein modell for skattlegging som tilsvara tonnasjeskatteordningane elles i Europa – noko som innebar at det berre skulle betalast tonnasjeskatt. Utsette skatteskyldnader burde etter mindretalet sitt syn avviklast over ein tiårsperiode utan noka innbetaling, jf. utgreiinga side 100–101.

(36) I tida etterpå var det ein omfattande offentleg debatt om reieriskattlegginga. Debatten toppa seg då Dagens Næringsliv 27. august 2007 trykte ein artikkel der det heitte:

”Udetonert: Regjeringen sitter på en skjult skattebombe som den nødvendigst vil detonere i valgkampinnspurten.

Skattegave: Jens Stoltenberg vurderer å gi rederiene en skattegave på opp mot 20 milliarder kroner. Dermed risikerer SV et nytt nederlag.”

(37) Oppslaget fekk finansminister Kristin Halvorsen til same kveld å skrive følgjande på VG Nett-blogg:

”Jeg kan berolige med at det ikke er aktuelt for Regjeringen å ettergi rederienes skattekreditter.”

(38) Regjeringa kom 7. september 2007 med ei pressemelding der det var gjort greie for hovudtrekka i det framlegget som ville kome. Det vart mellom anna uttala:

”Regjeringen foreslår at rederiene pålegges en gradvis innbetaling av de opparbeidede skatteforpliktelsene. Dette er en følge av at dagens rederiskatteordning vil bli erstattet av en ordning hvor rederiene blir fritatt for selskapsskatt, og vil innebære at 2/3 av de opparbeidede skatteforpliktelsene skal innbetales over en periode på 10 år. Dette vil gi anslagsvis 1,4 milliarder kroner i årlige skatteinntekter. Resten av skatteforpliktelsene skal avsettes i selskapene til et fond for miljøtiltak mv. eller innbetales på lik linje med de øvrige skattekredittene.”

(39) Regjeringa kom så med sitt framlegg til ny ordning i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) om skatte- og avgiftsopplegget 2008 der det vart gjort framlegg om eit endeleg fritak for skatt på overskot frå skipsfartsverksemd. Framlegget til overgangsreglar om innbetaling av skatt på ikkje skattlagde midlar under 1996-ordninga var i tråd med det som var uttala i pressemeldinga. Eg vil kome attende til innhaldet i overgangsreglane.

- (40) Fleirtalet i finanskomiteen gjekk i Innst. O. nr. 1 (2007–2008), etter ei omfattande drøfting av tilhøvet til Grunnlova § 97, jf. innstillinga sidene 33–40, inn for framlegget frå regjeringa. Framlegget vart seinare vedteke ved lov av 14. desember 2007 nr. 107.
- (41) Etter den nye ordninga, som gjeld frå og med inntektsåret 2007, er det innført eit endeleg skattefritak for skipsfartsinntekter. Bortsett frå finansinntekter mv., jf. skattelova § 8-15, skal det framover berre betalast tonnasjeskatt.
- (42) *Overgangsordninga*
- (43) For reiarlag som hadde vore med i reieriskatteordninga av 1996, var det to alternativ ved utgangen av 2006. Med mindre eit reiarlag valde å gå inn i 2007-ordninga, måtte det skje eit inntektsoppgjer i samsvar med reglane om utgang i 1996-ordninga. Ved sida av at tidlegare uskatta midlar då straks ville bli gjenstand for skattlegging, ville det bli skatt ut frå verdien av driftsmidla basert på marknadsverdi.
- (44) Den praktiske situasjonen var at reiarlaga valde å gå inn i 2007-ordninga. Dels hadde nok det samanheng med dei store skattemessige konsekvensane det innebar ikkje å gå over i ordninga. Men samtidig var reiarlaga sikra endeleg skattefritak for inntekter i den nye ordninga, likevel med betaling av ein tonnasjeskatt.
- (45) Overgangsreglane står i avsnitt X i endringslova. Det heiter i første til tredje ledd:

”Ved ikrafttredelse av endringene under V §§ 8-14, 8-15 og 8-17 gjelder følgende overgangsregler:

- (1) **For selskaper som er lignet etter den særskilte beskatningsordningen i henhold til skatteloven § 8-10 til 8-20 for inntektsåret 2006, og som for inntektsåret 2007 fortsatt skal lignes etter den særskilte beskatningsordningen, skal det foretas et inntektsoppgjør per 1. januar 2007. Utgangsverdien ved dette inntektsoppgjøret fastsettes til summen av kostpris for selskapets finansielle eiendeler og aksjer i selskaper som nevnt i § 8-11 første ledd d og g som ville vært fritatt fra beskatning ved realisasjon etter § 2-38, skattemessig verdi av øvrige finansaktiva, og regnskapsmessig verdi per 31. desember 2006 av selskapets øvrige eiendeler, fratrukket skattemessig verdi av gjeld. Inngangsverdien fastsettes til saldoen på kontoen for tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet ved uttredelsesårets begynnelse, tillagt tidligere innbetalt aksjekapital og overkurs. Departementet kan gi forskrift om justering av regnskapsmessige verdier etter annet punktum.**
 - (2) **Minst to tredjedeler av gevinst beregnet etter første ledd skal føres på en egen oppgjørskonto, som skal inntektsføres med minst 10 prosent per år, fra og med inntektsåret 2007.**
 - (3) **Inntil en tredjedel av gevinst beregnet etter første ledd er fritatt for skatteplikt, så langt et beløp lik 28 prosent av gevinsten brukes til miljøtiltak m.v. Departementet kan gi forskrift om kvalifiserende miljøtiltak m.v. etter foregående punktum, om frist for når kostnadene må være pådratt, og om inntektsføring når miljøtiltak m.v. ikke er gjennomført ved fristens utløp.”**
- (46) Inntektsoppgjeret etter overgangsordninga omfattar dei same elementa som skulle skattleggjast ved ein uttreden etter 1996-ordninga, likevel slik at medan det i 1996-ordninga skulle skje utgang etter marknadsverdi på driftsmidla, skal det etter overgangsordninga nyttast rekneskapsmessige verdier.

- (47) Partane har under saka lagt til grunn at skatteskyldnadene som blir utløyse av overgangsordninga, er på om lag 21 milliardar kroner samla for alle reiarlaga som var inne i 1996-ordninga.
- (48) Det følgjer av overgangsreglane at minst to tredelar av gevinsten fastsett etter første ledd i reglane skal først på ein særskilt konto. Denne delen skal inntektsførast frå og med inntektsåret 2007 med minst 10 prosent per år, utan rentetillegg. Den resterande delen, opp til ein tredel, kan nyttast til miljøtiltak mv. og er endeleg friteken for skatteplikt når 28 prosent av dette beløpet er brukt til det aktuelle føremålet. Reiarlaga hadde opphavleg ein frist på 15 år til å gjennomføre miljøtiltaka, men denne fristen er seinare fjerna.
- (49) Ved utgang av 2007-ordningen skal eventuell uskatta gevinst etter avsnitt X andre og tredje ledd takast til inntekt i utgangsåret, jf. avsnitt X sjetle ledd. Tilvisinga til tredje ledd inneber at dette også gjeld unytta miljøavsetningar. Dette inneber at reiarlaga, i tillegg til å måtte innbetale skuldig skatt i samsvar med overgangsreglane, ved utgang før 28 prosent av avsetninga til miljøtiltak mv. er nytta, må betale skatt av den resterande delen av avsetninga.
- (50) Overgangsordninga inneber at all skattefri inntekt som blir opptent frå og med 2007, kan takast ut av reiarlaga utan at det får nokon konsekvens for den førebels uskatta inntekta oppnådd fram til og med 2006, jf. avsnitt X sjuande ledd. Inntekta som er innvunnen før 2007, kan takast ut gradvis etter som skatteplikta blir gjort opp. Tilsvarende gjeld for dei midlane som blir avsette til miljøtiltak mv. Det kan her visast til Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) side 31.
- (51) *Uttalar under saksførebuinga*
- (52) Som ledd i førebuinga av omlegginga av skatteordninga innhenta Finansdepartementet ein uttale frå lovavdelinga i Justisdepartementet om tilhøve til tilbakeverknadsforbodet i Grunnlova § 97. I uttalen, som er datert 27. august 2007, konkluderer lovavdelinga slik:
- ”Den skisserte overgangsordningen har spesielle trekk som isolert sett fremstår som problematiske ved vurderingen av om det foreligger sterkt urimelig eller urettferdig tilbakevirkning etter Grunnloven § 97. Det gjelder først og fremst det faktum at vi her har å gjøre med tilbakevirkning som strekker seg over en rekke år. Høyesterett har ikke hatt noe lignende tilfelle til avgjørelse. På denne bakgrunn kan det fremstå som noe usikkert under hvilke betingelser domstolene vil godta et inngrep som det foreliggende. Gitt den vekten Høyesterett mer generelt har lagt på hensynet til Stortingets handlefrihet i denne typen saker, og forutsatt at Stortinget på bakgrunn av en konkret beskrivelse av konsekvensene overgangsordningen vil få for berørte skattytere klart vurderer og bygger på at loven er i samsvar med Grunnloven, antar vi likevel at domstolene vil godta ordningen.”**
- (53) I Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) side 35 andre spalte er det opplyst at uttalen knytte seg til ein mindre gunstig overgangsregel for reieria enn den løysinga som til slutt vart vedteken. Den skissa som lovavdelinga var beden om å vurdere, bygde på at uskatta inntekter skulle skattleggast, og at skatteskyldnadene som følgde av dette, skulle betalast inn fullt ut ved at uskatta inntekt skulle inntektsførast med 14 prosent årleg av attverande saldo.
- (54) Finanskomiteen gjennomførte den 8. november 2007 open høyring om proposisjonen. Under høyringa uttala professorane Frederik Zimmer og Eivind Smith og pensjonert høgsterettsdommar Gunnar Aasland seg som sakkunnige. I tillegg uttala finansminister

Kristin Halvorsen og ekspedisjonssjefane Inge Lorange Backer og Thorbjørn Gjølstad seg.

- (55) Under lovbehandlninga stilte stortingsrepresentantane ei rad spørsmål til Finansdepartementet, som dette gav skriftlege svar på.
- (56) *Dei aktuelle sakene*
- (57) Etter å ha motteke skatteoppgjeret for 2007 tok Bergshav Tankers AS 31. desember 2008 ut stemning ved Aust-Agder tingrett med påstand om at likninga for 2007 skulle opphevast som ugyldig. Overgangsreglane inneber at Bergshav Tankers AS over ti år må betale skatt med minst 105,3 millionar kroner, medan miljøskyldnaden utgjer om lag 52,7 millionar kroner. Det vart gjort gjeldande at overgangsreglane som likninga byggjer på, er i strid med tilbakeverknadsforbodet i Grunnlova § 97.
- (58) Aust-Agder tingrett, som med heimel i tvistelova § 9-12 fjerde og femte ledd var sett med tre fagdommarar, gav 17. juni 2009 dom med slik domsslutning:
- ”1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.**
- 2. Sakskostnader tilkjennes ikke.”**
- (59) Tingretten kom til at overgangsregelen inneber såkalla ueigentleg tilbakeverknad, og – etter ei konkret heilskapsvurdering av inngrepet samanhalde med Stortinget sitt utførleg grunngitte syn – at regelen ikkje er i strid med Grunnlova § 97.
- (60) Ved stemning av 19. november 2008 til Sunnmøre tingrett reiste reiarlaga Farstad Supply AS og Farstad International AS sak med påstand om at likningane for 2007 skulle opphevast som ugyldige. Overgangsreglane inneber at Farstad Supply AS og Farstad Internasjon AS over ti år må betale ein skatt på minst 635,5 millionar kroner, medan miljøskyldnadene utgjer om lag 317,8 millionar kroner. Også i denne stemninga var det gjort gjeldande at likningane var i strid med tilbakeverknadsforbodet i Grunnlova § 97.
- (61) Den 5. desember 2008 tok reiarlaga Bergesen Gas Shipping AS, BW Green Gas AS, AS Hektorgas, AS Havgas Partners, AS Centum, Edda Gas AS og BW LNG I AS ut stemning ved Oslo tingrett med påstand om at likningane for 2007 var ugyldige. Overgangsreglane inneber at reiarlaga i BW Gas-konsernet over ti år må betale skatt med om lag 2,54 milliardar kroner, medan miljøskyldnaden utgjer om lag 1,27 milliardar kroner. Også i denne saka var det gjort gjeldande at tilbakeverknadsforbodet i Grunnlova § 97 var krenkt. Under behandlinga i Oslo tingrett gjorde reiarlaga dessutan gjeldande at overgangsreglane var i strid med EMK P1-1.
- (62) Då sakene for Oslo tingrett og Sunnmøre tingrett reiste dei same rettslege spørsmåla, vart saka for Sunnmøre tingrett overført til Oslo tingrett, jf. domstollova § 38.
- (63) Oslo tingrett gav 26. juni 2009 dom med slik domsslutning:
- ”1. Ligningene av Bergesen Gas Shipping AS, BW Green Gas AS, AS Hektorgas, AS Havgas Partners, AS Centum, Edda Gas AS, BW LNG I AS, Farstad Supply AS og Farstad International AS for 2007 oppheves.**

2. Ved nye ligninger skal overgangsreglene i avsnitt X (1) og (2) i lov av 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i skatteloven praktiseres med følgende endring:

”(2) Minst to tredjedeler av gevinst beregnet etter første ledd skal føres på en egen oppgjørskonto som beskattes med 5 prosent i inntektsåret 2007 som fullt og endelig oppgjør av enhver skatt knyttet til kontoen.”

3. Hver av partene bærer sine sakskostnader.”

- (64) Tingretten kom til at det er i strid med Grunnlova § 97 å praktisere overgangsføresegnene etter innholdet. Etter tingretten si vurdering ville det ikkje vere grunnlovsstridig å krevje inn ein skatt som utgjorde den neddiskonterte verdien av den framtidige skatten etter 1996-ordninga, basert på eit langt tidsperspektiv.
- (65) Bergshav Tankers AS har anka dommen frå Aust-Agder tingrett. Staten har anka dommen frå Oslo tingrett, og reiarlaga har her gitt inn avleidd anke. Med heimel i tvistelova § 30-2 har Høgsteretts ankeutval samtykka i at begge ankesakene blir førte beinveges inn for Høgsterett. Med grunnlag i tvistelova § 15-6 er ankesakene sameinte til felles behandling og avgjerd. Justitiarius har fastsett at sakene skal behandlast i plenum, jf. domstollova §§ 5 fjerde ledd siste punktum og 6 andre ledd.
- (66) Då sakene reiste spørsmål om habiliteten til fleire av dommarane i Høgsterett, er det halde eit særskilt rettsmøte om habilitetsspørsmålet. Om dette gav Høgsterett 21. desember 2009 orskurd, HR-2009-02378-P, med slik slutning:
- ”Dommarane Gjølstad, Coward, Bruzelius, Webster og Matheson vik sete.”**
- (67) Dommarane Støle og Møse har ikkje delteke i saka, då begge for tida har permisjon.
- (68) Etter dette har 12 av dommarane i Høgsterett vore med under saka. Ved voteringa har dommar Bårdsen gått frå, jf. domstollova § 5 femte ledd andre punktum.
- (69) *Reiarlaga har i hovudsak halde fram*
- (70) Likningane for 2007 må opphevast, i det overgangsreglane til 2007-ordninga som dei byggjer på, er i strid med både Grunnlova § 97 og EMK P1-1. Høgsterett kan gi pålegg om korleis ny likning skal gjennomførast.
- (71) Reieriskatteordninga av 1996 innebar verken at selskapa vart gitt skattekreditt eller endeleg skattefritak. Det sentrale ved ordninga er at skipsfartsinntektene var skattefrie, med unntak for situasjonar der midlane vart utdelte eller selskapet gjekk ut av ordninga. Dette er vilkår for skatteplikt som reiarlaga har herredøme over og sjølve kan avgjere om skal utløysast. Realiteten ved ordninga er at det var ein usikker framtidig skatteskyldnad – ein slags latent skatt – der den reelle byrda kan uttrykkest ved ein neddiskontert noverdi av framtidige utløyste skattebetalingar.
- (72) Ingen av reiarlaga har betalt ut utbyte i tida sidan dei gjekk inn i ordninga, og dei har heller ikkje behov for å gjere det i oversynleg framtid. Den økonomiske effekten av framtidige mogelege skatteskyldnader, omsynsteke ulempene av den ”innelåsinga” som skjer av midlane, er i fleire samanhengar sett til å utgjere 5 prosent av den uskatta

kapitalen. Vurderinga av verknadene må vere konkret og er svært usikker, men eit slikt resultat må godtakast.

