



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 7. mars 2023 av Høyesterett i avdeling med

dommer Bergljot Webster
dommer Wilhelm Matheson
dommer Ingvald Falch
dommer Cecilie Østensen Berglund
dommer Knut Erik Sæther

HR-2023-411-A, (sak nr. 22-078254SIV-HRET)
Anke over Hålogaland lagmannsretts dom 24. mars 2022

Staten v/Samferdselsdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Torje Sunde)

mot

Marti Nordnes DA

(advokat Fredrik Verling – til prøve)

Maskinentreprenørenes Forbund
(partshjelper)

(advokat Are Hunskaar)

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

(1) Dommer **Sæther:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder tvist om sluttoppgjør etter en vei- og tunnelentreprise og reiser spørsmål om vederlagsjustering på grunn av økt arbeidsgiveravgift og beregning av dagmulkt.
- (3) Etter anbudskonkurranse inngikk Statens vegvesen 24. oktober 2014 kontrakt med Marti Nordnes DA om bygging av en ny parsell av E6 i Kåfjord kommune i Troms. Parsellen var på 6760 meter og bestod av en tunnel på 5740 meter samt portaler, en bro og vei i dagen.
- (4) Marti Nordnes DA – Marti – er en del av et sveitsisk konsern og ble opprettet for å gjennomføre kontrakten. For å utføre tunnelarbeidet benyttet Marti innleid arbeidskraft fra Tucon a.s. – Tucon – som er et søsterselskap hjemmehørende i Slovakia med en norsk filial.
- (5) Kontrakten var en utførelsesentreprise, der Statens vegvesen stod for prosjekteringen. Kontrakten var basert på NS 8406 Forenklet norsk bygge- og anleggskontrakt med tilleggsbestemmelser. Kontraktssummen var på noe over 536 millioner kroner eksklusiv merverdiavgift. Fem frister i kontrakten, sluttfristen og fire delfrister, var belagt med dagmulkt. Avtalt ferdigstillelse var 15. september 2017, men overtakelsen av arbeidet fant først sted 15. desember 2017.
- (6) Marti satte 1. mars 2018 frem krav om sluttoppgjør på noe over 830 millioner kroner. Av dette hadde Statens vegvesen allerede betalt om lag 460 millioner kroner. Det gjenstående beløpet inkluderte et dagmulktkrav på 53,6 millioner kroner som Statens vegvesen hadde holdt tilbake. Vegvesenet hadde innsigelser mot sluttoppgjørskravet og aksepterte bare å betale 38 millioner kroner.
- (7) Marti gikk til søksmål mot staten ved Samferdselsdepartementet og krevde betalt om lag 335 millioner kroner med tillegg av merverdiavgift. Kravet bygde på 52 delkrav knyttet til endringsordrer. Selskapet bestred også at det var grunnlag for dagmulkt. Statens vegvesen brakte på sin side det påløpte dagmulktkravet i motregning.
- (8) Nord-Troms tingrett avsa dom 2. april 2020. Staten ble dømt til å betale Marti noe over 57 millioner kroner med tillegg av merverdiavgift og forsinkelsesrenter. Av dette var drøyt 55 millioner kroner tilleggsvederlag for kontraktsarbeider, mens 2,2 millioner kroner var differansen mellom den dagmulkten som Statens vegvesen hadde holdt tilbake og den som tingretten tilkjente.
- (9) Marti anket, og staten innga avledet anke. Hålogaland lagmannsrett avsa 24. mars 2022 dom med slik domsslutning:

- «1. Staten v/Samferdselsdepartementet dømmes til å betale 46 632 040 – førtiseksmillionersekshundreogtrettitotusenogførti – kroner til Marti Nordnes DA i tilleggsvederlag, med tillegg av merverdiavgift og lovens forsinkelsesrente fra forfall av den enkelte faktura til betaling skjer.

