

Frederik Zimmer

Professor, dr. juris

Institutt for offentlig rett  
Universitetet i Oslo  
Karl Johans gt. 47  
Postboks 6706 St. Olavs plass  
0130 Oslo  
Telefon: 22 85 94 33  
Telefax: 22 85 94 20  
Mobiltelefon: 93 24 68 98  
E-post: frederik.zimmer@jus.uio.no

Privat:  
Tennisveien 30A  
0777 Oslo

Telefon: 22 14 14 85

Finansdepartementet  
Postboks 8008 dep.  
0030 Oslo

*Høringsnotat om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven – noen synspunkter*

1. I det følgende kommenteres først og fremst to forhold nærmere, nemlig

- notatets redegjørelse for gjeldende rett mht. fradragsføring av ”fremtidige utgifter”
- forslaget om å oppfylle nøytralitetsforutsetningen ved hjelp av ”innvinningsregler”.

Til slutt tas opp et par andre forhold som er omtalt i notatet.

2. Notatet baseres på at det er gjeldende rett at en kostnad må være pådratt for at den skal kunne tidfestes som fradragsberettiget, se særlig s. 29 ff. Det sies her at det riktignok i teorien har vært oppstilt en viss rett til fradrag for fremtidige utgifter når regnskapsmessig tidfestingstidspunkt er inntrådt, og det henvises (s. 31) til Rt. 1966 s. 1297 (Govertsen). Likevel heter det (s. 31 ne, 32 øv): ”Det er sikkert nok at henvisningen til regnskapslovgivningen og ’god regnskapsskikk’ heller ikke før skattereformen 1992 gav hjemmel for en alminnelig rett til fradrag for fremtidige utgifter”, og dette dokumenteres med en henvisning til Lignings-ABC 1989.

Etter min mening fulgte det klart av høyesterettspraksis at fremtidige utgifter var fradragsberettiget når de var påregnelige og det således var riktig å kostnadsføre dem regnskapsmessig (og hvor ingen særskilt skatteregel kom inn i bildet):

Rt. 1921 s. 678 (Laugstol Brug): Kommunen hadde pålagt et selskap å fjerne et elektrisk ledningsnett på kommunens grunn. Fjerningen ble foretatt i perioden november 1914 til juni 1915. I selvangivelsen for 1913 krevde selskapet fradrag for en avsetning på kr. 40 000 for å møte disse utgiftene. Høyesterett ga selskapet medhold: ”En saadan avskrivning paa tap som kunde forutsees at bli en følge av gjennomførelsen av kommunens beslutning, maate saavidt skjønnes med rette for selskapets vedkommende straks fremstille sig som paakrævet og stemmende med grundsætningerne for ordentlig forretningsførsel...”.

Rt. 1966 s. 1297 (Govertsen): Skattyteren var regnskapspliktig virksomhetsutøver. I årsregnskapet for 1962 avsatte han et beløp på kr. 30 000 som ble oppført som lønn og gratialer til fire barn og en fisker som hadde arbeidet hos ham. Det var åpenbart omtvistet om det forelå en forpliktelse for ham per årets utgang til å betale pengene. Høyesterett tok imidlertid ikke stilling til dette, idet retten kom til at det uansett måtte foreligge fradragsrett for 1962. For Høyesterett var det avgjørende at det forelå uttalelser fra NSRF og et par statsautoriserte revisorer om ”at det etter deres oppfatning er i samsvar med nevnte grunnsetninger at gratialer som har relevans til arbeidsforhold, utgiftsføres i det år gratialene gjelder, og det selv om skattyteren ... ikke var rettslig forpliktet ved utgangen av

regnskapsåret til å yte gratialene. Det foreligger etter min mening ikke noe grunnlag for å fravike denne oppfatning fra sakkyndig hold, og det ville derfor betegne en tilsidesettelse av bestemmelsene i landsskattelovens § 50 annet ledd [= sktl. 1999 § 14-4, 2. ledd] om fradraget i det foreliggende tilfelle skulle utskytes til utbetalingsåret”.