- (73) Overgangsreglane har auka byrda monaleg. Når det no må betalast skatt av to tredelar av dei uskatta midlane, fordelt over ti år, inneber det ei skattebyrde på 15,1 prosent av midlane ut frå ein rentefot på fire prosent. I tillegg kjem konsekvensane av at det er ei viss binding også for den tredelen av midlane som kan nyttast til miljøtiltak.
- (74) Det er ikkje tvilsamt at overgangslova inneber tilbakeverkande lovgiving. Det er tale om såkalla eigentleg tilbakeverknad. Overgangslova knyter skatteplikta einast til hendingar frå før ikraftsetjinga av den nye lova. Då denne auka skatteskyldnaden ikkje har samband med hendingar eller handlingar i 2007 eller seinare, er realiteten i overgangslova at ho gir skatteplikt på inntekter i 1996 til 2006, medrekna dei tidlegare skatteposisjonane som vart skattefrie ved inngangen i 1996-ordninga.
- (75) Lovendringar som inneber eigentleg tilbakeverknad, er som utgangspunkt grunnlovsstridige. Berre dersom sterke samfunnsmessige omsyn tilseier det, kan slik tilbakeverknad godtakast. Slike omsyn ligg ikkje føre, og staten har heller ikkje gjort det gjeldande.
- (76) Både i Rt. 2007 side 1281 (Øvre Ullern Terrasse) og i Rt. 2005 side 855 (Allseas) som begge gjaldt ueigentleg tilbakeverknad, er det gjort momentbaserte avvegingar. Utan omsyn til rubriseringa under eigentleg eller ueigentleg tilbakeverknad vil også ei slik tilnærming måtte føre til at overgangslova er i strid med Grunnlova § 97.
- (77) I ein del saker om ueigentleg tilbakeverknad er det lagt til grunn at lova berre er grunnlovsstridig dersom tilbakeverknaden er ”klart urimeleg eller urettferdig”. Dette kriteriet vart først og fremst utvikla i Borthendommen (Rt. 1996 side 1415), som var ei trygdesak. Det finst ingen skattesaker som illustrerer bruken av ei slik norm. Også om denne norma skulle gjelde, er tilbakeverknaden her grunnlovsstridig. Det må då særleg ha vekt at tilbakeverknaden er særst tyngjande, at han inneber betaling for inntekter som reiarlaga hadde ei klar forventning om skulle vere skattefrie med særst avgrensa unntak, og at det er forskjellsbehandling i høve til reiarlag som går inn i 2007-ordninga utan å ha vore med i 1996-ordninga.
- (78) Ved grunnlovsvurderinga i denne saka bør vekta av Stortingets syn vere avgrensa. Grunnlova § 97 vernar om rettstryggleiken i saker der omsynet til vernet for den enkelte står sterkt. Behandlinga i Stortinget hadde dessutan manglar. Den viktigaste er at Stortinget har bygd på feil norm. I tillegg er det ikkje drøfta tilstrekkeleg at 1996-lova gav sterke forventingar hos skipsfartsnæringa. Konsekvensane av omfattande, plutslege og uventa endringar er heller ikkje drøfta i tilstrekkeleg grad. Det same gjeld alternative løysingar.
- (79) Ved den konkrete vurderinga må det – utan omsyn til kva norm som gjeld – leggjast stor vekt på at reiarlaga hadde sterke og velgrunna forventingar om at det ikkje skulle vere skatt på kapitalen så lenge denne arbeidde i næringa. Ved 1996-ordninga etablerte lovgivar medvite ei ordning for å sikre skipsfarten konkurransedyktige rammevilkår og for å stoppe ei utflytting av skipsfartsnæringa. Valet Stortinget tok i 1996 var medvite, og var ei ”gulrot” for å få reieria til å bli her i landet. Som motstykke godtok reieria ei

skatteordning som hadde som effekt at midlane i stor grad ville bli i næringa – innlåsingseffekten.

- (80) Med grunnlag i den sterke forventinga til gunstige og stabile rammevilkår som lovgivar skapte gjennom 1996-ordninga, tilpassa reiarlaga seg gjennom disponeringar og investeringar. Dette skjedde over ein lang periode, for mange heilt frå 1996.
- (81) Det har stadig – og då i tida etter 1996 – vore ein diskusjon om kva skattevilkår skipsfartsnæringa bør ha. Men det var likevel her ikkje slik at næringa hadde grunnlag for å byggje på at det ville skje tilbakeverkande endringar før dette vart gjort kjent 7. september 2007.
- (82) At flyttbare innretningar i petroleumsverksemda vart tekne ut av reiarsskatteordninga med verknad frå 2006, gav ikkje noko varsel om grunnleggjande endringar for skip. Situasjonen var spesiell og følgde av endringar av regelverket i EØS. Det var dessutan mogeleg for dei som hadde slike innretningar, å tilpasse seg endringa. Det at det ikkje vart reist sak, kan dessutan ikkje i noko tilfelle tale til skade for dei som er partar i saka no.
- (83) Det er også eit moment i vurderinga at tilbakeverknaden var svært langvarig. Ikkje minst gjeld det for dei opphavlege midlane, som reiarlaga i 1996 kunne ta med seg inn i ordninga utan skatteplikt.
- (84) Overgangsreglane er i stor grad tufta på fordelings- og provenyomsyn. Dette er ikkje omsyn som har slik vekt at dei kan forsvare drastiske inngrep i velgrunna forventingar. Det er også inkonsekvent når omsyna berre er nytta attende i tid og ikkje framover. Det er tale om ei historisk refordeling av Stortinget sine prioriteringar.
- (85) ”Pakkeargumentet”, at det ved skattlegging av tidlegare inntekter skal leggjast vekt på dei fordelane reiarlaga fekk frå 2007, kan ikkje ha vekt. Dette argumentet var sentralt for Finansdepartementet, men vart nærast utelete av finanskomiteen. Staten gjer likevel synspunktet gjeldande for domstolane. ”Pakkeargumentet” er uhaldbart fordi ingen kan avkrevjast betaling for rett til deltaking i alminneleg næringsaktivitet. Men ikkje minst er det urimeleg å gjere det når betaling berre blir kravd frå dei som tidlegare har vore med i den norske reieriskatteordninga. Dei som flyttar inn til Noreg eller som elles etablerer seg her frå og med 2007, blir ikkje kravde for noko.
- (86) Det er heller ikkje nødvendig å inntektsskatte gamle inntekter i ei ny ordning. Stortingsdokumenta viser at tilbakeverknad ikkje var nødvendig, men politisk ønskjeleg. Det ville vore mogeleg å føre vidare den tidlegare ordninga for dei gamle inntektene. Alternativt kunne det også vere mogeleg å føre ordninga vidare med ei lovendring der det vart lagt til grunn at utbyte skulle reknast å bli teke frå dei eldste midlane først. Eit ytterlegare alternativ hadde vore å etablere ei ordning som gjorde at reiarlaga gjorde opp for den latente skatten, jf. standpunktet til Oslo tingrett.
- (87) Ordninga rammar reiarlaga ulikt ut frå konkrete tilhøve. Regelendringane slår også tilbake ved at dei rammar ein del omstruktureringar i ulike selskap i reierikonsern, der det har vorte utløyst gevinstar som følgje av disposisjonar som ein elles ikkje hadde trengt gjennomføre.

- (88) Likningane for 2007 er også i strid med det vernet reiarlaga har etter EMK P1-1, som i visse tilfelle rekk lenger enn vernet etter Grunnlova § 97.
- (89) Krav om betaling av skatt inneber inngrep i eigedom etter konvensjonen. Men det blir godteke at dei norske overgangsreglane oppfyller lovskravet i konvensjonen, og at dei forfølgjer eit legitimt føremål.
- (90) Inngrepet er ikkje proporsjonalt, men inneber ei individuell og særleg tyngjande byrde. Sjølv om statane etter EMK har ein vid skjønnsmargin eller handlefridom innanfor skatteretten, vil dette ikkje i nemnande grad gjelde for tilbakeverkande skattelover.
- (91) Dette inngrepet må vurderast opp mot dei føremåla overgangsreglane skal tilgodesjå, som er proveny- og fordelingsomsyn. Det må spesielt framhevast at lovgivar ikkje vurderte andre alternativ for overgangsordningar som ikkje ville innebere tilbakeverknad. At målet om å skaffe inntekter til staten berre rettar seg mot tidlegare inntektsår, og ikkje går på framtidig inntening, talar med stor vekt mot at inngrepet kan godtakast. I og med at det ikkje blir kravd noko frå den som ikkje har vore inne i ordninga, er det også tale om ei form for forskjellsbehandling, noko som er i strid med EMK P1-1, spesielt sett i lys av prinsippet i EMK artikkel 14.
- (92) Påstanden frå reiarlaga bygger på at den latente skatten etter 1996-ordninga representerer ei framtidig utgift eller ulempe for reieria. Dersom Høgsterett gir dom i samsvar med påstanden, inneber det at overgangsordninga blir sett til sides i den utstrekning ho er grunnlovsstridig.
- (93) Reiarlaga har sett fram slik påstand:

”I sak nr. 2009/1575

Prinsipalt:

1. Bergshav Tankers AS' ligning for 2007 oppheves som ugyldig.
2. Ved ny ligning skal overgangsreglene i avsnitt X (1) og (2) i lov av 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i skatteloven praktiseres med følgende endring:

”(2) Minst to tredjedeler av gevinst beregnet etter første ledd skal føres på en egen oppgjørskonto som beskattes med 5 prosent i inntektsåret 2007 som fullt og endelig oppgjør av enhver skatt knyttet til kontoen.”

Subsidiært:

1. Bergshav Tankers AS' ligning for 2007 oppheves som ugyldig.
2. Ved ny ligning skal selskapets selvangivelse følges, slik at det ikke foretas beskatning etter avsnitt X annet ledd i lov av 14. desember 2007 nr 107.

I begge tilfeller:

Bergshav Tankers AS tilkjennes dekning av saksomkostninger for tingretten og for Høyesterett.

I sak nr. 2009/1663

Prinsipalt:

Anken forkastes.

Subsidiært:

1. **Bergesen Gas Shipping AS', BW Green Gas AS', AS Hektorgas', AS Havgas Partners', AS Centums, Edda Gas AS', BW LNG I AS', Farstad Supply AS' og Farstad International AS' ligninger for 2007 oppheves som ugyldige.**
2. **Ved nye ligninger skal selskapenes selvangivelser følges, slik at det ikke foretas beskatning etter Avsnitt X annet ledd i lov av 14. desember 2007 nr 107 om endringer i skatteloven.**

I begge tilfeller:

1. **Bergesen Gas Shipping AS, BW Green Gas AS, AS Hektorgas, AS Havgas Partners, AS Centum, Edda Gas AS og BW LNG I AS tilkjennes dekning av saksomkostninger for tingretten og Høyesterett.**
2. **Farstad Supply AS og Farstad International AS tilkjennes dekning av saksomkostninger for tingretten og for Høyesterett."**

(94) *Staten har i hovudsak halde fram*

(95) Overgangsreglane er verken i strid med Grunnlova § 97 eller med EMK P1-1.

(96) Reieriskatteordninga av 1996 var i realiteten ei skatteutsetjande ordning som gav reiarlaga store skattekredittar, både for uskatta inntekt fram til 1996 og for uskatta inntekter opptente under ordninga. Alle desse inntektene – både dei frå før 1996 og dei frå tida 1996–2006 – hadde før eller seinare kome til skattlegging. Det vart også lagt til grunn ved etableringa av ordninga at det før eller seinare ville bli skatt. Det same gjekk fram av eit framlegg til skatteordning frå Norges Rederiforbund, som endringa bygde på.

(97) Det følgjer av grunnleggjande økonomiske lover at ein eigar av eit reiarlag før eller seinare ønskjer å få utbyte av investeringa. I ein del reiarlag er det også fleire aksjeeigarar, der i alle fall enkelte ønskjer å få eit rimeleg økonomisk utbyte. Reiarlaga undervurderer i sin argumentasjon den realitet som låg i plikta til å betale skatt ved utdeling av utbyte, i det mange reiarlag etterkvart ville ha nådd det punktet der det ikkje var fleire reservar å tære på utan å måtte dele ut uskatta inntekt.

(98) Overgangsordninga innebar ei gradvis og delvis innbetaling av den utsette skatten utan rentetillegg. Byrda blir dessutan redusert ved at skattegrunnlaget er basert på rekneskapsmessige verdiar og ikkje på marknadsverdiar slik lova fastsette før overgangsordninga kom. Ordninga for investeringar til miljøtiltak er så godt som lik med endeleg ettergiving.

(99) Den ordninga som vart innført i 2007, er ikkje direkte knytt til hendingar i tidlegare år, og det er ikkje tale om å reversere fordelane reiarlaga har hatt i tida 1996–2006. Realiteten i overgangsordninga var at reiarlaga for framtida er fråtekne retten til sjølve å avgjere når

skattekreditten skal kome til skattlegging. Det er såleis ikkje spørsmål *om*, men *når* skattlegging skal skje.

- (100) Ved grunnlovsvurderinga må det også leggjast vekt på dei fordelane reieria oppnådde ved at det vart innført eit endeleg skattefritak for framtidige skipsfartsinntekter. Føremålet med lovendringa var såleis å møtekravet om endeleg skattefritak frå reierinæringa, og overgangsordninga var einast ein konsekvens av dette.
- (101) Under arbeidet med overgangsreglane prøvde lovgivaren å unngå å setje bestemte merkelappar på lova. Såleis er uttrykka eigentleg og ueigentleg tilbakeverknad ikkje nytta. Avgjerande må vere ei vurdering av realiteten i overgangsreglane. I den samanhengen er det sentralt at 1996-ordninga hadde vore gjeldande såpass lenge at det var nærliggjande at det ville kome endringar. Saka gjeld dels oppgjer for gamle skattekredittar – i nokre tilfelle var dei gamle alt i 1996 ved inngangen i ordninga – og oppgjer vil i snitt skje i 2012. Reieria hadde på ingen måte noka verneverdig forventning om at skattlegging ikkje skulle skje. Dersom det skal setjast ein merkelapp på verknadene av overgangsreglane i ordninga, er det tale om ueigentleg tilbakeverknad.
- (102) Grunnlova § 97 skal verne mot vilkårlege lover og mot urettferdig tilbakeverknad. Også likskapsomsyn skal varetakast. Omsynet til førehandsvisse har avgrensa vekt, særleg for direkte skattar som denne saka gjeld. Dette omsynet kan heller ikkje ha større vekt for dei som driv kapitalintensiv verksemd enn det har for andre. Det følgjer av rettspraksis at standardteorien skal nyttast for direkte skattar. Og til forskjell frå Rt. 2006 side 293 (Arves Trafikkskole) gjeld ikkje overgangsregelen eit endeleg fritak, men ein situasjon der det var ein klar føresetnad om at det måtte betalast skatt på eitt eller anna tidspunkt. Avgjerande er då om tilbakeverknaden er klart urimeleg eller urettferdig.
- (103) Saka gjeld økonomiske rettar, og domstolane må då vere varsame med å overprøve grunnlovsvurderinga hos Stortinget. I denne saka har Stortinget utført ei svært grundig vurdering av grunnlovsspørsmålet, med gjennomgang av alle viktige omsyn og løysingsalternativ.
- (104) Reiarlaga kunne ikkje ha rettkomne forventingar om varig å sleppe å betale skatt av midlane. I tillegg til den lange tida skattekredittane hadde vara ved, særleg for uskatta inntekt frå før 1996, kjem at det ved fleire høve både frå politisk hald og frå reiarhald hadde vore gitt uttrykk for at 1996-ordninga måtte opphøyre. Lovendringa for flyttbare innretningar, der det vart laga ein overgangsordning som var mindre gunstig enn overgangsordninga frå 2007, viste at det måtte reknast med framtidig skatteplikt.
- (105) Også føresetnadene som ligg i den alminnelege samfunnsutviklinga, inneber at reiarlaga måtte vere budde på endringar. Samanlikna med dei endringane ei næring av denne karakteren elles er utsett for, var endringane ikkje særleg store.
- (106) At 1996-ordninga varte i 11 år før ho vart endra, tilseier at samfunnsutviklinga førte til behov for endringar. Og sidan ho hadde vart så lenge, hadde reiarlaga nytte godt av skattekreditt i lang tid og dermed hatt store fordelar. Tidsmomentet talar derfor for og ikkje mot at endringar kunne skje utan at dei vart grunnlovsstridige.

- (107) Ved vurderinga av tilbakeverknadsspørsmålet må det leggjast vekt på at reiarlaga også hadde fordelar ved å vere med i ordninga. Ved å gå inn i 1996-ordninga fekk reiarlaga ein monaleg skattefordel samanlikna med å ha stått i det ordinære skatteregime.
- (108) Det må også vektleggjast at overgangsreglane bygde på skatteevna. Det var såleis berre dei midlane som var i behald ved utgangen av 2006, som kom til skattlegging frå og med 2007.
- (109) Fordelingsrettferd tilseier at reiarlaga må betale skatt på linje med andre næringsdrivande. Reiarlaga har ikkje vorte behandla strengare enn andre. Tvert om vart dei gjennom overgangsordninga behandla mildare.
- (110) Det er ikkje rett at reiarlaga kom dårlegare ut av å vere med i 1996-ordninga enn om dei hadde vore under ordinær skattlegging. Spørsmålet no må dessutan vurderast på grunnlag av 2007-ordninga, som gir reiarlaga så godt som fullt skattefritak. Det er nær samanheng mellom regelverka, og dei samla positive verknadene av reieriskatteordningane må vere tungtvegande ved vurderinga etter Grunnlova § 97. Ikkje minst må det gjelde fordi § 97 gir grunnlag for ei brei vurdering.
- (111) Det må også kome inn at Stortinget ikkje hadde noko reelt alternativ. Det var ikkje andre måtar å gjere det på dersom skattekredittane i større eller mindre grad skulle kome til skattlegging.
- (112) At 1996-ordninga innebar ei framtidig skatteplikt, gav seg også uttrykk i at mange reiarlag dei første åra gjorde rekneskapsmessige avsetningar for latent skatt. Sjølv om det var ei viss usemje om rekneskapsføringa, viste dette dei økonomiske realitetane ved framtidig skatt. Eit overskjønn for Bergesen-reiarlag frå 2007 viste også at skattekreditten er reell og har stor økonomisk betydning.
- (113) Det kan reisast spørsmål om EMK P1-1 i det heile kjem til bruk, då det ikkje er klart om dei skatteposisjonane som overgangsreglane grip inn i, kan reknast som eigedom etter artikkelen. Det er eit spørsmål om tilhøvet mellom P1-1 første ledd andre punktum og P1-1 andre ledd. Staten tek ikkje endeleg standpunkt til om det er tale om eit inngrep som går inn under artikkelen.
- (114) Vernet etter artikkelen er ikkje under noko omstende krenkt. Staten har ein svært vid skjønnsmargin ved skattlegging, og det ligg ikkje føre verken brot på rettkomne forventingar, diskriminering eller andre omstende som tilseier at det ikkje er ein rettferdig – ”fair” – balanse mellom mål og midlar.
- (115) Domstolane kan ikkje under noko omstende gi dom med domsslutning tilsvarande den Oslo tingrett nytta. Bruk av ei slik domsslutning inneber i realiteten at domstolane utøvar lovgivingsmynde i Stortinget sin stad. Domstolane har heller ikkje høve til å gå utanfor det inntektsåret tvisten gjeld. Slutninga inneber dessutan høgare skatt for 2007 enn det som følgde av likninga.
- (116) Staten har sett fram slik påstand:

”Høyesteretts sak 2009/1575 Bergshav Tankers mot staten v/Finansdepartementet:

1. Tingrettens dom, slutningens pkt 1, stadfestes.

2. **Staten v/Finansdepartementet tilkjennes sakskostnader for tingrett og Høyesterett.**