2. Staten v/Samferdselsdepartementet dømmes til å betale 12 453 504 – tolvmillionerfirehundreogfemtittretusenfemhundreogfire – kroner til Marti Nordnes DA for tilbakeholdt dagmulkt, med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall av den enkelte faktura til betaling skjer.
 3. Staten v/Samferdselsdepartementet dømmes til å betale 13 413 376 – trettenmillionerfirehundreogtrettentusentrehundreogstottiseks – kroner til Marti Nordnes DA for tilbakeholdt merverdiavgift med, tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall av den enkelte faktura til betaling skjer.
 4. Oppfyllelsesfristen for pkt. 1 – 3 er 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen.
 5. Sakskostnader tilkjennes ikke, verken for tingretten eller lagmannsretten.»
- (10) I det tilkjente tilleggsvederlaget på om lag 46,6 millioner kroner i domsslutningen punkt 1 inngår kompensasjon for økt arbeidsgiveravgift med 4,8 millioner kroner.
 - (11) Beløpet i domsslutningen punkt 2 er differansen mellom lagmannsrettens fastsettelse av dagmulkten til 41,2 millioner kroner og beløpet på de 53,6 millioner kroner som Statens vegvesen hadde holdt tilbake.
 - (12) Bakgrunnen for domsslutningen punkt 3 var at Statens vegvesen hadde holdt tilbake dagmulkt ved å trekke beløpet fra fakturabeløpet *før* påslag av merverdiavgift. I tillegg til dagmulkten ble det dermed også holdt tilbake 25 prosent av dette beløpet i merverdiavgift. Lagmannsretten kom til at det ikke var adgang til det, og at Statens vegvesen måtte betale tilbake for mye tilbakeholdt merverdiavgift.
 - (13) Marti Nordnes DA og staten ved Samferdselsdepartementet har hver for seg anket til Høyesterett over rettsanvendelsen og bevisbedømmelsen.
 - (14) Høyesteretts ankeutvalg tillot ikke anken fra Marti Nordnes DA fremmet. Anken fra staten ved Samferdselsdepartementet over rettsanvendelsen er tillatt fremmet «for så vidt gjelder spørsmålene om det kan kreves vederlagsjustering etter NS 8406 på grunn av økt arbeidsgiveravgift, og om det er adgang til å tilbakeholde påløpt dagmulkt fra fakturabeløpet før påslag av merverdiavgift», jf. HR-2022-1308-U.
 - (15) Høyesterett skal med andre ord ta stilling til rettsanvendelsen som ligger til grunn for lagmannsrettens domsslutning punkt 1 for så vidt gjelder justering for økt arbeidsgiveravgift og for punkt 3 i sin helhet.
 - (16) Maskinentreprenørenes Forbund har erklært partshjelp til støtte for Marti Nordnes DA.

Partenes syn på saken

- (17) Den ankende part – *staten ved Samferdselsdepartementet* – har i korte trekk gjort gjeldende:

- (18) Det var feil av lagmannsretten å tilkjenne Marti økt vederlag som følge av høyere arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiveravgiften er en skatt som inngår i indeksreguleringen i NS 8406 punkt 23.1 første ledd, og som faller utenfor særregelen i fjerde ledd om «krone for krone»-kompensasjon for økte offentlige gebyrer og avgifter som kontrakten pålegger entreprenøren å betale.
- (19) Vilkårene i NS 8406 punkt 23.1 fjerde ledd om at avgiften må være nødvendig og knytte seg til kontrakten, er uansett ikke oppfylt. Det var Tucon, ikke Marti, som var forpliktet til å betale arbeidsgiveravgiften.
- (20) De spesielle kontraktsvilkårene som gjelder i tillegg til NS 8406 gir ikke entreprenøren bedre kompensasjon for arbeidsgiveravgift enn det som følger av standarden, og heller ikke her er vilkårene for vederlagsjustering oppfylt.
- (21) Det er videre feil rettsanvendelse når lagmannsretten pålegger Statens vegvesen å betale Marti merverdiavgift av dagmulktbeløpet. Marti var forpliktet til å ta hensyn til dagmulktkravet ved beregningen av merverdiavgift. Når Marti likevel fakturerte fullt ut, ble Statens vegvesen påført en for stor avgiftsbelastning. Vegvesenet hadde ikke plikt til å betale en for høy faktura og stod fritt til å redusere betalingen slik at avgiftsgrunnlaget ble korrekt.
- (22) Under enhver omstendighet hadde Statens vegvesen tilbakeholdsrett etter NS 8406 punkt 23.3 for å sikre krav på korrigerende av avgiftsoppgjøret.
- (23) Staten ved Samferdselsdepartementet har lagt ned slik påstand:
- «1. Staten v/Samferdselsdepartementet frifinnes for kravet om vederlagsjustering grunnet økning av satsen for arbeidsgiveravgift. I lagmannsrettens dom, domsslutningens punkt 1, gjøres derfor den endring at staten v/Samferdselsdepartementet dømmes til å betale 41 784 561 kroner til Marti Nordnes DA i tilleggsvederlag, med tillegg av merverdiavgift og lovens forsinkelsesrente fra forfall av den enkelte faktura til betaling skjer.
 2. Staten v/Samferdselsdepartementet frifinnes for kravet om tilbakebetaling av tilbakeholdt merverdiavgift.
 3. Staten v/ Samferdselsdepartementet tilkjennes sakens omkostninger for Høyesterett.»
- (24) Ankemotparten – *Marti Nordnes DA* – har i korte trekk anført:
- (25) Lagmannsrettens dom er korrekt.
- (26) Det følger av kontraktens kapittel C «Spesielle kontraktbestemmelser» at Marti har krav på oppjustering av kontraktsvederlaget som følge av økt arbeidsgiveravgift. Avgiftsendringen økte entreprenørens kostnader med nær fem millioner kroner og er ikke dekket av annen indeksregulering.
- (27) NS 8406 punkt 23.1 fjerde ledd leder til det samme resultatet. Siden Marti overfor Tucon var forpliktet til å dekke arbeidsgiveravgiften, har det ikke betydning at Tucon var avgiftssubjekt.