Rt. 1958 s. 801 (Meraker). I denne dommen ble resultatet riktignok ikke begrunnet med henvisning til regnskapsregler. Men dommen underbygger likevel det synspunkt at kostnader kan fradras før de er ”pådratt”. I dommen fikk som kjent Meraker adgang til å ”avskrive” gjenstander som ennå ikke var anskaffet, ut fra det syn at alle selskapets gjenstander måtte være avskrevet til null når tidspunktet for hjemfall inntreffer. Dommen har vært forstått slik at den i realiteten gir skattyteren rett til avsetning til utgifter som vil påløpe sent i konsesjonsperioden, altså fremtidige kostnader (Gjems-Onstad: Avskrivninger 1984, s. 200 ff.)

I alle de nevnte dommene var det temmelig klart at kostnadene ville komme, selv om det ikke uten videre forelå en rettslig plikt (Govertsen). Hvor utgiftene er usikre, kan løsningen bli en annen, jf. Rt. 1987 s. 1184 (Scandia Lloyd): Ansatte i et regnskapselskap hadde drevet såkalt rentenapping, dvs. underslått noen øre av hver rentebetaling kundene foretok. Selskapet var ansvarlig overfor kundene for deres tap og krevde fradrag for avsetning til å møte slike erstatningskrav. Fradraget ble nektet da det var usikkert om erstatningskrav ville bli gjort gjeldende.

Det skal riktignok erkjennes at førstvoterende i Scandia Lloyd-dommen har en formulering som ikke passer helt med det som hevdes her (Rt. s. 1190): ”Imidlertid er det ikke uten videre gitt at enhver avsetning som et aksjeselskap foretar ut fra et forsiktighetsprinsipp, kan komme til fradrag i inntekten ved ligningen, se Ole Gjems-Onstad: Avskrivninger, side 198.” Dette var imidlertid ikke nødvendig for resultatet, for det fremgår av fortsettelsen at førstvoterende må ha ment at det heller ikke regnskapsrettslig var riktig å foreta avsetningen (se henvisning til regnskapslovkomiteens innstilling nederst s. 1190). Og resultatet er også basert på at dokumentasjonen uansett var utilstrekkelig. Gjems-Onstads fremstilling, som det henvises til, er etter min mening ikke klar på dette punkt.

Rt. 1952 s. 122 (Langstein) kan forstås i samme perspektiv. Her ble fradrag nektet for utbetaling til en entreprenør som skulle utføre vedlikeholdsarbeid. Det var gått over ett år uten at entreprenøren hadde påbegynt arbeidet og uten at han hadde plikt til å begynne. Høyesterett anså betalingen ”nærmest ... som en slags avsetning til dekning av fremtidig vedlikehold” og slikt er det ikke fradragsrett for. Høyesterett holdt muligheten åpen for at det kunne foreligge fradragsrett ”hvor utbetalingen skjer i henhold til forpliktelse i inngått kontrakt om reparasjon og hvor forutsetningen er at vedlikeholdsarbeidet skal utføres kort etter betalingen”. – Det kan endelig henvises til at det i Rt. 2004 s. 1921 (Shell) der det fremgår at flertall og mindretall i Høyesterett var enig om at dersom det ikke hadde vært for bestemmelsen om avsetning iht. og regnskapskikk (nå sktl. § 14-4, 3. ledd), ville Shells avsetning vært fradragsberettiget. Dette fremgår hos flertallet i avsnitt 53:

”Siden denne plikten er et vilkår for å utvinne olje, knytter nedstengningskostnadene seg til oljeselskapets inntekter fra hele produksjonsperioden. Ut fra sammenstillingsprinsippet i regnskapsretten må det da være riktig å fordele nedstengningskostnadene over hele produksjonsperioden. Såfremt ikke bestemmelsen i § 50 femte ledd [= sktl. § 14-4, 3. ledd] medfører noe annet, må dette også legges til grunn for beskatningen.”

Mindretallet sier i avsnitt 98:

”Jeg er enig med førstvoterende i at god regnskapskikk tilsier at det avsettes forholdsmessige beløp i regnskapet for å dekke nedstengningsomkostningene. Jeg er også enig i at slik avsetning kan finne sted gjennom hele produksjonsperioden. Dermed vil altså kostnadene – etter god regnskapskikk – danne grunnlag for avsetning i forhold til produsert mengde petroleum etter § 50 annet ledd [= sktl. § 14-4, 2. ledd].”