Høyesteretts sak 2009/1663 Bergesen Gas Shipping m.fl. mot staten v/Finansdepartementet:

1. **Staten v/Finansdepartementet frifinnes.**
2. **Staten v/Finansdepartementet tilkjennes sakskostnader for tingrett og Høyesterett.”**

(117) *Mitt syn på saka*

- (118) Eg er komen til at likningane for 2007 for reiarlaga må opphevast fordi overgangsreglane i lov 14. desember 2007 nr. 107 avsnitt X er i strid med forbodet mot tilbakeverkande lover i Grunnlova § 97.
- (119) Som bakgrunn for vurderinga av konsekvensane av overgangsreglane til 2007-reieriskatteordninga for reiarlag som hadde vore med i 1996-ordninga, vil eg innleiingsvis trekkje ut nokre hovudpunkt frå det eg tidlegare har sagt om utviklinga av skattlegginga av skipsfartsnæringa.
- (120) Før skattereforma i 1992 var det høge formelle skattesatsar, men i hovudsak på grunn av gunstige tidfestingsreglar både for inntekter og utgifter var det faktiske skattenivået lågt. I denne situasjonen vart det bygd opp store skattekredittar hos mange reiarlag.
- (121) Ved skattereforma i 1992 vart reglane endra til i hovudsak å samsvare med reglane for andre næringar. Av omsyn til skipsfartsnæringa sin internasjonale karakter og konkurranseutsette posisjon vart avskrivingsreglane likevel også etter 1992 gjorde gunstigare enn det som vart rekna å følgje av vanleg kapitalforringing. Avskrivingsssatsen for skip vart såleis sett til 20 prosent.
- (122) Frå næringa vart det gjort gjeldande at rammevilkåra ikkje var gode nok, spesielt samanlikna med ordningane i ein del andre land. I mars 1996 gjorde regjeringa framlegg om at avskrivingsssatsen for skip i Norsk internasjonalt skipsfartsregister skulle aukast frå 20 til 23 prosent for å styrke konkurranseevna til reieria. Fleirtalet i Stortinget meinte dette ikkje var tilstrekkeleg, og ved ei lovendring 20. desember 1996 fekk skattelova ein ny § 51 A om skattlegging av reieriaksjeselskap.
- (123) Reiarlaga kunne gå over til 1996-ordninga utan skattlegging av opparbeidde skatteposisjonar frå før 1996. Dette er den eine hovudgruppa av uskatta midlar. Den andre hovudgruppa av uskatta midlar under 1996-ordninga skreiv seg frå løpande skipsfartsinntekter, som under ordninga var ”fritatt for skatteplikt”. Slike løpande inntekter var inntekter frå drift og utleige av eigne og innleigde skip og dessutan gevinstar ved realisasjon av driftsmiddel. Visse finansinntekter var også fritekne. For at det skulle bli skatteplikt medan eit reiarlag var i 1996-ordninga, måtte det skje ei utdeling av midlane i reiarlaget.

- (124) Om eit selskap valde å gå ut av 1996-ordninga, ville det også bli skatt på dei uskatta midlane. Også verdistinging på driftsmidla i selskapet vart då sett på som uskatta midlar, og gjenstand for skattlegging. Driftsmidla vart verdsette ut frå marknadsvardi.
- (125) Denne gjennomgangen av nokre hovudpunkt i utviklinga er etter mitt syn tilstrekkeleg til å vise at det under 1996-ordninga var opp til reiarlaga, ut frå eigne vurderingar, å avgjere om og når skatteplikt skulle utløyast for dei uskatta midlane – ved å gjere vedtak anten om utdeling av uskatta midlar eller om utgang av ordninga. Så lenge det ikkje skjedde, var det inga skatteplikt.
- (126) Den skattemessige situasjonen for reiarlaga som eg her har gjort greie for, er i samsvar med omtalen i Ot.prp. nr. 11 (1996–97) side 13. Der heiter det:

”Det nye skattesystemet for rederiselskaper er bygget på en uttaksmodell, som innebærer at selskapets inntekt som hovedregel først skal beskattes ved utdeling av utbytte til aksjonærene. Det betyr at det er eierne som bestemmer når selskapets inntekt kommer til beskatning. Forslaget gir rederne en skattekreditt som innebærer at nåverdien av skatten blir lavere jo lenger skatteinnbetalingene utsettes gjennom å la være å ta utbytte. At rederne kan velge når avkastningen på investeringer i skip skal beskattes, innebærer at de til en viss grad selv bestemmer sitt skattenivå, regnet i nåverdi.”

- (127) Som det går fram av dette, bestod skatteletten i at det var opp til reiarlaga sjølve å velje ”når avkastningen på investeringer i skip skal beskattes”. Dette innebar at ”de til en viss grad selv bestemmer sitt skattenivå, regnet i nåverdi” samtidig som dette skattenivået ”blir lavere jo lenger skattebetalingene utsettes gjennom å la være å ta utbytte”.
- (128) I overgangsordninga til 2007-ordninga er det fastsett at minst to tredelar av dei uskatta midlane frå og med inntektsåret 2007 skal kome til skattlegging med minst 10 prosent per år. Opp til ein tredel er ”fritatt for skatteplikt” så langt eit beløp svarande til 28 prosent av det blir nytta til miljøtiltak.
- (129) Med desse overgangsreglane er det ikkje lenger opp til reiarlaga sjølve å fastsetje eit lågt skattenivå på inntektene ved ”å la være å ta utbytte”. Ved at denne inntekta straks blir teken til skattlegging, med dei avgrensingar som følgjer av overgangsordninga, fører det til at skattenivået for desse inntektene aukar samanlikna med det som var situasjonen under 1996-ordninga.
- (130) Eg skal så sjå på kva grad av skatteskerping desse overgangsreglane representerte for reierinæringa.
- (131) I brev 31. oktober 2007 til finanskomiteen i Stortinget gjorde Finansdepartementet greie for den skattebelastninga departementet meinte at overgangsreglane ville medføre for reiarlaga. Storleiken på den latente skatten som var opparbeidd under 1996-ordninga, vart også omtala. Differansen mellom desse to storleikane utgjer den skatteskerpinga som lovendinga innebar for reiarlaga.
- (132) Innleiingsvis vurderte Finansdepartementet ”skattekreditten” til 21 milliardar kroner. Det heitte så:

”Innbetalingen av to tredeler av skattekreditten, samlet anslagsvis 14 mrd. kroner, påvirker verdien av de aktuelle rederselskapene. Nåverdien av skattebelastningen med

en diskonteringsrente på 4 pst. vil være 15,1 pst. av den ubeskattede kapitalen (...) knyttet til skattekreditten (ikke hensyntatt verdien av skatteutsettelsen fram til 2007).

For enkelte selskaper vil også avsetningen på fond for miljøtiltak mv. kunne innebære en reduksjon av selskapets verdi. I Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) på side 29 er det forutsatt at gevinsten knyttet til denne avsetningen vil komme til beskatning dersom avsetningen ikke er brukt til nærmere angitte miljøtiltak mv. etter forskrift fastsatt av Finansdepartementet, innen utløpet av en tiårsperiode regnet fra og med inntektsåret 2007. Den totale skattebelastningen knyttet til avsetningen vil avhenge av forskriftens utforming, nærmere bestemt i hvilken grad selskapene har mulighet til å anvende avsetningen til angitte formål. I alle tilfelle vil innbetalingen av eventuell skatt i tråd med forutsetningene i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) i sin helhet utsettes til 2017. Nåverdien av skattebelastningen med en diskonteringsrente på 4 pst. vil da være maksimalt 67,5 pst. av avsetningen til fond for miljøtiltak.

Samlet skattebelastning på selskapet vil dermed utgjøre 21,4 pst av den ubeskattede kapitalen, forutsatt at ingen del av fond for miljøtiltak mv. brukes som forutsatt. Forutsatt at hele avsetningen til fond for miljøtiltak mv. kan brukes som forutsatt, vil den samlede skattebelastning på selskapet utgjøre 15,1 pst. av den ubeskattede kapitalen. Dette innebærer imidlertid ikke at selskapets verdi reduseres med et beløp mellom 21,4 pst. og 15,1 pst. av den ubeskattede kapitalen. Ved vurderingen av selskapets reelle verdi før endringene må en nemlig ta hensyn til den belastning skattekredittene utgjør på dette tidspunktet. Denne belastningen fremgår som regel ikke av selskapenes regnskapsmessige balanseoppstilling, men utgjør like fullt en reell reduksjon i selskapenes verdi. Belastningen avhenger av to forhold: For det første hvordan de enkelte selskapene selv vil innrette seg, og for det andre hvilken risiko for regelendringer som foreligger. Dersom en for eksempel legger til grunn at et selskaps reelle verdi før endringene i rederiskatteordningen allerede er redusert med minimum 5 pst. av utsatt skattebeløp (uten hensyn til om skattekreditten er ført som gjeld i den regnskapsmessige balanseoppstillingen), tilsvarer reduksjonen i selskapets verdi som følge av skattebetalingene høyst 16,4 pst. av ubeskattet kapital, dersom en forutsetter at ingen del av fond for miljøtiltak mv. kan brukes til miljøtiltak som forutsatt. Dersom det kan forutsettes at alle midler på fond for miljøtiltak mv skal brukes som forutsatt, vil reduksjonen i selskapets verdi som en direkte følge av skattebetalingene bli på 10,1 pst. av den ubeskattede kapitalen. Det presiseres at den regnskapsmessige behandlingen av avsetningen på fond for miljøtiltak mv. ikke i seg selv gjør avsetningen mer eller mindre verdt, og at regnskapsføringen derfor ikke har noen betydning for resonnementet.”

- (133) Det talet på 5 prosent som departementet har brukt som døme, bygger på ein del føresetnader og vurderingar, som klart nok er usikre. Eg legg til at 5 prosent som storleik på skyldnaden etter 1996-ordninga er i samsvar med det som fleire reiarlag nytta i si rekneskapsføring ved oppstarten av 1996-ordninga og også med eit rettskraftig overskjønn av 18. januar 2007 frå Borgarting lagmannsrett, inntekte i RG 2007 side 769. Procentsatsen på 5 kan tenkjast å byggje anten på ei vurdering av noverdien av framtidige skattar ved betaling av utbyte og eventuell uttreden, eller på ei vurdering av den påverknaden på selskapsverdiane det inneber å ha midlar med særskilte bindingar. Etter mitt syn gir departementet si vurdering i alle høve ein god illustrasjon på kva som er dei økonomiske konsekvensane av overgangsreglane, nemleg ei auka skattebyrde på om lag 10 prosent på dei uskatta inntektene. Det omstendet at ”risikoen for regelendringer” er teken med, talar for at overslaget ikkje er for høgt. Det er også dette talet finanskomiteen har bygd på. Sjølv om tal frå reiarlaga – til liks med dei generelle tala – bygger på føresetnader som til ein viss grad kan vere usikre, gir dei tilstrekkeleg grunnlag til å vise den graden av inngrep overgangsreglane representerer for partane i saka.
- (134) Det er reist spørsmål om det innebar ein fordel for reiarlaga at dei kunne ta driftsmidla – i hovudsak skip – over i 2007-ordninga med grunnlag i rekneskapsmessige verdiar, medan

uttreden etter 1996-ordninga hadde måtta skje med grunnlag i marknadsvardi. Reint faktisk valde reieria å gå over i 2007-ordninga, og det er då denne situasjonen som er interessant. Det er ikkje nødvendig å gå nærare inn på dette spørsmålet, i det den nøyaktige storleiken på skatteskjerpinga ikkje er avgjerande for saka.

- (135) Oppsummeringsvis vil eg så langt seie at reiarlaga ved overgangen mellom ordningane hadde ein latent skatteskyldnad med ein noverdi. Denne latente skatteskyldnaden er bytt ut med ein aktualisert skyldnad slik den er nedfelt i overgangsordninga. Ombytinga inneber skjerpning av skatteskyldnaden. Dette var då også lovgivars siktemål med overgangsreglane. Sjølv om storleiken på auken i skatteskyldnaden til ein viss grad kan vere usikker, er det ikkje tvilsamt at det er ein monaleg auke. Det er ikkje grunnlag for å leggje til grunn anna enn at dette også gjeld reiarlaga i saka no.
- (136) Denne skjerpinga gjeld uskatta inntekter tekne inn i 1996-ordninga ved inngangen i ordninga og ved opptening i dei enkelte inntektsåra reiarlaget var i 1996-ordninga. Dette er år der det var fastsett i lova at den opptente inntekta berre kom til skattlegging om og når den vart teken ut. I dette ligg ein markert tilbakeverknad, som er knytt opp til tidlegare skatteår med fastsette skatteposisjonar.
- (137) Eg går over til å gi uttrykk for mitt syn på innhaldet i Grunnlova § 97 og på kva norm som vil gjelde for vurdering av tilbakeverknadsspørsmålet i vår sak. Deretter vil eg sjå på dei konkrete tilhøva i saka opp mot denne norma. Eg vil også seie litt om kva vekt Stortinget sitt syn på tilbakeverknadsspørsmålet skal ha.
- (138) I Kløftadommen i Rt. 1976 side 1 er det lagt til grunn ei tredeling av omfanget av prøvingsretten, og dette er seinare gitt tilslutning i plenumssakene i Rt. 1996 side 1415 (Borthen) og i Rt. 2007 side 1281 (Øvre Ullern Terrasse). I saka no er det tale om vern av økonomiske interesser i medhald av Grunnlova § 97, og saka står i ei mellomstilling ut frå oppdelinga i Kløftadommen. Samtidig er inndelinga relativt grov, jf. Borthendommen på side 1429, og innanfor kvar enkelt gruppe vil det vere rettar av svært forskjellig karakter.
- (139) Når det gjeld sjølve norma, tek eg utgangspunkt i nyare rettspraksis om Grunnlova § 97.
- (140) Førstvoterande i Borthendommen, som gjaldt retten til framtidige trygdeytningar, uttrykkjer seg slik i dommen på side 1426:
- ”Bestemmelsen – med dens generelle ordlyd om at ”ingen Lov maa gives tilbagevirkende Kraft” – stiller etter vår rettstradisjon opp et forbud, som vel kan gis et mer presist innhold på spesielle rettsområder, men som ellers, blant annet på det rettsområdet vi her er på, må anses for å rette seg mot særlig urimelig eller urettferdig tilbakevirkning”.**
- (141) Det er altså slik at tilbakeverknadsforbudet på spesielle rettsområde kan ha eit meir presist innhald, sjølv om det innanfor trygdesaker, i alle fall av den aktuelle karakteren, måtte byggjast på ei norm om at berre ”klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning” er grunnlovsstridig, jf. dommen side 1430. Samtidig er det grunn til å vise til at det i denne dommen skjedde ei interesseavveging i tilhøvet mellom trygdetakaren og staten.
- (142) Om inngrepet i Borthensaka er det på side 1424 sagt at det ”medfører ikke at det knyttes nye byrder til tidligere handlinger, men at lovendringen for fremtiden svekker rettslige posisjoner”. I vår sak er det tale om å fjerne den skattemessige fordel som var knytt til

tidlegare opptente inntekter, nemleg retten til sjølv å avgjere om og når skatteplikta under 1996-ordninga skulle inntre. Det inneber at overgangsordninga ikkje kan samanliknast med Borthensaka og vernet av ein rettsleg posisjon for framtida, men at overgangsordninga meir har karakter av å knyte nye byrder til tidlegare handlingar, nemleg innteninga.

- (143) Eg går no over til å sjå på rettspraksis frå tida etter Borthendommen.
- (144) Bjørnenakdommen i Rt. 2001 side 762 gjeld grensedraginga kring gråsona for skattevedtak innanfor same året. I dommen er det eit obiter dictum der kriteriet ”klart urimeleg eller urettferdig” er nytta ved ein mogeleg tilbakeverknad. Eg oppfattar dommen å gjelde same hovudtema som ein del dommar om endring av skatt i likningsåret eller i nær tilknytning til dette, sjå som døme Rt. 1957 side 522 (Glømfjord) og Rt. 1976 side 1245 (Stakkestad). Ut frå spørsmåla Bjørnenakdommen gjaldt, går eg ikkje nærare inn på han. – Eg legg til at eg oppfattar det førstvoterande seier i Rt. 2006 side 293 (Arves Trafikkskole) avsnitta 62 og 63, slik at ho der knyter Bjørnenakdommen nettopp til tilbakeverknad innanfor inntektsåret.
- (145) Allseasdommen i Rt. 2005 side 855 gjaldt allokering av frådrag og fastsetjing av skattesats ved summarisk fellesoppgjer for eit selskap med verksemd på norsk kontinentalsokkel. Ei forskrift som var gitt i 1997, var nytta for unnletne handlingar i 1992 og 1993. Dette var i strid med tilbakeverknadsforbodet i Grunnlova § 97. Høgsterett avgjorde tilbakeverknadsspørsmålet ut frå ei konkret tilnærming og med vurdering av ein del nærare omhandla moment. Hovudpoenget var at ”forskriftens ikrafttredelsesbestemmelse i slike tilfeller innebærer at det knyttes økte byrder til selskapets manglende lønnsinnberetninger flere år tidligere”. Sjølv om det i dommen er ei tilvising til Bjørnenakdommen i Rt. 2001 side 762, er det likevel ikkje spor i dommen av ei grunnlovsvurdering opp mot ei norm om ”klart urimelig eller urettferdig” tilbakeverknad.
- (146) I plenumssaka i Rt. 2006 side 293 (Arves Trafikkskole) var spørsmålet om ei endring av reglane om frådrag for meirverdiavgift ved kjøp av ein personbil brukt til opplæring på ein sjåførskule, innebar rettsstridig tilbakeverknad. Dommen er sentral.
- (147) I dommen avsnitt 62 er det vist til at ein ”langvarig rettspraksis har godtatt at satsene for alminnelig inntekts- og formuesskatt fastsettes på slutten av et inntektsår og dermed gis tilbakevirkende kraft”, og at dette også gjeld for skattelovendringar. At dette er tillateleg, har vore sett på som ein regel for denne spesielle situasjonen. Deretter er omtala det som har vore lagt til grunn som regel for såkalla handlingsskattar. Om dette er det sagt i avsnitt 64:

”Når en ny skatt eller avgift er blitt lagt på en tidligere handling eller begivenhet, har rettspraksis uten en nærmere vurdering lagt til grunn at tilbakevirkningen har vært i strid med Grunnloven.”