- (28) Marti har krav på betaling av avgiftsbeløpet slik lagmannsretten har konkludert med. Marti fakturerte i tråd med kontrakten, og Statens vegvesen mangler rettslig grunnlag for å unnlate å betale kravet.
- (29) Kravet på dagmulkt reduserer ikke vederlaget. Dagmulkt er et selvstendig erstatningskrav. Avgiftsrettslige regler er ikke avgjørende for partenes rettigheter og plikter etter kontrakten. Kontrakten gir heller ikke rett til å tilbakeholde beløpet som sikkerhet for et mulig fremtidig krav som følge av et korrigert merverdiavgiftsoppgjør.
- (30) Marti Nordnes DA har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes, men slik at kravet om tilbakebetaling av tilbakeholdt merverdiavgift settes til 10 300 000 kroner med tillegg av forsinkelsesrenter fra forfall til betaling skjer, jf. lagmannsrettens domsslutning punkt 3.
 2. Marti Nordnes DA tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»
- (31) Partshjelperen – *Maskinentreprenørenes Forbund* – har sluttet seg anførselene til Marti Nordnes DA og utdypet enkelte av dem.
- (32) Maskinentreprenørenes Forbund har lagt ned slik påstand:
- «Maskinentreprenørenes Forbund tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Rettslige utgangspunkter

- (33) Kontrakten er som nevnt basert på NS 8406, som er en forenklet bygge- og anleggskontrakt. Avtalen inneholder også omfattende tilleggsbestemmelser. Tilleggene er spesielle kontraktsbestemmelser for Statens vegvesen, C2, og kontraktsbestemmelser som er utformet av Statens vegvesen for Nordnes-kontrakten, C3. Også prosjektinformasjonen, konkurransereglene og kvalifikasjonskravene og entreprenørens tilbud er del av kontrakten i en nærmere angitt rangorden.
- (34) Det følger av C2 punkt 2 at spesielle bestemmelser går foran generelle bestemmelser, og at bestemmelser som er særskilt utarbeidet for kontrakten går foran standardiserte bestemmelser.
- (35) I rettspraksis er det utviklet en del grunnleggende prinsipper for tolkningen av denne type kontrakter, se blant annet HR-2019-830-A *Magne Sveen* avsnitt 33–37. Som nevnt i avsnitt 37 er det et sikkert utgangspunkt at slike avtaler skal tolkes objektivt. Dette gjør seg særlig gjeldende i entrepriseforhold, der kontraktsgrunnlaget er utarbeidet av den ene parten alene, jf. Rt-2012-1729 *Mika* avsnitt 58.
- (36) Tolkingsnormen har sitt utgangspunkt i Rt-2010-961 avsnitt 44, som det er vist til i flere senere avgjørelser:

«Det foreligger ingen holdepunkter for at partene har hatt noen felles forståelse av disse bestemmelsene [i NS 3431]. Spørsmålet om hvordan kontraktsforholdet mellom partene skal forstås, må da avgjøres ut fra en objektiv fortolkning av bestemmelsene. Det at bestemmelsene må tolkes objektivt, innebærer imidlertid ikke at de utelukkende skal tolkes ut fra hva en naturlig språklig forståelse av bestemmelsene tilsier. Bestemmelsenes ordlyd må blant annet leses i lys av de formål de skal ivareta, og andre reelle hensyn.»

- (37) I Mika-dommen avsnitt 67 fremheves også at det «vil kunne være nødvendig å se samtlige kontraktsdokumenter i sammenheng» når innholdet i konkurransegrunnlaget skal fastlegges. Videre er bakgrunnsretten et selvstendig tolkningsargument når en sikker løsning ikke fremgår av avtalen, jf. HR-2016-1447-A *KLP* avsnitt 46.