Dette innebærer at en samlet Høyesterett mente at avsetninger som dette ville være skattemessig fradragsberettiget dersom det ikke hadde vært for bestemmelsen i (nå) sktl. § 14-4, 3. ledd.

Det kan på denne bakgrunn etter min mening ikke være tvil om at det etter gjeldende rett frem til 1992 forelå fradragsrett for fremtidige utgifter på visse vilkår, når det regnskapsmessig var riktig å utgiftføre dem, og det uansett om utgiftene kunne anses om ”pådratt” eller ikke. Mot en så klar høyesterettspraksis kan uttalelser i Lignings-ABC ikke ha noen betydning. At utgiften pådras, er riktignok et vilkår for fradragsrett, men virkningen av at pådragelse ikke inntreer hvor det er gitt fradragsrett for en fremtidig utgift, er at utgiften må tilbakeføres til beskatning, jf. f.eks. Rt. 1961 s. 202 (Blaahval). At dette er rettstilstanden, kan også forklare hvorfor det ikke oftere har oppstått spørsmål om når en kostnad skal anses ”pådratt”; hvis det var et vilkår for fradragsrett, måtte man ha ventet en rekke tvister om dette som ville ha avklart innholdet av pådragelsesvilkåret bedre. Tvert om viser Shell-dommen at begrepets innhold er meget utklart.

På denne bakgrunn kan det etter min mening ikke ha noen betydning at Høyesterett i Shell-dommen åpenbart forutsatte at det var et vilkår for tidfesting av utgiften at den er pådratt. Høyesterett problematiserer spørsmålet overhodet ikke og går ikke nærmere inn på høyesterettspraksis som det er redegjort for foran (unntatt Meraker-dommen).

2. Høringsnotatet følger opp sitt syn på gjeldende rett ved å foreslå at problemet med forholdet til endrede regnskapsregler løses ved at innvinningskriteriene strammes opp i loven. Dette er etter min mening en lite heldig fremgangsmåte, av to grunner.

For det første: Begrepet innvinning ble i sin tid utviklet av Aarbakke, som et meget fruktbart teoretisk hjelpebegrep. Men bortsett fra avhendelse/realisasjon knyttet til innvinning av gevinster/pådragelse av tap, er begrepet neppe så godt utviklet at det egner seg om basis for en generell lovgivning av den typen som er aktuell her. Den skarpe dissensen i Shell-dommen om innvinningsbegrepets motstykke på fradragssiden, illustrerer dette godt. Det gjør også høringsnotatet selv: Selv om man knytter an til antatte innvinnings- og pådragelsesbegrep, er det nødvendig med utførlige forklaringer på hvordan grensen skal trekkes. Lite synes derfor å være tjent med å knytte an til innvinningskriteriet. I høringsnotatet s. 64 nederst tales det riktignok om å basere seg på ”etablerte skattemessige begreper”, det vil i dette tilfelle si pådragelsesbegrepet. Men som fremstillingen foran og Shell-dommen viser, er dette et begrep med et meget uklart innhold.

For det annet kan veien om innvinningskriteriet lede til at man lovgir om mer enn det som er tilsiktet. For endringer i § 5-1 og § 6-1 vil gjelde alle inntektsarter, ikke bare inntekt av regnskapspliktig virksomhet. På s. 54 bebudes nødvendige presiseringer i § 5-1, men lovutkastet inneholder ikke noe slikt. Av forslaget til ny ordlyd i § 14-4, 2. ledd fremgår det imidlertid at man tenker seg at noe i retning av ”allerede vunnet ved”, som vel er ment å gi uttrykk for at inntekten må være innvunnet før den kan tidfestes. En slik presisering vil kunne ha betydning for for eksempel forskuddsbetalt arbeidsinntekt, som i dag skal tidfestes til betalingstidspunktet, men som etter en slik regel kanskje kan skattlegges først når arbeidet utføres. – Et krav i § 6-1 om at utgiften faktisk må være pådratt, kan skape noe lovteknisk ugreie i forhold særlig tidfestingsregler, for eksempel avskrivninger. Det er vel klart nok ment at retten til avskrivninger etter sktl. § 14-40 ff. ikke skal påvirkes av vilkåret om ”faktisk pådratt” i denne bestemmelsen. Men hvis avskrivningsreglene i et gitt tilfelle gir krav på større avskrivninger enn faktisk verdireduksjon, er kostnaden ikke ”faktisk pådratt”, og når § 6-1 åpenbart skal anses som en grunnbestemmelse også om når fradrag kan kreves, kan man spørre om det ikke oppstår et motsetningsforhold mellom § 6-1 og § 14-40 ff.