- (148) Førstvoterande uttalar vidare at det vil vere mellomvariantar innanfor det økonomiske området. Det heiter i avsnitt 69:

”Etter mitt syn tilsier disse utgangspunkter om Grunnlovens gjennomslagskraft at normen i § 97 åpner for mellomvarianter mellom et absolutt forbud og en helhetsvurdering hvor bare den særlig urimelige og urettferdige tilbakevirkning er

forbudt. Gullklausuldommen i Rt. 1962 side 369 er et eksempel på en slik mellomvariant: Omfattende private økonomiske rettigheter måtte vike for tvingende samfunnsinteresser.”

(149) I avsnitta 70-72 er det uttala:

”(70) I vår sak er Arves Trafikkskole fratatt en økonomisk rettighet. I sin virkning dreier det seg om å knytte økonomiske byrder til en tidligere handling. Man er da på et område hvor Grunnlovens tilbakevirkningsforbud står sterkt, men ikke i forbudets innerste kjerne. Etter mitt syn kan man ikke på dette området stille opp et absolutt forbud mot tilbakevirkning. Men fordi man er så nær kjerneområdet til § 97, må det mye til før en tilbakevirkning kan godtas.

(71) Staten har anført at lovgiver må ha stor handlefrihet på skatte- og avgiftsområdet. Jeg bemerker at dette synspunktet har vært lagt til grunn som et generelt utgangspunkt i forhold til alminnelig inntekts- og formuesskatt. I vår sak gjelder det en transaksjonsavgift hvor nye byrder blir knyttet til en transaksjon som avgiftsmessig sett skulle ha vært gjort opp før lovendringen. Hensynet til omsetningslivets innrettelsesbehov må da veie tungt. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 74 om at merverdiavgift svares etter de regler som gjelder på leveringstiden, gir borgerne en særlig forventning om at lovendringer ikke skal skje med tilbakevirkende kraft til skade for dem. Når hensynene til forutberegnelighet og endelige oppgjør veier tungt, må mer generelle hensyn etter mitt syn vike. Jeg kan heller ikke se at lovgivers behov for handlingsrom er like stort på dette området som ved fastsettelsen av de rettslige rammer for det alminnelige skatteoppgjør i det enkelte inntektsår.

(72) Etter dette mener jeg at en ny transaksjonsavgift bare kan legges på en tidligere handling dersom sterke samfunnsmessige hensyn gjør seg gjeldende. Det samme må gjelde når det er tale om å tilsidesette et korrekt gjennomført fradrag for merverdiavgift. Noen helhetsvurdering hvor bare den klart urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt, er det ikke rom for.”

(150) Norma er såleis her sagt å vere om det var sterke samfunnsmessige behov for å godta tilbakeverkande kraft. Deretter er det lagt opp til det eg vil karakterisere som ei momentbasert interesseavveging der også ei samhøvevurdering spelar inn. Eg viser her til avsnitt 74 der det er spurt om det låg føre ”et tilstrekkelig tungtveiende samfunnsmessig behov til å godta at lovendringen gis tilbakevirkende kraft”.

(151) Spørsmålet om norma i Grunnlova § 97 kom igjen opp i Rt. 2007 side 1281 (Øvre Ullern Terrasse), som gjaldt spørsmål kring forlenging av tomtefesteavtalar. Det heiter der i avsnitt 99:

”Da § 33 regulerer konsekvensene av en allerede inngått avtale, står vi overfor det som betegnes som « uegentlig tilbakevirkning ». Det er imidlertid klart at også inngrep i etablerte rettigheter eller posisjoner etter omstendighetene kan rammes av Grunnloven § 97. For slike tilfeller er den såkalte « standardteorien » fremherskende i dag, jf. Rt. 2006 side 293 [Arves Trafikkskole] avsnitt 60. Etter den må det foretas en helhetsvurdering av hvilke virkninger loven får. Ved denne vurderingen må det på den ene siden legges vekt på hensynet til festerne. Disse hensynene må avveies mot hvilke konsekvenser loven får for bortfesterne, og hvor beskyttelsesverdige deres interesser er.”

(152) Også her var det såleis tale om ei avveging ut frå dei konkrete interessene på begge sider.

(153) Ut frå rettspraksis kan det etter mitt syn stillast opp nokre hovudpunkt. Spørsmålet om ei lov som knyter verknader til tidlegare hendingar eller grip inn i etablerte rettsposisjonar, er i strid med Grunnlova § 97, er avhengig av kor sterkt tilbakeverknadselementet er.

Dersom lova direkte knyter tyngjande rettsverknader til eldre hendingar, er lova som hovudregel grunnlovsstridig. Om lova derimot berre gir reglar om korleis ein etablert rettsposisjon skal utøvast for framtida, er hovudregelen den motsette. Mellom desse ytterpunkta finst det overgangsformer. I vår sak står vi overfor ei slik overgangsform. Og vi er i ein tilbakeverknadssituasjon som har klare parallellar med tilfellet i Arves Trafikkskole. For åra fram til og med 2006 var grunnlaget for likningane og vilkåra for skattlegging fastlagt og endeleg, då 2007-ordninga vart vedteken. Eg kan vanskeleg sjå det annleis enn at det var hendingar og disposisjonar som fann stad i tidlegare år, som her vart gjenstand for meir omfattande skattlegging på grunn av overgangsreglane. Som i saka om Arves Trafikkskole gjeld vår sak dessutan eit område der omsynet til innrettingsbehovet for næringa må vege tungt. Eg peikar særleg på at føremålet med 1996-ordninga nettopp var å påverke åtferda til reieria.

- (154) Dette tilseier at norma må liggje nær opp til den som vart nytta i Arves Trafikkskole. Det må dermed i ei sak som dette liggje føre sterke samfunnsmessige omsyn for at tilbakeverknad skal bli tillaten.
- (155) Vurderinga av grunnlovsstrid må skje konkret for dei som er partar i saka, jf. dommen om Arves Trafikkskole avsnitt 50. Det må likevel kunne takast omsyn til heilskapen ved ei lovregulering, og ikkje eitkvart urimeleg utslag for einskildpartar kan føre til grunnlovsstrid. Eg legg likevel til at eg oppfattar det slik at partane i saka no er representative i alle fall for den gruppa av reiarlag som overgangsreglane har størst konsekvensar for.
- (156) Til bruk i avveginga vil eg summere opp situasjonen for reiarlaga. På tidspunktet for overgang frå 1996-ordninga til 2007-ordninga var skattepliktene for reiarlaga for inntektsåra frå og med 1996 til og med 2006 avgjorde, uavhengig av om sjølve likningane for 2006 var avslutta eller ikkje. Dei årlege inntektene var skattefrie for reiarlaga, men slik at det kvilte ein latent skatt på dei etter nærare reglar. Tidspunktet for utdeling eller uttreden og med det inntektsskatt var opp til det enkelte reiarlaget, innanfor dei rammene økonomien og andre konkrete omstende tilsa. Ved overgangslova er to tredelar av dei skattefrie inntektene gjorde til gjenstand for skatt, medan det framleis er ei latent skatt for den siste tredelen. Overgangslova knyter ikkje skatten til hendingar eller handlingar etter skjeringstidspunktet for ordningane.
- (157) Som før nemnt er tilbakeverknadselementet i vår sak langt på veg like sterkt som i saka om Arves Trafikkskole. Tilbakeverknaden går dessutan 11 år tilbake i tid. Og det er tale om store årlege beløp, for næringa sett under eitt, men også for mange av dei reiarlaga som er råka.
- (158) Eg finn grunn til å leggje til: I saka har vore framme ei problemstilling kring endring av avskrivingsatsen for allereie erverva driftsmiddel, som er drøfta hos Ole Gjems-Onstad i artikkelen "Om tilbakevirkende skattelover" i Tidsskrift for Rettsvitenskap, 1981, side 397. Etter mi meining har overgangsreglane i vår sak, slik dei latente skattemessige konsekvensane av denne inntekta var fastsette, eit klart sterkare preg av tilbakeverknad enn kva tilfellet er for endringar i avskrivingsatsane for framtida.
- (159) Staten har gjort gjeldande at det har vekt at dei uskatta midlane var i behald i reiarlaga på overgangstidspunktet. Dette må ha avgrensa vekt. Som eg før har gjort utførleg greie for,

rekna reiarlaga med at dei sjølve kunne ta dei avgjerdene som i tilfelle ville utløyse skatt. Eg legg også til grunn at midlane i reiarlaga i hovudsak var bundne opp.

- (160) Eg legg til at dei aktuelle skattefastsetjingane for inntektsåra 1996–2006 gjeld inntektspostar av ulikt slag. I Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) på side 29 nemner departementet såleis både overskot frå reieridrifta i selskapa og latente gevinstar på driftsmiddel. Under saka har det frå reiarlaga si side vore vist til at det – i tillit til reglane – har vore gjennomført sal, og ikkje minst det som vart kalla ommøbleringar i konserna, der det vart utløyst gevinstar på grunnlag av og i tillit til gjeldande skatteordning. For min del kan eg i lys av dette ikkje sjå anna enn at den lange tida talar mot ein tilbakeverknad. Ei tilbakeskating vil råke både grunnlaget for konkrete handlingar i tida som har gått, og også sjølve det økonomiske fundamentet for reiarlaga attende i tida.
- (161) Det er også gjort gjeldande at det kunne stille seg annleis for midlar som hadde kome inn i ordninga ved etableringa, fordi selskapa hadde nytte godt av tidfestingsfordelar før 1996 og dessutan hadde skattefritak i ytterlegare 11 år fram til ordninga vart avløyst. Eg kan ikkje sjå at dette har vekt. Midlane var uskatta midlar i 1996-ordninga, og alle midlane som var i ordninga, hadde lik status.
- (162) For meg er det sentralt i saka at Stortinget ved etableringa av 1996-ordninga ønskte å sikre skipsfartsnæringa her i landet, og at etableringa av ordninga skjedde ut frå eit klart standpunkt til at det då var nødvendig med skattefordelar samanlikna med andre næringar. Ved dette valet tok Stortinget standpunkt til om løysinga var rimeleg og hadde nødvendig legitimitet. Det må leggjast til grunn at Stortinget i tillegg til det som direkte gjaldt skipsfarten, også vurderte omsyna så vel til verknadene i ulike lokalsamfunn og til næringar med skipsfartstilknytte aktivitetar, som til samfunnsinteressene i det heile. Ved å gå inn i ordninga gjorde reiarlaga grunnleggjande val, og frå då av innretta dei seg etter ordninga, både i den løpande drifta og ved større transaksjonar.
- (163) Staten har vist til at reiarlag som hadde flyttbare innretningar innan petroleumsverksemda anten måtte ta desse innretningane ut av selskapa eller så måtte reiarlaga sjølv gå ut av ordninga. Spørsmålet om grunnlovsstrid vart aldri teke opp av desse reiarlaga, og det er då ikkje grunn til å gå inn på det. Endringa av ordninga skjedde med grunnlag i endringar av skipsfartsreglane gitt av ESA, og gav på ingen måte noko varsel til reiarlaga med skip om at desse måtte påreknast å gå ut av 1996-ordninga.
- (164) Etter mitt syn hadde reiarlaga ei rettkomen forventning om at skattespørsmålet var avgjort for tida fram til det kom nye reglar, og at nye reglar på vanleg måte skulle gjelde framover, likevel slik at dei kunne omfatte også det året dei vart gitt. At reieri, ikkje minst gjennom Norges Rederiforbund, argumenterte for endring av regelverket, endrar ikkje dette. Så lenge det ikkje var gitt andre reglar, hadde reiarlaga grunn til å basere seg på dei som låg i 1996-ordninga. Skjeringspunktet for forventning om nye reglar låg i alle fall ikkje i tid før den kunngjeringa finansministeren gav om ei ny ordning og som vart gitt 7. september 2006.
- (165) Staten har vist til at fordelingsomsynet ikkje blir vareteke og at det derfor ikkje ville vere legitimitet i den nye 2007-ordninga dersom dei gamle skattekredittane ikkje vart gjorde opp, jf. Innst. O. nr. 1 (2007–2008) side 38 der det heiter:

”Slik flertallet ser det, er det ikke et akseptabelt alternativ å innføre en skattefritaksordning for nye skipsfartsinntekter, samtidig som en ettergir eller

viderefører de latente skatteforpliktelsene på ubestemt tid. Det vil kunne oppfattes som urimelig, og av den grunn mangle generell legitimitet.”

- (166) Stortinget har stor handlefridom på skatte- og avgiftsområdet. Men det gjeld framover i tid. Når det gjeld inntekter som er opptente tidlegare år, verkar Grunnlova § 97 som ein skranke. For meg er det vanskeleg å sjå det annleis enn at Stortinget i 1996 tok stilling til kva som var rimeleg og legitimt i dette spørsmålet, og at næringa retta seg etter det. I dette tilfellet er det ikkje slik at Stortinget avskaffar ordninga. I staden gjer Stortinget ordninga enno gunstigare, men ønskjer altså eit vederlag til det frå dei – men berre dei – som tidlegare stod i ordninga. Og dette vederlaget er – som det tidlegare er gjort greie for – monaleg større enn noverdien av det latente skatteansvaret etter 1996-ordninga.
- (167) Det er frå statens side gjort gjeldande eit ”pakkeargument”, som inneber at konsekvensane ved tilbakeverknaden må sjåast i samanheng med fordelane ved 2007-ordninga. Dette var sterkt framheva av departementet i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) side 36, der det mellom anna heiter:

”Et viktig tema er hvilken betydning det skal ha for den konkrete vurdering av skattetiltaket at det er kombinert med, og utformet som en overgang til, et nytt skatteregime basert på endelig skattefritak for rederiselskapenes overskudd. Departementet vil her framheve to momenter i vurderingen.

Det ene momentet er at oppgjør av en større del av de gamle skattekredittene, istedenfor fortsatt skattefritak også for gamle overskudd, er en rimelig pris å betale for å få det nye, ubetingede skattefritaket på plass. De samlede forslagene til revidert rederibeskatning må ses som en pakke, som totalt sett har rimelige virkninger. Et enkelt, skjerpene element i denne pakken bør da ikke kunne klassifiseres som klart urimelig eller urettferdig.

Det andre momentet er at begrunnelsen for det nye, ubetingede skattefritaket ikke kan overføres på de gamle, ubeskattede overskuddene. Hensynet til at Norge bør tilpasse seg de europeiske rederiskatteregimer har bare bæreevne for framtidige overskudd. Derfor ligger det ingen urimelig inkonsekvens i at skatteplikten ikke også frafalles for alle de gamle overskuddene.

Etter departementets syn forsterker helheten og sammenhengen i det framlagte forslag til revidert rederiskatteregime at ingen deler av forslaget kan anses som klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning. Det dreier seg tvert i mot om en balansert og rimelig totalløsning.”

- (168) Under behandlinga i finanskomiteen vart dette i høve til grunnlovsspørsmålet tona sterkt ned. Det heiter såleis i Innst. O. nr. 1 (2007–2008) på side 38:

”Flertallet vil understreke sin oppfatning av at forslaget til overgangsordning vil stå seg i forhold til Grunnlovens tilbakevirkningsforbud, uavhengig av de andre elementene i ”pakken”. Den avvikling med gradvis innbetaling av latente skatteforpliktelser som foreslås, fremstår etter flertallets oppfatning ikke som urimelig tyngende, selv for selskaper som eventuelt ikke får fordeler av betydning av den nye skattefritaksordningen.”

- (169) Eg er ikkje einig med staten i at det har særleg vekt ved vurderinga av tilbakeverknadsspørsmålet at lovendringa innebar ei totalløysing for rederiskattlegginga.
- (170) Ved ei fordelsvurdering kan det vanskeleg vere grunnlag for å leggje vekt på mogelege framtidige fordelar som er allmenne i den forstand at fordelane gjeld for alle utan omsyn

til om dei har vore med i den tidlegare ordninga eller ikkje. Dessutan ville dette representere ei forskjellsbehandling. Gjennom eit slikt resonnement vil reiarlag som har vore med i ordninga, måtte betale for fordelar i åra frå 2007 og framover, medan reiarlag som kjem til utanfrå, ikkje må betale noko. Også mellom reiarlag inne i 1996-ordninga vil det kunne vere ulik balanse mellom tilbakeskatinga og framtidige fordelar.

- (171) Eg går ikkje inn på spørsmålet om Stortinget kunne ha kome til alternative ordningar frå 2007. Reint allment må det vere slik at ei sak skal avgjerast på det lovgrunnlaget som ligg føre i saka, og at det ikkje kan omsyntakast at regelverket kunne ha vore annleis, jf. Rt. 2007 side 1308 (Sørheim) på side 1318 om ei tilsvarende problemstilling ved tomtefeste. For tida før overgangsreglane blir ei slik vurdering vanskeleggjort ved at disposisjonar har vore påverka ved gjeldande skatteregime, og at det ikkje utan vidare let seg avgjere kva som hadde skjedd under alternative reglar. For framtida er det uvisst kva reglane vil gå ut på, også fordi reglane kan endrast framover. Ved vurderinga av sjølve overgangsreglane kan eg ganske enkelt ikkje sjå at det kan ha noko å seie kva andre reglar kunne ha gått ut på.
- (172) Eg har så langt ikkje gått inn på verknadene av Stortinget sitt syn. I denne saka har Stortinget gjort ei svært grundig vurdering av grunnlovsspørsmålet, og i innstillinga frå finanskomiteen er det utførlege drøftingar og vurderingar. For at Stortinget sitt syn skal innebere at prøvingsretten skal avgrensast i *tvilstilfelle*, jf. førstvoterande i dommen i Rt. 2007 side 1308 (Sørheim), må det stillast eit kvalitetskrav. Det inneber at Stortinget må ha lagt til grunn eit relevant prøvingstema og vore merksam på vesentlege konsekvensar av ei lov. Når det av Stortinget er gjort ei prøving ut frå ei anna norm for grunnlovsprøving enn den eg meiner må nyttast, gjer det at det er vanskeleg å leggje vekt på sjølve interesseavveginga hos Stortinget.
- (173) Ut frå den norma eg har lagt til grunn, er grunnlovsspørsmålet etter mitt syn ikkje tvilsamt.
- (174) Det er då ikkje nødvendig for meg å gå inn på spørsmålet om konvensjonsstrid i høve til EMK P1-1.
- (175) Likningane for reiarlaga for 2007 kviler på feil lovgrunnlag og må opphevast. Eg kan ikkje sjå at det er grunnlag for å gi tilvising på kva ny likning må gå ut på eller kva framgangsmåte det må skje etter, for at ny likning ikkje skal vere i motstrid til Grunnlova § 97.
- (176) Eg er såleis komen til at anken fører fram, likevel slik at det ikkje er grunnlag for å ta reiarlaga sin påstand til følgje vidare enn til at likningane for 2007 må opphevast.
- (177) Etter mitt syn må reiarlaga tilkjennast sakskostnader både for tingrett og for Høgsterett. Reiarlaga har, sjølv om dei ikkje har fått medhald i sine prinsipale påstandar, fått medhald i det hovudsakelege, jf. tvistelova § 20-2 andre ledd.
- (178) Bergshav Tankers AS har kravd tilkjent sakskostnader for tingretten med 1 287 113 kroner, av dette er 1 138 989 kroner salær og resten utlegg. Kravet for Høgsterett er på i alt 829 830 kroner, der 679 561 kroner er salær og resten utlegg. Samla krav frå Bergshav Tankers AS er såleis 2 116 943 kroner.