Arbeidsgiveravgiftsspørsmålet

Innledning

- (38) Det første spørsmålet er om Marti har krav på vederlagsjustering som følge av økt arbeidsgiveravgift. Jeg gjør kort rede for bakgrunnen for kravet.
- (39) Det følger av folketrygdloven § 23-2 første ledd at en arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere. Avgiften fastsettes i prosent av beløpet som innrapporteres. Stortinget bestemmer størrelsen på arbeidsgiveravgiften, jf. § 23-2 tolvte ledd, og avgiften kan være geografisk differensiert.
- (40) I avgiftsvedtaket for 2015 het det i § 1 første ledd at arbeidsgiveravgiften som hovedregel skulle beregnes «etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet». Etter andre ledd ble et foretak som er arbeidsgiver ansett å drive virksomhet «i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven». Men i fjerde ledd var det unntak når hoveddelen av et arbeid utføres i en annen sone enn der virksomheten var registrert, såkalt ambulerende virksomhet. I så fall skulle satsen i denne andre sonen benyttes. Det samme gjaldt ved arbeidsutleie.
- (41) Filialen av Tucon, som leide ut arbeidskraft til Marti, var registrert i Bærum og senere i Oslo. Her gjaldt ifølge avgiftsvedtaket § 2 sone I. I denne sonen var satsen etter § 3 første ledd 14,1 prosent. Men arbeidet ble utført i Kåfjord kommune, som etter § 2 syvende ledd var omfattet av sone V, og i denne sonen var satsen på 0 prosent, jf. § 3 første ledd. Unntaket for ambulerende virksomhet førte dermed til at arbeidsgiveravgiftssatsen på den innleide arbeidskraften var 0 og ikke 14,1 prosent før 2016.
- (42) Slike unntak fra ordinære skatter og avgifter er en særbehandling – en statsstøtte. Denne var klarert av ESA i vedtak 18. juni 2014. Vedtaket ble imidlertid brakt inn for EFTA-domstolen, som satte klareringen av unntaket for ambulerende virksomhet til side som ikke tilstrekkelig begrunnet, jf. EFTA-domstolens dom 23. september 2015 i sak E-23/14 *Kimek*. Unntaket bortfalt derfor i avgiftsvedtaket for 2016, med den virkning at Tucon fra da av måtte bruke satsen på 14,1 prosent.

- (43) Etter forhandlinger mellom Marti og Tucon gikk Marti med på å dekke arbeidsgiveravgiften på 4 847 479 kroner. Marti krevde deretter i endringsordre at Statens vegvesen skulle dekke kravet, noe Vegvesenet avslo.
- (44) Som rettslig grunnlag for kravet om endringsordre har Marti vist til to bestemmelser, NS 8406 punkt 23.1 og C2, altså de spesielle kontraktsbestemmelsene for Statens vegvesen, punkt 18.
- (45) Standardbestemmelsen lyder slik:

«23.1 Indeksregulering. Endring av offentlige gebyrer og avgifter

Er ikke annet avtalt, reguleres kontraktssummen etter bestemmelsene i NS 3405 – Bestemmelser omregulering av kontraktssum for bygg og anlegg på grunn av endringer i lønninger, priser, sosiale utgifter m.m., – totalindeksmetoden – med en kalendermåned som avregningsperiode.

Dette gjelder også regningsarbeider og tilleggsarbeider som skal utføres etter kontraktens enhetspriser.

Dersom tilbud gis under utførelsen, skal prisene i slike tilbud ikke prisreguleres med mindre annet avtales.

Endres offentlige gebyrer og avgifter som entreprenøren etter kontrakten skal betale etter at entreprenøren inngav sitt tilbud, skal vederlaget justeres som følge av endringen uten tillagt merverdiavgift eller påslag for indirekte kostnader, risiko og fortjeneste.»

- (46) C2 punkt 18 har følgende ordlyd:

«18 Basis for priser i kontrakten (se NS 8406 pkt. 23)

Kontrakten er basert på de offentlige bestemmelser (påbud, forbud o.l) som var kunngjort 14 dager før tilbudsfristen og der dato for ikrafttredelse fremgår av kunngjøringen.

Endringer av slike forutsetninger, som ikke dekkes av annen indeksregulering, gir partene rett til regulering av kontraktssum.»

- (47) Den spesielle bestemmelsen i C2 har etter kontrakten forrang. Det følger imidlertid allerede av overskriften at den ikke kan leses alene, men må forstås i sammenheng med standardbestemmelsen i NS 8406. Jeg tar først for meg NS 8406 punkt 23.1, som danner utgangspunktet for kontraktsreguleringen, og vurderer deretter om spesialbestemmelsen leder til at avtalen må forstås på en annen måte enn det som følger av standarden isolert sett.

Vederlagsjustering etter NS 8406 punkt 23.1

- (48) Før jeg går inn på hvordan bestemmelsen er å forstå, gjør jeg kort rede for formålet med regler om vederlagsjustering i entreprisekontrakter som følger av prisvariasjoner.