Det erklærte formålet med forslagene i høringsnotatet er å nøytralisere virkningene av utviklingen i regnskapsreglene. Fordi rettsgrunnlaget for at regnskapspliktige skattytere som

utgangspunkt skal følge regnskapet, er § 14-4, 2. ledd, synes det adekvate da å være å knytte endringsforslagene til *denne* bestemmelsen og bare den. Det vil være målrettet, og det vil forhindre at endringene får utilsiktede virkninger. Innholdsmessig kan man naturligvis anvende samme kriterier her som ved å gå veien om § 5-1 og § 6-1. Dermed er man på sett og vis riktignok tilbake til spørsmålet om å omformulere sktl. § 14-4, 3. ledd, men man kommer ikke utenom formuleringsvanskelighetene ved å gå veien om innvinningsreglene. Så vidt jeg kan se, kommer man (for fradragsspørsmål) like langt – eller kort – som i høringsnotatet ved å formulere 3. ledd slik: ”Frdrag gis bare for kostnader som faktisk er pådratt”.

3. Flere av formuleringene i høringsutkastet bidrar på en meget uheldig måte til å bryte ned den prinsipielle forskjellen mellom reglene i kap. 5 og 6 på den ene side og kap. 14 på den annen. I de to førstnevnte gis som kjent regler om *vilkår* for skatteplikt og fradragsrett, i det sistnevnte gis regler om *tidfesting*. Selv om det kan være vanskelig å rendyrke dette fullstendig (allerede fordi tidfestingsbegrepet ikke er entydig, se nedenfor), bør lovgiver og lovkonsipist bestrebe seg på å opprettholde denne forskjellen.

En slik formulering finnes på s. 63: ”Med denne presiseringen [”faktisk pådratt”] mener departementet at det også blir klargjort at vilkår for fradragføring av kostnader etter sktl. § 6-1 er å anse som særregler om tidsfesting i forhold til § 14-4 annet ledd.” At en regel som gir uttrykk for de sentrale *vilkår* for fradragsrett, omtales som en særbestemmelse om *tidfesting*, forekommer meg å være i strid med lovens grunnleggende terminologi. Det har vel til nå vært en klar oppfatning at vilkår for fradragsrett ikke styres av regnskapsreglene, nettopp fordi de ikke er regler om tidfesting (jf. § 14-4, 2. ledd om at regnskapet er grunnlaget for *tidfesting* av inntekt). En omtale av § 6-1 som (spesiell) tidfestingsregel, er egnet til å skape tvil om dette likevel gjelder, og det er det ingen grunn til. – En lignende uheldig formulering forekommer s. 75 (2. avsnitt pkt. 4.3.2.2). På s. 73 nederst ser det ut til at § 6-1 i en og samme setning anses både som spesiell regel i forhold til § 14-4, 2. ledd, og som ikke en slik spesiell regel.

Også uklarheter av denne art vil lettere kunne unngås dersom lovendringen helt og holdent knyttes til § 14-4.

4. Ut fra den grunnleggende systematikken i kap. 5 og 6 – der de generelle reglene er skutt helt i forgrunnen og spesielle regler kommer senere –, er det meget uheldig å plassere bestemmelsen om kostnader til egen forskning og utvikling som et nytt 2. punktum i § 6-1. Skal den stå i kap. 6, hører den formodentlig hjemme omkring § 6-10.

Oslo, 15. august 2005.

Frederik Zimmer