- (179) BW Gas-reiarlaga har kravd tilkjent sakskostnader for tingretten med 1 162 190 kroner, av dette er 1 113 000 kroner salær og resten utlegg. Kravet for Høgsterett er på i alt 1 148 318 kroner, der 1 008 542 kroner er salær og resten utlegg. Samla krav frå BW Gas-reiarlaga er såleis 2 310 508 kroner.
- (180) Farstad-reiarlaga har kravd tilkjent sakskostnader for tingretten med 1 112 450 kroner, av dette er 1 001 000 kroner salær og resten utlegg. Kravet for Høgsterett er på i alt 1 096 580 kroner, der 1 008 542 kroner er salær og resten utlegg. Samla krav frå Farstad-reiarlaga er såleis 2 209 030 kroner.
- (181) Saka har reist viktige og prinsipielle spørsmål, og det er tale om store økonomiske verdiar. Sakskostnadene må ut frå dette godtakast som nødvendige.
- (182) Eg røystar etter dette for slik

D O M :

- I. Sak nr. 2009/1575 Bergshav Tankers AS – staten v/Finansdepartementet
1. Likninga for 2007 blir oppheva.
 2. I sakskostnader for tingrett og Høgsterett betaler staten v/Finansdepartementet til Bergshav Tankers AS 2 116 943 – tomillionareitthundreogsekstentusenihundreogførtitre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.
- II. Sak nr. 2009/1663 Staten v/Finansdepartementet – Bergesen Gas Shipping AS, BW Green Gas AS, AS Hektorgas, AS Havgas Partners, AS Centum, Edda Gas AS, Farstad Supply AS og Farstad International AS
1. Likningane for 2007 blir oppheva.
 2. I sakskostnader for tingrett og Høgsterett betaler staten v/Finansdepartementet til Bergesen Gas Shipping AS, BW Green Gas AS, AS Hektorgas, AS Havgas Partners, AS Centum og Edda Gas AS i fellesskap 2 310 508 – tomillionartrehundreogtitusenfemhundreogåtte – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.
 3. I sakskostnader for tingrett og Høgsterett betaler staten v/Finansdepartementet til Farstad Supply AS og Farstad International AS i fellesskap 2 209 030 – tomillionartohundreognitusenogtretti – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.
- (183) Dommer **Matningsdal**: Jeg er kommet til at overgangsordningen verken er i strid med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97 eller vernet av eiendomsretten i EMK protokoll 1 artikkel 1. Forholdet til Grunnloven § 97 behandles først.

(184) *Domstolenes prøvingsrett overfor lovers grunnlovsmessighet*

(185) Jeg finner det riktig først å gå inn på domstolenes prøvingsrett overfor lovers grunnlovsmessighet. Prøvingsretten har nå vært praktisert i mer enn 150 år, og den innebærer at domstolene både har en prøvingsrett og en prøvingsplikt. Om innholdet heter det i plenumsdommen i Rt. 1976 side 1 – Kløftasaken – på side 5–6:

”Det er imidlertid forskjellige oppfatninger av hvor meget det skal til for at domstolene skal sette en lov til side som grunnlovsstridig. Jeg finner ikke grunn til å uttale meg i sin alminnelighet om dette. Løsningen vil i noen grad avhenge av hvilke grunnlovsbestemmelser det er tale om. Gjelder det bestemmelser til vern om enkeltmenneskets personlige frihet eller sikkerhet, antar jeg at grunnlovens gjennomslagskraft må være betydelig. Gjelder det på den annen side grunnlovsbestemmelser som regulerer de andre statsmaktens arbeidsmåte eller innbyrdes kompetanse, mener jeg som førstvoterende i plenumssaken inntatt i Rt. 1952 side 1089, særlig side 1098 (hvalavgiftssaken), at domstolene i vid utstrekning må respektere Stortingets eget syn. Grunnlovsbestemmelser til vern om økonomiske rettigheter må for så vidt komme i en mellomstilling.

Jeg finner det klart at Stortingets forståelse av lovens forhold til slike grunnlovsbestemmelser må spille en betydelig rolle når domstolene skal avgjøre grunnlovsmessigheten, og domstolene må vise varsomhet med å sette sin vurdering over lovgiverens. I og med at Stortinget har gitt ekspropriasjonsstatningsloven, må spørsmålet for domstolene bli om lovens regler leder til resultater som er forenlige med grunnlovens § 105, ikke om resultatene ville blitt de samme uten lovregler. Ut fra dette vil jeg for min del vike tilbake for å konstatere grunnlovsstrid i tilfelle hvor det foreligger rimelig tvil, og hvor Stortinget klart har vurdert og bygd på at loven ikke kommer i strid med grunnloven. Men skal prøvingsretten ha noen realitet, må domstolene benytte den der de finner det hevet over rimelig tvil at loven vil føre til resultater som er i strid med grunnloven.”

(186) Denne tredelingen er gjentatt i plenumsdommen i Rt. 1996 side 1415 (Borthen) hvor førstvoterende uttaler (side 1429):

”Jeg ser denne tredelingen som grunnleggende riktig. Det er nok så at den er relativt grov, især omfatter de økonomiske rettigheter svært forskjellige kategorier, men som generelt utgangspunkt må grunnlovsvernet etter bestemmelser om den personlige frihet eller sikkerhet være sterkere enn grunnlovsvernet for økonomiske rettigheter.”

(187) I plenumsdommen om tomtefeste i Rt. 2007 side 1281 (Øvre Ullern), hvor tredelingen gjentas, uttaler førstvoterende i avsnitt 75 at for økonomiske rettigheter er det ”sikker rettspraksis at domstolene må være mer tilbakeholdne med å sette lovgiverens grunnlovsvurderinger til side enn ved bestemmelser som gjelder personlig frihet og sikkerhet”. Deretter tilføyes det at ”[m]en også for økonomiske rettigheter er – som Kløftadommen viser – grunnlovsvernet en realitet”.

(188) I denne dommen understrekes det dessuten i avsnitt 76 at det må stilles ”et kvalitetskrav i den forstand at Stortingets standpunkt må være basert på et overveid syn, og at eventuelle misforståelser kan ha betydning for hvilken vekt Stortingets standpunkt kan tillegges”. Dette utdypes i en av de andre plenumsdommene som ble avsagt samme dag, Rt. 2007 side 1308 (Sørheim), hvor førstvoterende i avsnitt 42 uttaler:

”Dette må etter min mening i hvert fall bety at vesentlige konsekvenser av en lov, som klart fremstår som problematiske i forhold til Grunnloven § 105, må være overskuet og grunnlovsmessigheten vurdert under lovforberedelsen. Fremgår ikke dette, kan

uttalelser holdt på et generelt plan om at forholdet til Grunnloven er vurdert og funnet i orden, vanskelig tillegges avgjørende vekt av domstolene.”

- (189) Jeg baserer grunnlovsprøvingen på disse utgangspunktene.
- (190) *Hvilken rettslig norm danner utgangspunktet for grunnlovsvurderingen?*
- (191) Ved vurderinger etter Grunnloven § 97 sondres det ofte mellom egentlig og uegentlig tilbakevirkning. Egentlig tilbakevirkning brukes som stikkord om tilfeller hvor det knyttes nye byrder direkte til eldre handlinger eller begivenheter, mens uegentlig tilbakevirkning brukes som betegnelse på tilfeller hvor det gjøres inngrep i etablerte rettslige posisjoner.
- (192) For avgjørelsen av om tilbakevirkningen er ulovlig, har det stor betydning hvilken kategori man står overfor. Samtidig kan den rettslige situasjonen kompliseres ved at det undertiden kan være uklart hvilken kategori man har med å gjøre. Dette forholdet, sammenholdt med at spørsmålet om grunnlovsstrid kan oppstå i relasjon til en rekke forskjellige økonomiske rettigheter, tilsier, som førstvoterende understreket i plenumsdommen i Rt. 2006 side 293 (Arves Trafikkskole), at ”normen i § 97 åpner for mellomvarianter mellom et absolutt forbud og en helhetsvurdering hvor bare den særlig urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt” (avsnitt 69).
- (193) I den dommen, hvor Høyesteretts flertall kom til at det forelå ulovlig tilbakevirkning, understreker førstvoterende at ”[o]vergangsbestemmelsen knyttet dermed i realiteten merverdiavgift til en anskaffelse som på anskaffelsestidspunktet var avgiftsfri” (avsnitt 49). Den tilbakevirkende lovgivningen ville da bare være lovlig når ”sterke samfunnsmessige hensyn gjør seg gjeldende” (avsnitt 72).
- (194) I vår sak er det ikke tale om å legge skatteplikt på en inntekt som var skattefri da den ble opptjent. Skatteloven av 1999 § 8-15 første ledd oppstilte riktignok et utgangspunkt om at selskap innenfor ordningen var ”fritatt for skatteplikt”. Sammenhengen med reglene om skatteplikt ved utdeling av ubeskattet inntekt og ved uttreden viste imidlertid klart at det ikke var tale om noe endelig skattefritak, slik tilfellet er etter den ordningen som ble innført i 2007. Dette ble, som det fremgår av førstvoterendes votum, for øvrig uttrykkelig understreket av Norges Rederiforbund i utkastet fra april 1996, som det senere lovvedtaket langt på veg bygger på.
- (195) Konsekvensen av overgangsbestemmelsen var at mens rederiene fram til lovendringen i 2007 selv langt på veg kunne avgjøre når skatteplikt skulle inntre som følge av utdeling av ubeskattet inntekt eller uttreden av ordningen, ble de nå fratatt denne valgmuligheten. For de fleste rederiene, kanskje alle, innebar det at den latente skatteplikten ble utløst på et tidligere tidspunkt enn hva som ellers ville ha skjedd. Da denne saken gjelder en uoppgjort, pådratt skatteplikt, avviker den fra situasjonen i Rt. 2006 side 293 ved at det – i likhet med hva som var situasjonen i Rt. 1996 side 1415 – ikke ”knyttes nye byrder til tidligere handlinger, men at lovendringen for fremtiden svekker rettslige posisjoner”, jf. dommen side 1424.
- (196) Til sammenlikning med vår sak viser jeg til en artikkel av Ole Gjems-Onstad i Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 side 397–435 med tittelen ”[o]m tilbakevirkende skattelover”. Her understreker han på side 403 at

”[n]esten all skattelovgivning, som annen lovgivning, har i en viss logisk forstand en tilbakevirkende effekt ved at den knytter rettsvirkninger til rettsfakta som har forankring i fortiden uten at § 97 kan anføres mot lovgivningen. Virkeligheten begynner aldri helt på nytt. Nye gevinstbeskatningsregler vil for eksempel fange opp tidligere verdistigning, selv om de gis virkning bare for avhendelser som i tid ligger etter ikrafttredelsestidspunktet.”

- (197) Under drøftelsen av i hvilken utstrekning tilbakevirkningsforbudet begrenser Stortingets adgang til å endre de ordinære inntekts- og formuesskattene, kommer han på side 430 flg. inn på forholdet til fradragregler som gjelder flerårige transaksjoner. Her uttaler han på side 430–431:

”... Dersom endringsloven knytter helt andre skattemessige konsekvenser til tidligere handlinger, må prinsippene i § 97 også her komme til anvendelse.

Avskrivningsreglene kan selvfølgelig endres for driftsmidler ervervet etter lovendringen. Spørsmålet er om det foreligger tilbakevirkning som rammes av § 97 dersom avskrivningsreglene endres for allerede anskaffede driftsmidler. Svaret må nok være nei, jfr. Rt. 1957 s. 522. Kvisli tar forbehold om at dette ’må i allfall gjelde når også de nye reglene gir rimelige muligheter for å få driftsmidlenes kostpris avskrevet i sin helhet i løpet av den gjenstående brukstid.’ Imidlertid har jeg vanskelig for å finne belegg for at en regel som ikke tillot dette uten videre vil bli ansett som så markert urimelig at § 97 vil komme til anvendelse. Men det må allikevel være riktig å hevde at det går en grense her, dersom f.eks. all avskrivningsrett for allerede anskaffede, større driftsmidler avskaffes uten at helt særegne grunner taler for. Trolig må det stilles strengere krav til regler som opphever adgangen til ordinære, enn til regler som opphever adgangen til ekstraordinære avskrivninger, fordi de første fremtrer som en mer stabil og prinsipielt selvfølgelig del av dagens skattelovgivning.”

- (198) På bakgrunn av den omfattende endringsadgangen Gjems-Onstad mener at Stortinget må ha når det gjelder avskrivningsreglene for driftsmidler som allerede er ervervet, må det være klart at han ikke regner slike endringer som egentlig tilbakevirkning. Av flere grunner må det åpenbart være riktig: For det første er det bare tale om å endre avskrivningsreglene for fremtiden. Og for det andre ville Stortingets kompetanse til etter Grunnloven § 75 a å treffe årlige skattevedtak bli uheldig beskåret om Stortinget måtte forholde seg til de strenge vilkårene som gjelder ved egentlig tilbakevirkning. Jeg viser til førstvoterendes utsagn i plenumsdommen i Rt. 2006 side 293 hvor hun i avsnitt 70 for egentlig tilbakevirkning uttaler at det skal ”mye til før en tilbakevirkning kan godtas”.
- (199) Vår sak har betydelige likhetstrekk med endringer i avskrivningsreglene ved at det er skattyterens fremtidige skatterettslige situasjon som endres. Og på samme måten som at tidligere års fradrag ikke reduseres i Gjems-Onstads eksempel, er ikke skattesatsene økt eller skattegrunnlaget utvidet i vår sak. Men samtidig er det en viktig forskjell ved at det for 1996-ordningen var lovfestet når og hvordan den latente skatteplikten skulle gjøres opp. Dette kan imidlertid ikke, slik jeg ser det, tillegges avgjørende vekt ved avgjørelsen av om man står overfor en egentlig eller uegentlig tilbakevirkning. Ved den konkrete vurderingen av om endringen er grunnlovsstridig har derimot denne forskjellen avgjort rettslig betydning.
- (200) Min konklusjon er etter dette at man, på samme måten som i dommen fra 1996, står overfor en uegentlig tilbakevirkning.
- (201) For tilfeller hvor det ikke knyttes nye byrder direkte til en tidligere handling, uttaler førstvoterende i plenumsdommen i Rt. 2007 side 1281 om tomtefeste i avsnitt 100 at

”[h]va som aksepteres, avhenger av hvilket rettsområde det er tale om. Og som det fremgår av sitatet foran fra plenumsdommen i Rt. 1996 side 1415, omfatter de økonomiske rettighetene ’svært forskjellige kategorier’”. I Rt. 2007 side 1281, som gjaldt det privatrettslige forholdet mellom grunneier og tomtefester, fant Høyesterett det riktig å foreta en avveining av partenes interesser uten at det ble oppstilt noe bestemt kriterium for hva som kunne aksepteres.

- (202) I plenumsdommen i Rt. 1996 side 1415, som gjelder trygderettigheters grunnlovsværn, omtaler førstvoterende på side 1430 på generelt grunnlag forholdet mellom Grunnloven § 97 og § 75 bokstav a og d. Om dette forholdet uttales det:

”Det kan spørres om ’overgrep’ er et adekvat stikkord for normen etter Grunnloven § 97. ’Overgrep’ leder nok tanken mer hen på noe som bare vil kunne være en teoretisk mulighet enn på det som også kan bli resultatet ut fra en vurdering av et praktisk foreliggende tilfelle. Jeg vil anta at en angivelse av normen til å gjelde ’klart urimelig eller urettferdig’ tilbakevirkning er mer adekvat, iallfall med henblikk på det aktuelle rettsfelt. Inn i avveiningen vil blant annet komme hvilke rettigheter eller posisjoner inngrepet gjelder, hvilket grunnlag den enkelte eller en gruppe har for sine forventninger, om inngrepet er plutselig og betydelig og om fordelingen av byrdene rammer den enkelte eller en gruppe særlig hardt. Men på dette rettsområdet må lovgivers spillerom, i lys av de hensyn som ligger bak Grunnloven § 75 a og d, være vesentlig. Det vil bare være de kvalifiserte eller åpenbare tilfeller av urimelighet og urettferdighet som kan rammes.”

- (203) For skattesakene fikk kriteriet ”klart urimelig eller urettferdig” direkte tilslutning i et obiter dictum i Rt. 2001 side 762. Her tilføyer førstvoterende (side 767–768):

”Også innen skatteområdet vil dette etter min mening være et riktig utgangspunkt. Utformingen av skattesystemet må baseres på politiske valg og vurderinger av hvordan skattebyrden best kan fordeles. Stortinget bør ha stor frihet her.”

- (204) Jeg viser videre til Rt. 2005 side 855, som gjelder summarisk fellesoppgjør, og hvor det var spørsmål om en forskrift som var gitt i 1997, kunne anvendes på inntektsoppgjør i det aktuelle selskapet, Allseas, for unnlatte lønnsinnberetninger i 1992 og 1993. Etter en konkret vurdering kom Høyesterett til at denne tilbakevirkningen var i strid med Grunnloven § 97. Som innledning til denne drøftelsen uttaler førstvoterende (avsnitt 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.”