- (49) Gjennomføringen av entreprisekontrakter kan, som i saken her, strekke seg over flere år. Endringer i prisnivået påvirker entreprenørens produksjonskostnader og kan forskyve den opprinnelige balansen mellom ytelse og vederlag. For å unngå at entreprenøren må prise inn risikoen for kostnadsendringer, kan det avtales justeringsmekanismer som sørger for at balansen i kontrakten opprettholdes.
- (50) En *indeksregulering* ivaretar kontraktsbalansen ved at prisene på ulike innsatsfaktorer vektet for å angi generelt hvordan prisnivået utvikler seg. Dette leder til en standardisert justering av hele kontraktssummen, uten at det tas hensyn til hvordan kostnadsendringene rent faktisk påvirker det konkrete kontraktsforholdet. Klarhet om hva indeksen skal kompensere for, det vil si hva som inngår i den, veier tungt for både byggherre og entreprenør.
- (51) Balansen i kontrakten kan også opprettholdes ved klausuler som knytter seg til hvilken effekt bestemte kostnadsendringer skal ha for det konkrete kontraktsforholdet, slik at vederlaget justeres «krone for krone», såkalt *direkte* regulering.
- (52) Punkt 23.1 inneholder begge disse mekanismene for regulering av byggherrens vederlag. Første ledd legger til rette for indeksregulering, mens fjerde ledd gir anvisning på en konkret vurdering av hvilke ekstrautgifter «offentlige gebyrer og avgifter» har påført entreprenøren.
- (53) Formålet med regulering av vederlaget, å opprettholde balansen i kontraktsforholdet, tilsier at den samme avgiftsøkningen ikke kompenseres både av en indeksregulering og en direkte regulering. Et tosporet system gjør det derfor nødvendig å skille mellom avgiftsendringer som omfattes av indeksreguleringen, og avgiftsendringer som reguleres direkte etter fjerde ledd.
- (54) Etter første ledd skal kontraktssummen, om ikke annet er avtalt, justeres i henhold til en annen standard, NS 3405. Den regulerer kontraktssummen for bygg og anlegg på grunn av endringer i lønninger, priser og sosiale utgifter. Dersom ikke annet er valgt, anvendes Statistisk sentralbyrås indeks for det fagområdet avtalen gjelder, jf. NS 3405 punkt 3.1 andre punktum. I avtalen C3 punkt 8 har partene valgt Statistisk sentralbyrås «Byggekostnadsindeks for veganlegg, Fjelltunnel», der arbeidsgiveravgiften inngår. Innsatsfaktoren arbeidskraft er vektet med 33,3 prosent.
- (55) Arbeidsgiveravgift inngår altså i indeksreguleringen etter NS 8406 punkt 23.1 første ledd. Samtidig vil en eventuell innvirkning på indeksen i denne saken, slik lagmannsretten har lagt til grunn, bare gi en helt marginal kompensasjon for ekstrautgiften ved at særregelen for ambulerende virksomhet ble opphevet etter EFTA-domstolens dom i Kimek-saken. Det skyldes at bortfallet av særregelen, i motsetning til mer generelle endringer i satsen for arbeidsgiveravgift, ga seg meget små – om noen – utslag ved beregningen av indeksen. Spørsmålet er om vederlaget av den grunn skal justeres for økt arbeidsgiveravgift også etter punkt 23.1 fjerde ledd eller etter C2 punkt 18.
- (56) Dersom en holder fast ved utgangspunktet om at samme avgiftsøkning ikke skal kompenseres to ganger, forutsetter Martis anførsel en mer komplisert avtaleforståelse enn statens: Enten må det trekkes opp et skille mellom ulike former for endringer av arbeidsgiveravgift, slik at noen endringer følger NS 8406 punkt 23.1 første ledd og andre følger fjerde ledd. Eller så må det skje en etterfølgende justering, slik at kompensasjonen

for deler av arbeidsgiveravgiften etter indeksreguleringen beregnes og trekkes fra den direkte justeringen etter fjerde ledd.