- (205) Det har vært påpekt at Høyesterett i denne saken likevel ikke anvendte kriteriet ”klart urimelig eller urettferdig”. Men det kan ha sammenheng med at saken hadde klare trekk av å legge økte byrder enn det tidligere var hjemmel for på flere år gamle unnlatelser. Det står uansett fast at førstvoterende reservasjonsløst viste til de to tidligere avgjørelsene.

- (206) Jeg kan ikke se at Høyesterett i Rt. 2006 side 293 tar avstand fra dette kriteriet for så vidt gjelder de alminnelige inntekts- og formuesskattene. Det vises til avsnitt 71 hvor førstvoterende uttaler:

”Staten har anført at lovgiver må ha stor handlefrihet på skatte- og avgiftsområdet. Jeg bemerker at dette synspunktet har vært lagt til grunn som et generelt utgangspunkt i forhold til alminnelig inntekts- og formuesskatt. I vår sak gjelder det en transaksjonsavgift hvor nye byrder blir knyttet til en transaksjon som avgiftsmessig sett skulle ha vært gjort opp før lovgivningen.”

- (207) Poenget var altså at saken ikke gjaldt alminnelig inntekts- og formuesskatt. Og for slike skatter indikerer sitatet at det gis tilslutning til den store handlefriheten for slike skatter. Jeg bemerker videre at når førstvoterende i avsnitt 69 uttaler at § 97 ”åpner for mellomvarianter mellom et absolutt forbud og en helhetsvurdering hvor bare den særlig urimelige og urettferdige tilbakevirkning er forbudt”, taler hun om anvendelsen av § 97 på generelt grunnlag og ikke om alminnelig inntektsskatt spesielt.
- (208) Da førstvoterende i Rt. 1996 side 1415 for trygderettigheter oppstilte normen ”klart urimelig eller urettferdig”, utgjorde hensynet til Stortingets oppgaver etter Grunnloven § 75 bokstav a og d, og at lovgivers spillerom måtte ”være vesentlig”, en sentral premis (side 1430). Omfanget av de alminnelige inntekts- og formuesskattene er av vesentlig betydning for det offentlige evne til å finansiere velferdssamfunnet. I likhet med hva som gjelder for trygderettigheter, tilsier dette tilbakeholdenhet ved overprøvingen av skattelovgivning av denne karakter, og hvor det ikke er tale om å innføre skatteplikt for inntekter som var endelig skattefri da de ble opptjent.
- (209) Ved vurderingen av om overgangsbestemmelsen er grunnlovsstridig, tar jeg etter dette utgangspunkt i at normen er om tilbakevirkningen er ”klart urimelig eller urettferdig”. Samtidig må det understrekes at dette kriteriet først og fremst er egnet til å understreke det spillerommet som Stortinget på dette området må ha i forhold til Grunnloven § 97, og at det selvsagt fra lov til lov må vurderes hvilke faktiske konsekvenser den har.
- (210) *Skal det ved rimelighetsprøvingen foretas en individuell eller en generell prøving?*
- (211) Lovgivning som for fremtiden regulerer etablerte skatteposisjoner, vil kunne få ulike konsekvenser for de berørte. Enkelte rammes hardt, mens andre kanskje ikke påføres negative konsekvenser i det hele. Dette reiser spørsmålet om grunnlovsprøvingen skal foretas på individuell basis eller på generelt grunnlag. Om dette spørsmålet uttaler Knoph, Rettslige Standarder side 83:

”Om § 97 forbyr urettferdig og vilkårlig tilbakevirkning, betyr ikke dette at h v e r e n e s t e a n v e n d e l s e a v d e n n y e l o v e n m å k u n n e s t å f o r e n i n d i v i d u e l l r e t t f e r d s p r ø v e . D e t e r l o v g i v n i n g s m a k t e n § 9 7 e r r e t t e t t i l , o g d e t e r u n d e r u t f o r m n i n g e n a v l o v t e k s t e n d e n s k a l h o l d e s i g r e t t f e r d s k r a v e t e f t e r r e t t e l i g . H v i s d e n d e t h a r g j o r t , e r a l t i o r d e n , s e l v o m t i l b a k e v i r k n i n g e n v i r k e r h å r d t i e t e n k e l t t i l f e l l e , f o r d i l o v e n s r e g e l e r g e n e r e l t f o r m e t , e l l e r f o r d i m a n h a r f o r e t a t t v i s s e r e t t s t e k n i s k e f o r s k y v n i n g e r f o r d e n p r a k t i s k e b r u k b a r h e t s s k y l d .”

- (212) I plenumsdommen i Rt. 2006 side 293 inneholder derimot avsnitt 50 et utsagn som kan synes å trekke i motsatt retning: ”Jeg finner det klart at man i et tilfelle som dette må se på konsekvensene for Arves Trafikkskole, og ikke på konsekvensene for bransjen i sin helhet.” Dette utsagnet kommer like etter at førstvoterende understreket at saken gjaldt et

tilfelle hvor det ble lagt avgift på ”en anskaffelse som på anskaffelsestidspunktet var avgiftsfri”. Etter min mening kan ikke det samme gjelde i en situasjon som den foreliggende, hvor det er spørsmål om å regulere en etablert skatteposisjon. Jeg viser til at dersom man i slike tilfeller ikke kunne ta utgangspunkt i lovens generelle konsekvenser, kunne det på urimelig måte begrense den handlefriheten som Stortinget må ha ved fastsettelse og regulering av de alminnelige inntekts- og formuesskattene.

- (213) *Den grunnlovsmessige vurderingen av overgangsordningen – noen utgangspunkter*
- (214) Et sentralt utgangspunkt i denne saken er om og i tilfelle i hvilken utstrekning overgangsordningen økte rederienes økonomiske forpliktelser.
- (215) Som førstvoterende fremhever i plenumsdommen i Rt. 1996 side 1415, har det betydning ”hvilket grunnlag den enkelte eller en gruppe har for sine forventninger” (side 1430). I vår sak er spørsmålet hvor langt inn i fremtiden rederiene kunne ha berettigede forventninger om å unngå hel eller delvis innbetaling av den latente skatteplikten som gradvis bygde seg opp på deres hånd. På det aktuelle rettsområdet må man alltid være forberedt på at lovgivningen kan bli endret over tid. Dette gjelder ikke minst dersom en næring er gitt gunstigere vilkår enn andre. Da må man alltid være forberedt på at et fremtidig stortingsflertall blant annet ut fra likhetsbetraktninger og/eller provenyehensyn kan vedta omlegginger for fremtidige inntekter – herunder at ordningen skal opphøre, med overgangsordninger som konsekvens.
- (216) Beskatningen av norske rederier har både før og etter 1996 vært spesiell i forhold til andre norske næringer. Og siden 1996 har denne næringen i 11 år fått nærmest full utsettelse med sin skattebetaling – noe som skjedde etter at Norges Rederiforbund langt på veg hadde skissert detaljene i den ordningen som ble vedtatt.
- (217) Det spesielle er videre at næringen få år etter å ha oppnådd den skatteordningen som den selv hadde presset på for å få, på ny innledet et stadig økende press mot Stortinget for å oppnå en annen ordning – nå med endelig skattefrihet som resultat. På dette tidspunktet hadde en rekke rederier krevd beskatning etter 1996-ordningen, og dermed pådratt seg de rettslige forpliktelsene som fulgte av den. Det var kjent for rederiene at ordningen ikke innebar noen endelig skattefrihet. Dette ble, som førstvoterende har vært inne på, uttrykkelig fremhevet i Norges Rederiforbunds utkast fra april 1996. Videre fremgikk det av lovteksten lest i sammenheng og ikke minst av at rederiene måtte føre en konto for tilbakeholdt skattlagt inntekt (KBI) for å kunne holde orden på beskattet og ubeskattet inntekt. Saken gjelder dessuten en bransje med god tilgang til juridisk og økonomisk ekspertise.
- (218) At inntektene ikke var endelig fritatt for skatt, er etter min mening av grunnleggende betydning for vurderingen av om overgangsordningen er ”klart urimelig eller urettferdig”. Finanskomiteens innstilling, Innst. O. nr. 1 (2007–2008) side 39 andre spalte, viser at Stortingets flertall ikke hadde akseptert å innføre skattefrihet for fremtidige skipsfartsinntekter med mindre denne skatten hadde blitt delvis gjort opp:

”En løsning som innebærer videreføring av latente skatteforpliktelser på ubestemt tid, samtidig som det innføres skattefritak for nye skipsfartsinntekter, vil ikke være en akseptabel løsning ut fra fordelingsmessige og provenymessige hensyn. Et grunnlovsmessig forbud mot å pålegge innbetaling av latente skatteforpliktelser, med de lempninger som er foreslått i proposisjonen, vil i realiteten også innebære en avskjæring

av muligheten for å innføre skattefritak for nye skipsfartsinntekter. Flertallet mener derfor at en løsning med videreføring av det betingede skattefritaket for gamle overskudd, samtidig som det innføres en ordning med skattefrihet for nye skipsfartsinntekter, ikke er et reelt alternativ.”

- (219) Sammenholdt med finansminister Halvorsens utsagn den 27. august 2007, som er sitert i førstvoterendes votum, viser sitatet at rederiene neppe hadde oppnådd endelig skattefrihet i 2007 uten å måtte ta overgangsordningen med på kjøpet. Som jeg kommer tilbake til, må dette ha vekt ved rimelighetsvurderingen.
- (220) Om rederiene eventuelt håpet at de etter hvert skulle makte å overtale Stortinget til senere å ettergi skatten, er dette i tilfelle en forventning som de selv må bære risikoen for. Men hensett til hva som ble uttalt da ordningen ble etablert i 1996, fremstod dessuten et eventuelt håp som lite realistisk. Jeg viser til at finanskomiteen i Innst. O. nr. 81 (1995–96) side 12 andre spalte understreket at et forslag som ville ”medføre tilnærmet nullskatt for selskapene og fortsatt skattefrihet på redernes uttak ... ville i så fall gi en uakseptabel fordelingsvirkning”.
- (221) På den annen side kan det, med en reservasjon som jeg kommer tilbake til, i rederienes disfavør ikke legges vekt på at de i 11 år har nytt godt av en langt gunstigere skatteordning enn hva som gjelder for norske selskaper generelt. Jeg viser til at den aktuelle ordningen ble etablert av Stortinget for at rederiene ikke skulle flytte sin virksomhet til land med gunstigere skatteordninger.
- (222) Under forhandlingene for Høyesterett drøftet partene om rederiene har oppnådd noen fordel ved å bli omfattet av skatteordningen, eller om de har tapt på den. Ifølge Farstad Supply skal det siste være tilfellet for deres vedkommende. Etter min mening er dette irrelevant ved grunnlovsvurderingen. Som jeg allerede har understreket, må vurderingen ta utgangspunkt i at når rederiene med åpne øyne krevde ligning etter den særskilte rederiskatteordningen, og pådro seg de rettslige forpliktelsene som fulgte av den, må vurderingstemaet være om og i tilfelle i hvilken utstrekning deres økonomiske forpliktelser økte ved overgangsordningen.
- (223) *De økonomiske konsekvensene for rederiene av overgangsordningen*
- (224) Som jeg har fremhevet, er det ved rimelighetsvurderingen sentralt om og i tilfelle i hvilken utstrekning overgangsordningen påførte rederiene økte økonomiske forpliktelser. Det innebærer at den latente skattens betydning før lovendringen må sammenlignes med de økonomiske konsekvensene av overgangsordningen. Innledningsvis må det understrekes at det ikke er mulig å foreta noen nøyaktig beregning av de økonomiske konsekvensene. Selv om det finnes noen utgangspunkter, må man nøye seg med et anslag, og konsekvensene vil kunne bli forskjellig for de berørte rederiene.
- (225) Som det fremgår av førstvoterendes votum, fulgte det av overgangsordningen at skatten måtte innbetales over 10 år. Skattegrunnlaget ble imidlertid redusert med 1/3 som følge av muligheten for å anvende denne andelen til miljøtiltak mv. Rederiene vil riktignok også bli pålagt å innbetale skatt for denne andelen dersom de ikke anvender 28 prosent av denne avsetningen til dette formålet. Men da det ikke er oppstilt noen tidsbegrensning for anvendelsen av denne andelen, og da miljøtiltak er definert relativt vidt, vil avsetningen til miljøtiltak være lite tyngende for rederiene, og det er enighet om at det ikke skal avsettes for forpliktelsen i rederienes regnskaper.

- (226) Den reelle skattesatsen for hele skattegrunnlaget ble allerede ved denne ordningen redusert med 1/3 fra 28 til 18,67 prosent. Den neddiskonterte byrden av denne skatteplikten er imidlertid lavere. I et svar fra Finansdepartementet til Arbeiderpartiets fraksjon i finanskomiteen den 31. oktober 2007 regnet departementet nåverdien av skattebelastningen til 15,1 prosent av den ubeskattede kapitalen basert på en diskonteringsrente på fire prosent.
- (227) Jeg bemerker at det kunne være nærliggende å anvende en noe høyere rentesats. Det ville i tilfelle ha redusert den nominelle belastningen ytterligere. Som jeg kommer tilbake til, er det avhjemlet et skjønn til fastsettelse av verdiene i Bergesen-rederiet. I forbindelse med Oslo tingretts skjønn av 3. november 2005 avga finansforetaket Carnegie etter oppdrag fra saksøkeren, World Nordic, en verdivurdering, som også vurderte betydningen av det latente skatteansvaret. For å få fram nåverdien av skatteforpliktelsen benyttet finansforetaket ved neddiskontering en årlig rente som svarte til det oppstilte totalavkastningskravet for selskapet på 8,1 prosent. Dersom denne renten anvendes ved neddiskontering av skattebetalingene etter overgangsordningen, blir den effektive skattesatsen 12,5 prosent.
- (228) Ved vurderingen av nåverdien av den skattebelastningen som var resultatet av overgangsordningen, er det også av stor betydning at selve skattegrunnlaget er et annet, og for rederiene gunstigere, etter overgangsordningen enn det som gjaldt etter 1996-ordningen. Jeg viser til at etter skatteloven av 1999 § 8-17 andre ledd skulle oppgjøret ved uttreden baseres på markedsverdien av selskapets eiendeler, mens den etter overgangsordningen derimot skal baseres på regnskapsmessige verdier. De regnskapsmessige verdiene var gjennomgående vesentlig lavere enn markedsverdien. Denne forskjellen var et sentralt moment da departementet i Ot.prp. nr. 11 (1996–97) side 51–52 avviste å følge Norges Rederiforbunds forslag om å basere inntektsoppgjøret på bokførte verdier. Om dette spørsmålet uttaler departementet på side 51 andre spalte:
- ”I retningslinjene [i Innst. O. nr. 81 (1995–96)] gis det videre anvisning på at selskapets bokførte egenkapital skal være utgangsverdi. Heller ikke fremgår det om andre alternativer er vurdert. Etter departementets oppfatning er det svært uheldig å benytte balanseført egenkapital ved et slikt oppgjør. Selskapet kan utøve meget stort skjønn ved fastsettelsen av de balanseførte verdiene i selskapet. Ofte vil de balanseførte verdiene være vesentlig lavere enn markedsverdi. En vil da ikke beskatte den ubeskattede verditilveksten i perioden med særskilt rederibeskatning, dersom de balanseførte verdier benyttes som utgangsverdi. Dersom en legger disse lave verdiene til grunn vil det bli lite å beskatte ved uttreden, i mange tilfeller kan det også oppstå tap, selv om selskapet reelt sett ikke har tapt den ubeskattede verditilveksten i perioden med særskilt rederibeskatning.”**
- (229) I tilknytning til dette nevner jeg at finansminister Halvorsen under finanskomiteens åpne høring fremhevet at regnskapsmessige verdier for rederiene er ”cirka halvparten av verdien av markedsverdien. Det er en betydelig lemping”. Legger man dette anslaget til grunn, innebærer det at den effektive skattebelastningen etter omstendighetene kan bli vesentlig redusert i forhold til hva resultatet hadde blitt om skattegrunnlaget ble basert på markedsverdien. Og er man noe forsiktigere enn finansministeren, reduseres fortsatt den effektive, neddiskonterte beskatningen betydelig.
- (230) Ved sammenligningen med situasjonen dersom 1996-ordningen hadde blitt videreført uendret, må det vurderes når skatten i så fall ville ha blitt betalt, og det er ikke gitt hva

som vil være riktig neddiskonteringsrente. Betydningen av innelåsningseffekten for kapitalen kommer også inn i vurderingen.