- (57) Ut fra ordlyden er ikke grensesnittet mellom første og fjerde ledd klart. Isolert sett er uttrykket «avgifter» i fjerde ledd etter en naturlig språklig forståelse av ordlyden vidt nok til å omfatte arbeidsgiveravgift, selv om avgiften også fanges opp av første ledd.
- (58) Staten har anført at arbeidsgiveravgiften i dag må anses som en direkte skatt, som allerede av den grunn ikke omfattes av avgiftsbegrepet i fjerde ledd. Det kan jeg ikke slutte meg til. Det er riktig at arbeidsgiveravgiften har gått fra å være en premiebetaling til folketrygden til å bli en skatt på bruk av arbeidskraft, jf. NOU 2022: 20 Et helhetlig skattesystem side 103. Men i lys av den vekt ordlyden har ved tolkningen, er ikke det argumentet tungtveiende nok til å tolke avgiftsbegrepet i fjerde ledd så snevert.
- (59) Uttrykket «avgifter» i fjerde ledd må ses i sammenheng med at regelen retter seg mot avgifter som «entreprenøren etter kontrakten skal betale etter at entreprenøren inngav sitt tilbud». Heller ikke dette er entydig. Det jeg har gjengitt, kan forstås kun som angivelse av et skjæringstidspunkt og en innledning til «følge»-siden i bestemmelsen om hvordan vederlagsjusteringen skal beregnes. Men det er også mulig å lese formuleringen om hva entreprenøren «etter kontrakten» skal betale slik at det skal avgrenses mot avgiftsendringer som påløper i entreprenørens alminnelige virksomhet, uavhengig av det aktuelle kontraktsarbeidet. Det tilsier i så fall at generelle avgifter – som typisk vil omfattes av indeksreguleringen i første ledd, så som arbeidsgiveravgift – ikke omfattes av fjerde ledd. Jeg finner den sistnevnte forståelsen, som i juridisk teori er omtalt som et «tilknytningsvilkår», mest nærliggende.
- (60) Formålsbetraktningene jeg har gjort rede for, peker mot det samme resultatet. Utgangspunktet må være at samme kostnadsendring ikke skal medføre flere justeringer av vederlaget. Det tilsier at innsatsfaktorer som *etter sin art* fanges opp av indeksen etter første ledd, ikke i tillegg omfattes av fjerde ledd.
- (61) Jeg er ikke uten forståelse for at et slikt resultat kan oppfattes som urimelig av Marti. Endringen i arbeidsgiveravgiften i vår sak skiller seg fra mer ordinære justeringer av prosentsatsen og fikk et særlig merkbart utslag slik man valgte å organisere tunnelarbeidet.
- (62) Det ligger imidlertid i indeksreguleringens natur at det typisk vil være større eller mindre avvik mellom det som blir kompensert og den ekstrautgiften som entreprenøren rent faktisk blir påført. Indeksen er basert på en gitt normalfordeling av ulike kostnadskategorier. Enkelte ganger vil det føre til at entreprenøren blir bedre stilt enn hva realiteten er, andre ganger omvendt. Å åpne opp for at den samme innsatsfaktoren kan omfattes av fjerde ledd i tillegg til første ledd, vil som jeg har påvist, redusere verdien av indeksreguleringen og lede til vanskelige avgrensningsspørsmål, slik lagmannsrettens dom illustrerer. Det taler med tyngde for at arbeidsgiveravgift ikke omfattes av fjerde ledd, selv om en endring bare marginalt kompenseres etter indeksreguleringen i første ledd. At arbeidsgiveravgift ikke omfattes av fjerde ledd synes også å være det rådende synspunktet i juridisk teori, men spørsmålet har ikke blitt drøftet ut fra den situasjonen som foreligger i saken her.
- (63) Jeg har etter dette kommet til at NS 8406 punkt 23.1 fjerde ledd ikke omfatter arbeidsgiveravgift. Det er da ikke grunn til å ta stilling til hvilke andre vilkår som kan

utledes av NS 8406 punkt 23.1 fjerde ledd, og om de er oppfylt i denne saken. Men det gjenstår å avgjøre om Marti likevel har krav på vederlagsjustering for økt merverdiavgift etter den spesielle bestemmelsen i C2 punkt 18.

Spesialbestemmelsen i C2 punkt 18

- (64) Bestemmelsene i C2, de spesielle bestemmelsene for Statens Vegvesen, går som nevnt foran bestemmelsene i NS 8406. Flere steder i C2 henvises det til standarden, for så å fravike, supplere eller presisere denne.
- (65) Første punktum i punkt 18 inneholder to ledd. Det første knytter an til reguleringen i NS 8406 punkt 23.1 og forskyver tidspunktet for hvilke «offentlige bestemmelser» som er relevante for kontrakten. Dette reiser ingen spørsmål i saken her. Problemstillingen er om den økte arbeidsgiveravgiften gir Marti rett til regulering av kontraktssummen. Dette er regulert i andre ledd som gjelder endringer av «slike forutsetninger, som ikke dekkes av annen indeksregulering».
- (66) To vilkår må altså være oppfylt for at Marti skal kunne kreve vederlagsjustering etter andre ledd. For det første må «slike forutsetninger», altså offentlige bestemmelser som kontrakten mellom Marti og Statens vegvesen er basert på, ha blitt endret. Dernest må endringen ikke være dekket av annen indeksregulering. Hvis disse to vilkårene er oppfylt, skal den økte arbeidsgiveravgiften kompenseres etter C2 punkt 18, eventuelt med fradrag for den marginale kompensasjonen som følger av indeksreguleringen i NS 8406 punkt 23.1 første ledd.
- (67) Uttrykket «offentlige bestemmelser (påbud, forbud o.l.)» i C2 punkt 18 er videre enn «offentlige gebyrer og skatter» i NS 8406 punkt 23.1 fjerde ledd. Begrepet omfatter utvilsomt den offentligrettslige reguleringen av arbeidsgiveravgift. Slik saken ligger an, er dette imidlertid ikke avgjørende.
- (68) For at endringen i arbeidsgiveravgiftsreglene skal utgjøre en «forutsetning» for kontrakten som omfattes av annet ledd, må endringen som nevnt få betydning for partenes forpliktelser etter kontrakten og forskyve balansen i den.
- (69) I henhold til avtalen om leie av arbeidskraft som ble inngått i juni 2015 mellom Marti og Tucon del IV punkt 5 bokstav a, var det Tucon som i kontraktsforholdet dem imellom var ansvarlig for å dekke sosiale utgifter – hvilket omfatter arbeidsgiveravgift. Avtalen mellom Marti og Tucon ga, etter det jeg kan se, ikke Tucon noen rett til å øke sitt vederlag ved en slik endring i avgiftsreglene som her skjedde. Etter at det ble kjent at arbeidsgiveravgiften økte, valgte likevel Marti etter dialog med Tucon å dekke den økte avgiften, for deretter å fremme kravet mot Statens vegvesen. Avgiftsendringen kan da etter mitt syn ikke sies å ha endret forutsetningene som avtalen mellom Marti og *Statens vegvesen* var basert på.
- (70) Marti har vist til NS 8406 punkt 12 første ledd andre punktum, der det fremgår at «entreprenørens kontraktsansvar overfor byggherren» ikke endres ved bruk av underentreprenør. En tilsvarende identifikasjon mellom entreprenør og underentreprenør må gjelde ved regulering av kontraktssummen etter C2 punkt 18, anføres det. Det er jeg ikke enig i. NS 8406 punkt 12 første ledd andre punktum presiserer at entreprenørens kontraktsforpliktelser overfor byggherren ikke endres av at arbeidet settes til en underentreprenør. Bestemmelsen pålegger ikke byggherren forpliktelser overfor

underentreprenøren og gir heller ikke grunnlag for å identifisere Tucon og Marti – som er selvstendige rettssubjekter – ved regulering av vederlaget som byggherren skal betale.

- (71) Jeg har på denne bakgrunnen kommet til at heller ikke C2 punkt 18 gir grunnlag for vederlagsjustering.
- (72) Det er da ikke behov for å ta stilling til om økt arbeidsgiveravgift «dekkes av annen indeksregulering».
- (73) Statens anke vedrørende arbeidsgiveravgiftsspørsmålet har ført frem, og jeg går over til å drøfte sakens andre hovedspørsmål, spørsmålet om merverdiavgift.

Merverdiavgiftsspørsmålet

- (74) Partene er uenige om Statens vegvesen hadde rett til å trekke dagmulktbeløpet fra fakturabeløpet før påslag for merverdiavgift. I bekreftende fall reduseres Statens vegvesens betaling ikke bare med dagmulktbeløpet, men også med et beløp som tilsvarer 25 prosent av dette beløpet.
- (75) Jeg gjør først kort rede for bakgrunnen for tvistepunktet. Arbeidet ble i tråd med kontrakten fakturert av Marti etter hvert som det ble utført. Fakturaen omfattet merverdiavgift. Statens vegvesen mente imidlertid at de dagmulktbelagte fristene i kontrakten ikke var overholdt, og holdt tilbake betaling ved å trekke dagmulkten fra de løpende fakturabeløpene.
- (76) Ettersom a kontobetalingen ble redusert, reduserte Statens vegvesen også merverdibeløpet på fakturaene. Teknisk sett ble det gjennomført ved at Statens vegvesen trakk dagmulkt fra fakturert beløp eksklusiv merverdiavgift og beregnet ny merverdiavgift ut fra det reduserte beløpet. Etter hvert svarte Marti med å utstede kreditnotaer slik at merverdiavgiftsoppgjøret med myndighetene ble korrigert. Ved sluttoppgjøret ble de utestående merverdiavgiftsbeløpene fakturert Vegvesenet på nytt.
- (77) Ved lagmannsrettens dom ble det rettskraftig avgjort at Statens vegvesen hadde rett til dagmulkt på 41,2 millioner kroner. Statens vegvesen har i ettertid betalt det som ble for mye tilbakeholdt, inkludert merverdiavgift, og partene er enige om at Martis restkrav på ubetalt merverdiavgift i dag er på 10,3 millioner kroner.
- (78) Tingretten tok ikke stilling til Martis krav på merverdiavgift av dagmulkt. Det er opplyst i lagmannsrettens dom at dette skyldtes at kravet var inkludert i Martis samlede påstand for tingretten. Lagmannsretten ga Marti medhold, og begrunnet det med at Marti ellers ville blitt «utsatt for en økonomisk belastning som er større enn påløpt dagmulkt».
- (79) Marti anfører at dagbøter er en standardisert erstatning for forsinket leveranse. Erstatningen reduserer ikke kontraktssummen, slik at det riktige må være å beregne merverdiavgift på hele omsetningen.
- (80) Etter mitt syn kan dette ikke føre frem. Faktureringen etter kontrakten må ses i lys av avgiftsreglene.