- (231) Det kan av denne grunn ikke angis presist hvor stor den økonomiske belastningen ved årsskiftet 2006/2007 ville ha vært for rederiene om den opprinnelige skatteordningen hadde blitt videreført uendret. Rederiene har anført at de svært begrensede utbyttene som ble betalt mens 1996-ordningen varte, viser at det heller ikke i årene fremover kunne forventes å ville komme utbytte til beskatning. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik slutning. Til illustrasjon viser jeg til at de tre rederigrupperingene som vår sak gjelder, fram til 2007 hadde tatt ut betydelige summer beskattet kapital fra rederibeskattede døtre. Det er opplyst at den beskattede kapitalen for Bergesen BGS er redusert fra mer enn ni milliarder til 120 millioner kroner, for Farstad fra 1 469 millioner kroner til nær null og for Bergshav fra 200 millioner til 100 000 kroner. De relativt beskjedne beløpene som har kommet til beskatning, sier med andre ord ikke noe om i hvilken utstrekning rederiene ville ha funnet det hensiktsmessig å betale utbytte av ubeskattede midler i årene fremover.
- (232) Vurderingen av den reelle ulempen som den latente skatten etter 1996-ordningen representerte, er, som nevnt, usikker. Samlet sett er denne vurderingen vanskeligere enn beregningen av nåverdien etter overgangsordningen. Det avholdte innløsningskjønnen, som jeg allerede har nevnt, er likevel illustrerende:
- (233) Etter at selskapet World Wide Shipping gjennom sitt danske datterselskap World Nordic i 2003 hadde oppnådd en så betydelig eierandel i Bergesen d.y. ASA at selskapet kunne tvangsinnløse minoritetsaksjonærene, ble det i november 2003 begjært skjønn for Oslo tingrett for fastsettelse av løsningssummen. I forbindelse med dette skjønnet engasjerte World Nordic finansforetaket Carnegie til å verdsette selskapet. Rapporten er avgitt 15. september 2005, og den verdsetter Bergesen d.y. ASA per 16. juni 2003. Ved vurderingen av skattesituasjonen uttales det:
- ”Basert på en sannsynlighetsvurdering av Bergesens skatteforpliktelse vurderer Carnegie Skatteforpliktelsen til en nåverdi på USD 100-200 mill tilsvarende 5% til 10 % reell beskatning av ubeskattet kapital. Dette estimatet kan også sees på som en negativ verdi ved å ’måtte fortsette’ driften innenfor Rederibeskatningen for å unngå beskatning. For alle beregninger i rapporten benyttes denne skattevurderingen.**
- Carnegies DCF-modell forutsetter en gradvis avvikling av Selskapets aktiviteter i Norge under Rederibeskatningen. Carnegie antar at norske skattemyndigheter på et fremtidig tidspunkt vil kreve oppgjør av Skatteforpliktelsen. Tidligere praksis og generell trend i andre europeiske land tilsier at hele Rederibeskatningsordningen kan endres.”**
- (234) Carnegie konkluderte på dette grunnlaget med at det i forhold til de eksisterende latente forpliktelsene burde anvendes en sjablonmessig fastsatt rentesats på 5–10 prosent.
- (235) Som førstvoterende understreker, må en reell vurdering av den latente skatteforpliktelsen både ta hensyn til hvordan man kan forvente at det enkelte rederiet vil innrette seg, og muligheten for regelendringer. Finansdepartementet tar dette som utgangspunkt når det, for å illustrere betydningen av den eksisterende forpliktelsen, i et eksempel i brev til finanskomiteen den 31. oktober 2007, tar utgangspunkt i at et selskaps verdi allerede er redusert med minimum 5 prosent som følge av de latente forpliktelsene. Jeg kan ikke se at dette brevet kan forstås slik at eksempelet bygger på et overslag fra departementets side. I den utstrekning eksempelet har noe faktisk grunnlag, måtte det være i markedets

vurdering av den økonomiske betydningen av disse forhold. Markedets vurdering av den politiske risikoen kan imidlertid ikke være bestemmende for lovgivers handlefrihet. Stortingets kompetanse begrenses ikke ved at markedet ikke anser det sannsynlig at kompetansen ikke blir anvendt.

- (236) Under Borgarting lagmannsretts overskjønn, som ble avhjemlet 18. januar 2007, jf. RG 2007 side 769, uttaler lagmannsretten:

”Det er ikke uvanlig at det legges inn en skjønnsmessig reduksjon på 5-10 % av utsatt skattebeløp ved verdsettelse av virksomheter som er undergitt rederibeskatning. Verdsettelsen skal skje på grunnlag av situasjonen 16. juni 2003. Reduksjonen ansettes skjønnsmessig til 5 %.”

- (237) Da en eventuell inntektsføring ved uttreden på dette tidspunktet skulle baseres på markedsverdier, og ikke på regnskapsmessige verdier som overgangsordningen gikk ut på, innebærer det at det måtte tas hensyn til at realisasjon skulle skje til markedsverdi. Nåverdien av den latente skatteforpliktelsen varierte da med markedsverdien av skipene. Det er denne forpliktelsen som må sammenlignes med nåverdien av skattebetalingene under overgangsordningen. Sammenligningen kan ikke gjøres utelukkende ved å sammenligne prosentandeler når prosentandelene regnes av helt ulike skattegrunnlag.
- (238) Det fremgår ikke av Oslo tingretts domsslutning i vår sak at det er tatt hensyn til dette. Etter å ha konstatert at overgangsordningen er grunnlovsstridig, drøfter retten hvor stor skattebelastning rederiene kan pålegges uten å komme i strid med Grunnloven § 97. I den sammenheng uttaler tingretten:

”Med et meget langsiktig tidsperspektiv – slik det fremgår av rederienes noter til årsoppgjørene har vært rederienes intensjon – sammenholdt med norsk og internasjonalt rentenivå og påregnelig inflasjon i samme langsiktige perspektiv, er det etter rettens vurdering slik at nåverdien av den fremtidige skatten kan settes til 5 % av saldo på oppgjørskonto per 1. januar 2007. Det vil ikke være klart urimelig om rederiene må betale dette i skatt knyttet til overgangsordningen.

Retten viser til at det i overskjønn i Borgarting lagmannsrett vedrørende utløsning av Bergesen-aksjer ble foretatt en skjønnsmessig reduksjon av aksjenes verdi på 5 % under henvisning til fremtidig skatt. Videre balanseførte enkelte rederier 5 % som latent skatteforpliktelse ved innføring av 1996-ordningen. Dette ble senere ført med null kombinert med noteføring i samsvar med den bransjepraksis som etter hvert ble etablert.”

- (239) Det fremgår ikke at tingretten her har vurdert betydningen av den latente skatten som var knyttet til de markedsmessige merverdiene. Det er heller ikke uttalt noe i avgjørelsen om grunnlaget for at avgjørelsen i det konkrete overskjønnet anses avgjørende, og ikke opplysningen i overskjønnet om at det ikke er ”uvanlig” å anvende en skjønnsmessig reduksjon på 5–10 prosent.
- (240) Til tross for de forhold som jeg har gjennomgått foran, påførte overgangsordningen utvilsomt en rekke rederier en større økonomisk belastning enn den som hadde fulgt av en fortsatt videreføring av den latente skatteplikten. Men, som jeg har forsøkt å påvise, må bildet nyanseres betydelig i forhold til det rederiene har anført. Også før overgangsordningen var den latente skatteplikten en økonomisk realitet av stor betydning.

- (241) Ved vurderingen av de økonomiske konsekvensene overgangsordningen har for rederiene, må det – i tillegg til at de fikk redusert skatteplikten betydelig sammenlignet med hva som hadde blitt resultatet ved ordinær utreden av skatteordningen – også legges vekt på at de nå oppnår at ”innelåsingen” av opptjente midler gradvis oppheves. Denne muligheten hadde de riktignok også hele tiden under 1996-ordningen. Men i så fall måtte de betale 28 prosent skatt av et skattegrunnlag som var basert på markedsverdier, mens de ved overgangsordningen får opphevet ”innelåsingen” med utgangspunkt i et langt gunstigere skattegrunnlag og med en skattesats som Finansdepartementet neddiskonterte til 15,1 prosent.
- (242) At dette var en fordel for rederiene, illustreres av den omfattende misnøyen de etter hvert viste mot 1996-ordningen. Det kan f.eks. vises til en artikkel i Dagens Næringsliv 11. februar 2002 hvor man bl.a. siterer følgende utsagn fra den daværende NHO-presidenten og skipsreder Jens Ulltveit-Moe:
- ”Rederibeskatningen er vesentlig mindre attraktiv enn det folk flest tror. Den er en av de dårligste. Rederibeskatning gir kun en utsettelse av skatt på 28 prosent. I Danmark, Nederland og England er det reell skattefrihet, sier NHO-presidenten.”**
- (243) Videre kan det nevnes at i Dagens Næringsliv 21. oktober 2002 uttrykker også den daværende administrerende direktør i Norges Rederiforbund, Marianne Lie, sterk misnøye med ordningen. Her heter det bl.a.:
- ”Norske rederier ser seg om etter andre flagg. Og ikke bare i sørlige strøk. Nå er det like interessant å se mot Sverige, Danmark, Storbritannia eller Tyskland; EU-land som er mer enn villig til å huse Norges næringsøkonomiske indrefilet.”**
- (244) Denne økende misnøyen kan vanskelig forklares på annen måte enn at rederiene opplevde ”innelåsingen” som stadig mer problematisk. Man kan da ikke se bort fra den ved sammenligningen av rederienes situasjon før og etter overgangsordningen.
- (245) *Nærmere om betydningen av Stortingets behandling av grunnlovsspørsmålet*
- (246) Som det fremgår av fremstillingen foran, skal Stortingets forståelse av lovens forhold til Grunnloven § 97, som fremhevet i Kløftasaken, spille en ”betydelig rolle” ved domstolenes vurdering av grunnlovsmessigheten. Men som det understrekes i plenumsdommen i Rt. 2007 side 1281 avsnitt 76, kan ”eventuelle misforståelser” ha betydning for hvilken vekt Stortingets standpunkt skal tillegges. Dessuten stilles det et kvalitetskrav til Stortingets behandling slik at ”vesentlige konsekvenser av en lov, som klart fremstår som problematiske i forhold til Grunnloven § 105, må være overskuet og grunnlovsmessigheten vurdert under lovforberedelsen”, jf. Rt. 2007 side 1308 avsnitt 42.
- (247) I denne saken innhentet departementet først en betenkning fra Justisdepartementets lovavdeling om forholdet til Grunnloven § 97. Deretter inneholder Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) en relativt omfattende drøftelse av forholdet til Grunnloven § 97, jf. proposisjonen side 33–37. Under det videre lovarbeidet besvarte Finansdepartementet en rekke skriftlige spørsmål fra ulike medlemmer av finanskomiteen. Komiteen mottok også mange høringsinnspill – bl.a. fra Norges Rederiforbund. Norges Rederiforbund la også fram flere juridiske betenknings fra forskjellige større advokatfirma. Videre ble det gjennomført en åpen høring hvor to juridiske professorer og en pensjonert høyesterettsdommer møtte og uttalte seg. Og i Innst. O. nr. 1 (2007–2008) drøftes grunnlovsspørsmålet fra side 33–41 –

altså over nærmere åtte sider. Denne drøftelsen er antakelig den mest omfattende noen stortingskomité ved en lovforberedelse har foretatt av grunnlovsspørsmålet.

- (248) Spørsmålet blir dermed om lovbehandlingen sett under ett oppfyller de kvalitetskrav som må stilles for at den skal spille en ”betydelig rolle” ved vurderingen. I denne sammenheng konsentrerer jeg meg nærmest utelukkende om komiteens vurderinger i Innst. O. nr. 1 (2007–2008). Men samtidig understreker jeg at det ved totalvurderingen må legges vekt på det omfattende materialet komiteen innhentet og hvilken innsikt den dermed fikk i konsekvensene av overgangsordningen.
- (249) Innledningsvis presiserer komiteens flertall at det er ”omgjøringen av latente skatteforpliktelser til å bli forfalte skatteforpliktelser som reiser tilbakevirkningsspørsmål”. Dette er en treffende problemstilling. Jeg er videre enig med flertallet når det deretter presiserer at spørsmålet er å ”veie mot hverandre skattytters behov for forutberegnelighet og Stortingets handlefrihet etter Grunnloven § 75 a”.
- (250) Videre er jeg enig med flertallet når det ved drøftelsen av rettslig norm fremhever at ”[g]runnlovsvernet mot tilbakevirkende omgjøring av gamle, endelige skattefritak kan i alminnelighet anses sterkere enn grunnlovsvernet mot en avvikling av skatteutsettende ordninger”. Som det fremgår av min tidligere fremstilling, er jeg videre enig med flertallet når det uttaler at den rettslige normen er om det er tale om en ”klart urimelig eller urettferdig tilbakevirkning”.
- (251) Etter å ha presisert den rettslige normen drøftes så spørsmålet om hvilken rettsposisjon inngrepet gjelder, og det konkluderes etter min mening treffende med at det er tale om en ”betinget skatteutsettende ordning”. Deretter tilføyes det, jf. Innst. O nr. 1 (2007–2008) side 35:

”Flertallet vil også peke på at de rettsposisjonene det her gjelder er etablert gjennom lovbestemmelser gitt av Stortinget. Det er ikke på noen måte gitt rettslig bindende tilsagn om at virkningene av det etablerte regimet skal stå uforandret. Det gjelder også om disse virkningene knytter seg til inntekter som er opptjent i tidligere år. Etter flertallets vurdering er rettsposisjonene i denne saken av en vesentlig annen karakter enn der det har vært spørsmål om total omgjøring av en ubetinget rett til fradrag knyttet til en transaksjon som allerede var gjennomført, slik tilfellet var i Høyesteretts dom i saken om Arves trafikkskole. Det vises til diskusjonen av denne dommen under høringen i finanskomiteen 8. november 2007. Selv om det etter forslaget til overgangsordning nå skal skje et oppgjør, vil flertallet understreke at rederiene har nytt godt av den eksisterende ordningen.”

- (252) Under den åpne høringen 8. november 2007 ble det fremhevet at overgangsordningen kunne være problematisk hensett til at den eksisterende ordningen hadde vært gjeldende i 11 år. Komiteen drøfter dette forholdet under neste hovedpunkt, jf. Innst. O. nr. 1 (2007–2008) side 35 andre spalte:

”Flertallet erkjenner at tidsaspektet bidrar til at overgangsordningen kan fremstå som problematisk i forhold til Grunnloven § 97. En lov vil – under ellers like omstendigheter – fremstå som mer urimelig jo lenger tilbake i tid den virker til ugunst for private. Tidsmomentet kan imidlertid ikke vurderes isolert, men må ses i sammenheng med de øvrige trekkene ved inngrepet. Flertallet viser i denne sammenheng til Lovavdelingens uttalelse. Det fremheves der at skatteplikten er knyttet til verdier som i dag finnes i selskapene, og at disse verdiene har stor betydning for å avgjøre selskapenes skatteevne på det tidspunktet oppgjørsordningen innføres. Dermed svekkes betydningen av at inntektene til dels er opptjent såpass langt tilbake i tid.

F l e r t a l l e t vil for sin del tilføye at det ut fra et slikt perspektiv blir lite treffende å tale om 'egentlig tilbakevirkning', slik noen har gjort."

- (253) Jeg er enig med komiteen i at tidsaspektet klart inngår i grunnlovsvurderingen. I forhold til dette momentet kan det riktignok være problematisk å fremheve at rederiene hadde midlene i behold. Som jeg tidligere har understreket var "uttaksmodellen" det sentrale elementet i 1996-ordningen, som tok sikte på å sikre at norsk skipsfart fortsatt skulle bli drevet fra Norge. Tidsmomentet har imidlertid også en annen side som etter min mening til en viss grad svekker tidsfaktoren som argument for å underkjenne overgangsordningen som grunnlovsstridig: Dersom den hadde blitt innført etter fem, og ikke etter 11 år, hadde rentegevinsten for rederiene ved å tilrettelegge sine selskaper slik at de kunne omfattes av rederiskatteordningen, blitt atskillig mindre enn den nå faktisk ble. Dette innebærer at jeg, selv om jeg ikke fullt ut tiltrer begrunnelsen, er enig i komiteens konklusjon om at tidsforløpet ikke har så stor negativ effekt som flere anførte før overgangsordningen ble vedtatt.
- (254) Et sentralt spørsmål er, som nevnt, hvor forutsigbart det var at rederiskatteordningen ville bli endret, og at det i den sammenheng ville bli vedtatt overgangsbestemmelser som medførte hel eller delvis innbetaling av den opparbeidete, latente skatteplikten. Komiteen drøfter dette utførlig, jf. Innst. O. nr. 1 (2007–2008) side 35–36. I denne sammenheng viser den til at det har vært "kontinuerlig uro" rundt ordningen omtrent helt siden den ble vedtatt, og at ikke minst rederinæringen selv har presset på for å oppnå en endring.
- (255) Etter min mening gir dette en god illustrasjon på at skattyterne aldri kan basere seg på at en skatteordning vil være evigvarende. Dette skyldes for det første at samfunnsforholdene endres over tid – noe som illustreres av denne saken, hvor det var næringen selv som etter kort tid, bl.a. under henvisning til konkurransen med skip registrert i andre land, presset på for å få endret den ordningen som den selv hadde utformet hovedtrekkene av og arbeidet hardt for å få. At man alltid må være forberedt på endringer, skyldes dessuten den handlefriheten Stortinget har og må ha for å kunne oppfylle sin oppgave etter Grunnloven § 75 bokstav a og d. Til illustrasjon nevner jeg at allerede ved behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett for 1998 gikk Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti inn for å avvikle rederiskatteordningen. Dette viser den politiske risikoen som ordningen var utsatt for.
- (256) Rederiene hadde altså ingen rettslig beskyttelse mot at 1996-ordningen ble opphevet med virkning for fremtidige inntektsår, og at de deretter skattemessig ble likestilt med andre næringer. Særordningen var kort sagt betydelig eksponert for fremtidige endringer. Og selv om en omlegging eventuelt gikk ut på at de ubeskattede inntektene fortsatt kunne beholdes ubeskattet inntil de ble utdelt, ville sannsynligvis mange rederier, etter det de selv har fremhevet, etter kort tid av konkurransemessige grunner bli tvunget til å flytte sin virksomhet til land med gunstigere skatteordninger. I så fall hadde den ubeskattede inntekten fullt ut kommet til beskatning. Rettslig sett må det ha betydning at den etablerte posisjonen også var eksponert for en slik faktisk utvikling.
- (257) Komiteen legger vekt på at det ikke ble påberopt grunnlovmessige problemer da rigger m.v. måtte tas ut av rederiskatteordningen. Jeg er ikke enig med komiteen at det kan legges vekt på dette. Men komiteen foretar likevel en forsvarlig oppsummering av forutberegnligheten når den på side 36 andre spalte uttaler:

”Flertallet finner det sannsynlig at rederinæringen, som i flere år aktivt har arbeidet for å få til en endring i form av endelig skattefritak for skipsfartsinntekter, har vurdert ulike utfall med hensyn til den utsatte skatten. Det må ha fremstått som klart at det ved alle former for gjennomgripende endringer i rederiskatteordningen nødvendigvis måtte tas stilling til hva som skulle skje med de latente skatteforpliktelsene. At både Rederiforbundet og et stort flertall i Stortinget gikk inn for innbetaling av hele eller deler av de latente skatteforpliktelsene ved endringene for riggselskapene i 2005, bekrefter at denne løsningen fremsto som naturlig.

Etter flertallets syn kan ikke forutberegnelighetshensynet trekkes så langt at de konkrete endringene som et stortingsflertall til slutt vedtar etter en samlet og grundig vurdering, må ha vært påregnet i lang tid forut for lovvedtaket. Et slikt overdrevet krav til forutberegnelighet ville innskrenke Stortingets handlingsfrihet på en meget uheldig måte.”