- (81) Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-1 at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Beregningsgrunnlaget er vederlaget, jf. § 4-1 første ledd. Etter § 4-2 første ledd inngår alle kostnader ved oppfyllelsen av avtalen i beregningsgrunnlaget. Dersom vederlaget senere blir redusert, må det skje et etteroppgjør, slik at merverdiavgiften blir korrekt.
- (82) Siden 1976 har skattemyndighetene lagt til grunn at dagmulkt avgiftsrettslig skal bedømmes som prisavslag – altså som en reduksjon av vederlaget. Jeg viser til Finansdepartementets brev 8. januar 1976, inntatt i Skattedirektørens brev til fylkesskattesjefene 16. januar samme år. Brevet medførte en praksisomlegging, og ble begrunnet med at «innholdet og formålet med konvensjonsbøter kan variere, og at det ofte kan være like naturlig å anse en avtale om konvensjonalbot som en avtale om reduksjon av vederlaget som følge av forsinket levering». Ettersom det etter omstendighetene kan være vanskelig å fastslå hvilken rettslig karakter konvensjonalbøter – altså dagmulkt – har, ville Finansdepartementet for tiden etter 1. januar 1976 «ikke ha noe å merke til at avgiftsmyndighetene ... legger til grunn at påløpt konvensjonalbot i alle tilfelle kan trekkes fra i avgiftsgrunnlaget». Dette er senere fulgt opp i praksis, se for eksempel Merverdiavgifts-håndboken for 2022 side 427. Det skal altså ikke beregnes merverdiavgift på den delen av omsetningen som reduseres som følge av dagmulkt.
- (83) Det jeg har gjengitt, viser at Statens vegvesen har håndtert merverdiavgiftsspørsmålet på riktig måte. Dersom byggherren har rett til å holde tilbake det omstridte vederlagsbeløpet til dekning av påløpt dagmulkt, slik NS 8406 punkt 23.9 hjemler, kan byggherren også holde tilbake merverdiavgift på det tilbakeholdte beløpet.
- (84) Likviditetsbelastningen for entreprenøren kunne håndteres på den måten Marti gjorde, ved å utstede kreditnotaer slik at den inngående avgiften i oppgjøret tilsvarende det entreprenøren løpende får dekket av byggherren, jf. Prop. 1 LS (2020–2021) side 181. Jeg nevner at merverdiavgiftsforskriften, med virkning fra 1. januar 2023, i § 15-9-3 bestemmer at omtvistede krav som har grunnlag i tilvirkningskontrakter og hvor det er rimelig tvil om kreditor har rett på vederlaget, først skal oppgis i skattemeldingen for den termin kravet er avklart eller betalt.
- (85) På denne bakgrunnen har Martis krav på merverdiavgift ikke grunnlag i kontraktens bestemmelser om betaling, jf. NS 8406 punkt 23.3 og C2 punkt 19, eller i kontrakten for øvrig.

Konklusjon og sakskostnader

- (86) Anken har ført frem. For kravet om vederlagsjustering som følge av økt arbeidsgiveravgift betyr det at beløpet i lagmannsrettens domsslutning punkt 1 på 46 632 040 må reduseres med 4 847 479 kroner og fastsettes til 41 784 561 kroner. Punkt 3 i domsslutningen i lagmannsrettens dom, som gjelder kravet om merverdiavgift, utgår i sin helhet.
- (87) Staten ved Samferdselsdepartementet har vunnet saken fullt ut og har krav på å få erstattet sine sakskostnader for Høyesterett av Marti Nordnes DA og Maskinentreprenørenes Forbund etter tvisteloven § 20-2 første ledd jf. § 20-1 tredje ledd. Jeg finner ikke grunn til å gjøre unntak etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd.

(88) For Høyesterett krever staten ved Samferdselsdepartementet å få erstattet sakskostnader med 380 217,50 kroner med tillegg av rettsgebyr på 36 690 kroner, til sammen 416 908 kroner. Utgiftene fremstår som nødvendige, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd, og tas til følge.

(89) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. I lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, gjøres den endring at beløpet fastsettes til 41 784 561 – førtienmillionersyvhundreogåttifiretusenfemhundreogsekstien – kroner.
2. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 3, bortfaller.
3. I sakskostnader for Høyesterett betaler Marti Nordnes DA og Maskinentreprenørens Forbund én for begge og begge for én til staten ved Samferdselsdepartementet 416 908 – firehundreogsekstentusennihundreogåtte – kroner innen 2 – to – uker etter forkynningen av denne dommen.

(90) Dommer **Østensen Berglund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(91) Dommer **Matheson:** Likeså.

(92) Dommer **Falch:** Likeså.

(93) Dommer **Webster:** Likeså.

(94) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. I lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 1, gjøres den endring at beløpet fastsettes til 41 784 561 – førtienmillionersyvhundreogåttifiretusenfemhundreogsekstien – kroner.
2. Lagmannsrettens dom, domsslutningen punkt 3, bortfaller.
3. I sakskostnader for Høyesterett betaler Marti Nordnes DA og Maskinentreprenørens Forbund én for begge og begge for én til staten ved Samferdselsdepartementet 416 908 – firehundreogsekstentusennihundreogåtte – kroner innen 2 – to – uker etter forkynningen av denne dommen.