- (258) Et viktig spørsmål ved grunnlovsvurderingen er, som jeg allerede har understreket, hvilke konsekvenser overgangsordningen ville få for rederiene. Dette drøftes i innstillingen på side 36–38 over i overkant av én side. Her fremheves det innledningsvis at komiteen hadde vurdert de innspill som var kommet fra ulike hold – herunder Finansdepartementets svar på spørsmål som var stilt fra ulike stortingsgrupper. Om konsekvensene uttaler komiteen bl.a., jf. Innst. O. nr. 1 (2007–2008) side 37 første spalte:

”Lovavdelingen viser i sin uttalelse til at for å avgjøre om lovendringen er til skade for rederiene og eventuelt hvor betydelig inngrepet er, må en sammenligne situasjonen for rederiet etter lovendringen med situasjonen hvis det eksisterende regelverket var blitt videreført. Flertallet antar at konsekvensene av endringen for ulike selskaper kan bli noe ulike. Det er dermed ikke sagt at ethvert individuelt, ugunstig utslag av en lovendring er av betydning ved grunnlovsvurderingen. Det er dessuten vanskelig, for ikke å si umulig, å vite hvordan de enkelte selskapene ville disponert over tid. I en vurdering av effektene av en lovendring som dette mener flertallet at Stortinget i betydelig grad må kunne støtte seg til typiske scenarier for hva som ville skjedd hvis gjeldende regler ville ha blitt videreført.

Flertallet viser til at Finansdepartementet i svar av 8. november 2007 på spørsmål nr. 2 og 3 fra Arbeiderpartiet, vedrørende statsbudsjettet 2008, har gjort nærmere rede for de konkrete konsekvensene av overgangsreglene for de berørte skattyterne. Det er her gitt en beskrivelse av skattebelastningens reelle betydning for selskapene, sett i forhold til den ubeskattede kapital skatten knytter seg til, og sett i forhold til selskapenes bokførte egenkapital. Finansdepartementet har blant annet gitt en framstilling av tre typiske selskaper for å illustrere hvordan den latente skatteforpliktelsen forekommer, og hvor stor den er i forhold til egenkapitalen i selskapet. Eksemplene er basert på tallene for virkelige selskaper, men tallene er avrundet og skalert for å anonymisere selskapene.

Det fremkommer at det er en nær sammenheng mellom selskapenes latente skatteforpliktelse og den ubeskattede kapitalen som enten er tilbakeholdt i selskapene, eller som i utgangspunktet er videreført i konserntilknyttede selskaper. Samtidig er det viktig å peke på at den absolutte endringen av det enkelte selskaps verdi er vanskelig å anslå, og vil variere fra selskap til selskap.”

- (259) Sitatet viser at komiteen både hadde satt seg inn i og vurdert konsekvensene for rederinæringen av overgangsordningen – herunder at den kunne ramme rederiene noe ulikt. Komiteens videre drøftelse viser at den også vurderte eventuelle negative konsekvenser for rederienes låneavtaler som følge av redusert egenkapital. Til tross for dette konkluderer flertallet med at det ikke finner overgangsordningen ”uforholdsmessig tyngende for de aktuelle skattyterne”.

- (260) Jeg tilføyer at under den påfølgende drøftelsen av fordelingshensyn fremgår det også at komiteen var oppmerksom på at ”enkelte selskaper kan komme særlig dårlig ut, herunder få betalingsproblemer eller i ytterste fall risikere konkurs”. Til dette uttales det deretter, jf. Innst. O. nr 1 (2007–2008) side 38–39:

”Dette vil likevel ikke kunne skyldes overgangsordningen alene, men vil ha sammenheng med andre disposisjoner eller hendelser knyttet til det aktuelle selskapet. Dette fordi skatteinnbetalingene for alle de berørte skattyterne vil stå i samsvar med ubeskattet kapital som enten er i behold i rederiselskapet, eller som i utgangspunktet er videreført i konserntilknyttet selskap.”

- (261) Flertallet drøfter videre i innstillingen på side 38–39 fordelingshensynet ved beskatningen. Her uttales det innledningsvis på side 38 første spalte:

”Flertallet vil bemerke at det foreligger tungtveiende nærings- og fordelingspolitiske hensyn for den løsning som er valgt. Den særstilling rederinæringen er i med hensyn til skattetilpasning og mobilitet, kombinert med at rammebetingelsene i Norge har vært dårligere enn i mange europeiske land, gjør at man har sett det nødvendig å forbedre rammevilkårene for rederinæringen. Derfor går flertallet inn for et fritak for ordinær selskapsskatt. Fordelingspolitisk er dette krevende i forhold til andre skattytere i Norge, særlig fordi dette er en næring som har hatt god inntjening over tid. Flertallet ønsker likevel å gi næringen gode rammebetingelser, for å sikre lokalisering i Norge i framtiden.

Etter flertallets oppfatning finnes det ingen alternative løsninger til den foreslåtte, som ivaretar summen av disse hensynene. Slik flertallet ser det, er det ikke et akseptabelt alternativ å innføre en skattefritaksordning for nye skipsfartsinntekter, samtidig som en ettergir eller viderefører de latente skatteforpliktelsene på ubestemt tid. Det vil kunne oppfattes som urimelig, og av den grunn mangle generell legitimitet.”

- (262) Dette er politiske vurderinger som er unndratt domstolsprøving. Sitatet illustrerer de krevende politiske avveiningene Stortinget måtte foreta, og i likhet med mitt tidligere sitat fra innstillingen side 39 andre spalte viser det at overgangsordningen var en nødvendig forutsetning for at Stortinget ville gi endelig skattefrihet for fremtidige skipsfartsinntekter. Formålet med lovarbeidet var altså å finne fram til en løsning hvor rederiene oppnådde endelig skattefrihet for fremtidige skipsfartsinntekter, og ikke å få hånd om deler av skatten for allerede opptjente inntekter. Overgangsordningen med det innholdet den fikk var en avledet konsekvens av de betydelige fordelene rederiene oppnådde for fremtiden.

- (263) Avslutningsvis drøfter flertallet på side 39–40 alternative løsninger som jeg ikke går nærmere inn på.

- (264) *”Pakkemomentet”*

- (265) Staten har som nevnt anført at det ved vurderingen av om overgangsordningen er i strid med Grunnloven § 97, også må legges vekt på at rederiene oppnådde endelig skattefrihet for sine skipsfartsinntekter. Dersom det hadde vært tale om å innføre skatteplikt for inntekter som tidligere var skattefrie, altså at man stod overfor en egentlig tilbakevirkning, ville jeg ikke ha lagt vekt på denne sammenhengen. Men da det er tale om å regulere en etablert rettslig posisjon for fremtiden, er jeg enig i at denne sammenhengen har betydning. Som jeg allerede har understreket, hadde rederiene neppe blitt innvilget endelig fremtidig skattefrihet med mindre de hadde fått med på kjøpet de avledete konsekvensene som følger av overgangsordningen.

- (266) Jeg kan heller ikke se at et likhetshensyn i forhold til selskap som ikke var omfattet av 1996-ordningen, tilsier at det ikke kan legges vekt på dette momentet. Både i forhold til selskap som tidligere var registrert i utlandet og som overførte sin virksomhet til Norge etter innføringen av 2007-ordningen, og selskaper som senere ble stiftet, er det en vesentlig forskjell ved at disse selskapene ikke hadde opparbeidet seg noen norske skatteforpliktelser som måtte håndteres. De står dermed i en annen stilling enn de selskapene som hadde pådratt seg rettslige forpliktelser etter 1996-ordningen. Dette argumentet mot å se overgangsordningen i sammenheng med skattefriheten for fremtidige skipsfartsinntekter ble for øvrig vurdert, men ikke tillagt avgjørende vekt i Innst. O. nr. 1 (2007–2008) side 38 andre spalte.
- (267) *Oppsummering av forholdet til Grunnloven § 97*
- (268) Stortingets behandling av overgangsordningens forhold til Grunnloven § 97 overgår sannsynligvis både i omfang og grundighet all tidligere lovgivning. Som jeg har påpekt foran, kan det anføres enkelte innvendinger mot komitéflertallets vurderinger. Jeg kan imidlertid ikke se at Stortinget gjorde seg skyldig i noen misforståelse av betydning eller at Stortinget overså ”vesentlige konsekvenser” av loven som kan være problematiske i forhold til Grunnloven § 97. Helhetsinntrykket er kort sagt at vi står overfor en særdeles grundig og relevant vurdering av forholdet til Grunnloven § 97. Slik jeg leser forarbeidene og vurderer problemstillingene i saken, ville det være lite forenlig med tidligere praksis om ikke Stortingets vurdering spilte en ”betydelig rolle” ved vurderingen av grunnlovsmessigheten. Sammenholdt med de øvrige hensyn som jeg har fremhevet, er jeg etter dette kommet til at overgangsordningen ikke er i strid med Grunnloven § 97.
- (269) *Er ordningen i strid med EMK protokoll 1 artikkel 1?*
- (270) EMK protokoll 1 artikkel 1 om vern av eiendomsretten har følgende innhold:
- ”Enhver fysisk eller juridisk person har rett til å få nyte sin eiendom i fred. Ingen skal bli fratatt sin eiendom unntatt i det offentliges interesse og på de betingelser som er hjemlet ved lov og ved folkerettens alminnelige prinsipper.**
- Bestemmelsene ovenfor skal imidlertid ikke på noen måte svekke en stats rett til å håndheve slike lover som den anser nødvendige for å kontrollere at eiendom blir brukt i samsvar med allmennhetens interesse eller for å sikre betaling av skatter eller andre avgifter eller bøter.”**
- (271) Som det fremgår av artikkelens ordlyd, forutsetter et inngrep i eiendomsretten lovhjemmel. Dette vilkåret er klart oppfylt. Inngrepet må videre være ”i det offentliges interesse”. Skattlegging av borgerne for å finansiere fellesskapets utgifter oppfyller klart dette vilkåret.
- (272) Det er videre klart at skattlegging er inngrep i eiendomsrett. Jeg finner det tilstrekkelig å vise til EMDs storkammerdom av 29. april 2008 i saken *Burden mot Storbritannia*, sak nummer 13378/05, hvor EMD i avsnitt 59 uttaler:

”Taxation is in principle an interference with the right guaranteed by the first paragraph of Article 1 of Protocol No. 1, since it deprives the person concerned of a possession, namely the amount of money which must be paid. While the interference is generally justified under the second paragraph of this Article, which expressly provides

for an exception as regards the payment of taxes or other contributions, the issue is nonetheless within the Court's control, since the correct application of Article 1 of Protocol No. 1 is subject to its supervision Since the applicants' complaint concerns the requirement for the survivor to pay tax on property inherited from the first to die, the Grand Chamber considers that the complaint falls within the scope of Article 1 of Protocol No. 1 and that Article 14 is thus applicable."

(273) Avgjørende blir etter dette om overgangsordningen oppfyller kravet til proporsjonalitet som følger av EMDs praksis. I EMDs dom av 23. september 1982 i saken *Sporrong og Lönnroth mot Sverige*, sak nummer 7151/75 og 7152/75, som riktignok ikke gjaldt en skattesak, uttaler EMD i avsnitt 69 at "the Court must determine whether a fair balance was struck between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights"

(274) På skatteområdet er statenes skjønnsmargin, som EMD bl.a. understreket i dommen av 21. mai 2002 i saken *Jokela mot Finland*, sak nummer 28856/95, "wide" (avsnitt 57). Skjønnsmarginen innebærer at EMD til en viss grad også aksepterer tilbakevirkende lovgivning.

(275) Til illustrasjon på det kan det vises til EMDs dom av 23. oktober 1997 i saken *The National & Provincial Building Society mfl. mot Storbritannia*, sak nummer 21319/93, 21449/93 og 21675/93. Denne saken gjaldt et tilfelle hvor man hadde gått over fra ett skattesystem til et annet for beskatning av innskudd i selskaper. Formålet var å oppnå sammenfall mellom skatteår og beregningsgrunnlag. Som følge av denne omleggingen ble en mellomliggende periode ikke dekket av skatteplikten. For å forhindre at inntekter oppnådd i denne mellomperioden skulle bli skattefrie, ble det gitt en tilbakevirkende lov som innførte skatteplikt også for denne perioden. EMD kom til at denne loven ikke krenket skattyternes vern etter artikkel 1. Etter å ha fremhevet kravet om "fair balance" uttaler EMD i avsnitt 80:

"Furthermore, in determining whether this requirement has been met, it is recognised that a Contracting State, not least when framing and implementing policies in the area of taxation, enjoys a wide margin of appreciation and the Court will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation"

(276) Som ledd i begrunnelsen for at lovgivningen ikke var i strid med artikkel 1, uttaler EMD i avsnitt 81:

"There is in fact an obvious and compelling public interest to ensure that private entities do not enjoy the benefit of a windfall in a changeover to a new tax-payment regime and do not deny the Exchequer revenue simply on account of inadvertent defects in the enabling tax legislation, the more so when such entities have followed the debates on the original proposal in Parliament and, while disagreeing with that proposal, have clearly understood that it was Parliament's firm intention to incorporate it in legislation.

Nor can the applicant societies maintain that the effect of the measure imposed an excessive and individual burden on them given that the interest they had paid to investors in the gap period would have been brought into account for tax purposes had the voluntary arrangements continued in force"

(277) Denne saken, hvor artikkel 1 ikke ble ansett krenket, avviker fra vår sak på et viktig punkt: I den engelske saken hadde House of Lords konkludert med at det ikke var hjemmel for den aktuelle skatten i den omstridte mellomperioden, jf. dommens avsnitt 29

og 30. Det ble altså etablert en ny skatteplikt. I vår sak forelå det derimot hjemmel for skatteplikt i den perioden de aktuelle inntektene ble opptjent. Det er rederienes adgang til selv å bestemme tidspunktet for innbetaling av skatten som endres.

(278) Som det fremgår av sitatet, er det et viktig moment ved vurderingen av om den aktuelle endringen ”imposed an excessive ... burden on them”. Om dette viser jeg til drøftelsen foran under behandlingen av Grunnloven § 97. Vår sak atskiller seg dessuten ved at overgangsordningen var en avledet konsekvens av at rederiene fikk betydelige skattemessige fordeler for fremtiden – noe det også må kunne legges vekt på i forhold til artikkel 1. Dommen viser videre at det ble lagt vekt på at skattyterne ikke kunne ha noen berettiget forventning om at inntektene i den omstridte mellomperioden skulle bli endelig skattefrie. I vår sak kunne nok rederiene ikke fullt ut forutse de nærmere detaljene i hvordan Stortinget ville behandle den latente skatteplikten dersom de oppnådde et endelig skattefritak for skipsfartsinntektene. Men de kunne ikke basere seg på at skatten fullt ut ble ettergitt.

(279) Protokoll 1 artikkel 1 skal praktiseres i samsvar med forbudet mot diskriminering i EMK artikkel 14. Om forholdet til artikkel 14 uttaler EMD i Burdendommen avsnitt 60:

”The Court has established in its case-law that in order for an issue to arise under Article 14 there must be a difference in the treatment of persons in relevantly similar situations Such a difference of treatment is discriminatory if it has no objective and reasonable justification; in other words, if it does not pursue a legitimate aim or if there is not a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim sought to be realised. The Contracting State enjoys a margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment, and this margin is usually wide when it comes to general measures of economic or social strategy”

(280) Saksøkerne har, som nevnt, anført at de behandles forskjellig fra rederier som ikke var omfattet av 1996-ordningen ved at disse selskapene ikke må betale noe for å omfattes av ordningen med endelig fritak for skatteplikt for fremtidige skipsfartsinntekter. Jeg kan ikke se at denne forskjellen medfører at overgangsordningen kommer i strid med protokoll 1 artikkel 1 sammenholdt med EMK artikkel 14. Staten har, som det fremgår av sitatet foran, en vid skjønnsmargin på dette området. Og jeg kan ikke se at denne vide skjønnsmarginen overskrides ved at rederier som allerede har nytt godt av 1996-ordningen i opptil 11 år, må innbetale deler av den latente skatten, mens rederier som ikke har opparbeidet seg noen tilsvarende skatteplikt, slipper å betale.

(281) Jeg er etter dette kommet til at overgangsordningen heller ikke krenker EMK protokoll 1 artikkel 1 sammenholdt med EMK artikkel 14.

(282) Etter dette stemmer jeg for at anken i sak nummer 2009/1575 forkastes, og at staten v/Finansdepartementet frifinnes i sak nummer 2009/1663.

(283) Dommer **Flock:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Matningsdal.

(284) Dommer **Stabel:** Likeså.

- (285) Dommer **Endresen:** Likeså.
- (286) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (287) Dommer **Tjomsland:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Utgård.
- (288) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (289) Dommer **Øie:** Likeså.
- (290) Dommer **Tønder:** Likeså.
- (291) Justitiarius **Schei:** Likeså.
- (292) Etter røystinga sa Høgsterett slik

D O M :

- I. Sak nr. 2009/1575 Bergshav Tankers AS – staten v/Finansdepartementet
1. Likninga for 2007 blir oppheva.
 2. I sakskostnader for tingrett og Høgsterett betaler staten v/Finansdepartementet til Bergshav Tankers AS 2 116 943 – tomillionareitthundreogsekstentusenihundreogførtitre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.
- II. Sak nr. 2009/1663 Staten v/Finansdepartementet – Bergesen Gas Shipping AS, BW Green Gas AS, AS Hektorgas, AS Havgas Partners, AS Centum, Edda Gas AS, Farstad Supply AS og Farstad International AS
1. Likningane for 2007 blir oppheva.
 2. I sakskostnader for tingrett og Høgsterett betaler staten v/Finansdepartementet til Bergesen Gas Shipping AS, BW Green Gas AS, AS Hektorgas, AS Havgas Partners, AS Centum og Edda Gas AS i fellesskap 2 310 508 – tomillionartrehundreogtitusenfemhundreogåtte – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.
 3. I sakskostnader for tingrett og Høgsterett betaler staten v/Finansdepartementet til Farstad Supply AS og Farstad International AS i fellesskap 2 209 030 – tomillionartohundreognitusenogtretti – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen.

Rett utskrift: