

# Notat

---

**Til:** Oljeindustriens Landsforening

**Fra:** Wiersholm, Mellbye & Bech/Arvid Aage Skaar/Andreas Bullen/Else Toril Sundkvist

**Partner:** Arvid Aage Skaar

**Dato:** 16. august 2005

---

## HØRINGSUTTALELSE: FINANSDEPARTEMENTETS HØRINGSNOTAT AV 3. JUNI 2005 VEDRØRENDE SKATTEMESSIGE TILPASSNINGER TIL VEDTATTE ENDRINGER I REGNSKAPSLOVEN

### 1. INNLEDNING

#### 1.1 Finansdepartementets høringsnotat vedrørende skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven

Den 3. juni 2005 avgav Finansdepartementet ("**departementet**") et høringsnotat vedrørende skattemessige tilpassninger til vedtatte endringer i regnskapsloven ("**Høringsnotatet**"). I Høringsnotatet foreslår departementet blant annet (i) å endre vilkåret for fradragrett etter hovedregelen om fradrag i sktl § 6-1 første ledd første punktum fra at kostnaden må være "*pådratt*" til at kostnaden må være "*faktisk pådratt*" (**uthevet** her) og (ii) at sktl § 6-1 første ledd første punktum skal anses som en særskilt skatterettslig periodiseringsregel i forhold til regnskapsprinsippet i sktl § 14-4 annet ledd.

I Høringsnotatets hovedpunkt 3 gjør departementet rede for "*[g]jeldende rett om regnskapsreglenes betydning for beskatningen*" (**uthevet** her). I Høringsnotatet punkt 3.2 behandler departementet "*[r]egnskapsreglenes betydning for skattemessig tidfesting av **fradrag***" (**uthevet** her) etter gjeldende rett. Departementet uttaler her at Høyesteretts avgjørelse i *Shell*<sup>1</sup>, etter departementets syn, bryter med grunnleggende skatterettslige prinsipper både med hensyn til når vilkår for fradrag (pådragelse/oppofrelse) kan anses å foreligge etter sktl § 6-1 første ledd og med hensyn til innholdet av sktl § 14-4 tredje ledd.<sup>2</sup> departementet antyder at staten derfor vil søke å bringe spørsmålet inn for fornyet bedømmelse av Høyesterett.<sup>3</sup> I sin redegjørelse for gjeldende rett skiller departementet mellom sin egen rettsoppfatning og Høyesteretts rettsoppfatning som kommet til uttrykk i *Shell*.<sup>4</sup> Basert på dette gir departementet blant annet åpent uttrykk for at departementet ikke er enig i Høyesteretts konklusjon i *Shell* om at

---

<sup>1</sup> Rt 2004/1921, *Shell*.

<sup>2</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.1.1 under overskriften "*[k]ostnader*".

<sup>3</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.1.1 under overskriften "*[k]ostnader*".

<sup>4</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.1.1 under overskriften "*[k]ostnader*".

nedstengningskostnadene var "pådratt" og ser ut til å fremstille sin fortolkning som uttrykk for gjeldende rett.<sup>5</sup>

## 1.2 Oversikt over betenkningen

Oljeindustriens Landsforening ("**OLF**") har anmodet oss om å skrive en betenkning som skal vedlegges OLFs høringsuttalelse om Høringsnotatet. Vi vil i denne betenkning gjøre rede for følgende:

- (i) Hvorvidt en ubetinget kostnad i henhold til gjeldende rett kan anses "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum.
- (ii) Hvorvidt departementet har rettskildemessig grunnlag for å se bort fra Høyesteretts avgjørelse i *Shell* i sin fremstilling av gjeldende rett.
- (iii) Hvorvidt Høringsnotatets forslag om å endre sktl § 6-1 første ledd første punktum er hensiktsmessig eller om det er hensiktsmessig å bevare rettstilstanden slik den er i dag.

## 2. OVERSIKT: HØYESTERETTS AVGJØRELSE I SHELL

I sin dom i *Shell*, avsagt den 14. desember 2004, vurderte Høyesterett om en skattyter (AS Norske Shell) hadde krav på fradrag for en forholdsmessig andel av kostnader som vil påløpe i forbindelse med nedstengning av et oljefelt etter at oljeproduksjonen der tar slutt ("**nedstengningskostnader**"). Saken gjaldt ligningen for inntektsårene 1995 og 1996. Nedstegningsarbeidene består blant annet i rengjøring av produksjonsutstyr, rørledninger og annet utstyr som har vært benyttet, plugging av brønner, gjennomføring av nødvendige inspeksjoner og vedlikehold av anlegget og montering av nødvendig utstyr for merking for navigasjon, fjerning av bunnavfall og rengjøring av lagringstanker mv.<sup>6</sup> Rettighetshavere til utvinningstillatelse har plikt til å gjennomføre nevnte nedstegningsarbeider når produksjonen på et oljefelt blir avsluttet.<sup>7</sup>

Dommen ble avsagt med dissens 3-2, hvorav Høyesteretts flertall gav skattyter medhold. Høyesteretts flertall konkluderte først med at nedstegningskostnadene var "pådratt", jf skatteloven 1911 ("**sktl 1911**") § 44 første ledd første punktum tilsvarende skatteloven 1999 ("**sktl**") § 6-1 første ledd første punktum.<sup>8</sup> Flertallet konkluderte dernest med at fradragføring av en forholdsmessig andel av nedstegningskostnadene ikke utgjorde en "avsetning[ ] etter god regnskapsskikk", jf sktl 1911 § 50 femte ledd tilsvarende sktl § 14-4 tredje ledd.<sup>9</sup> Fradraget måtte derfor periodiseres i henhold til regnskapsprinsippet i sktl 1911 § 50 andre ledd tilsvarende sktl § 14-4 andre ledd, med den følge at skattyter hadde krav på fradrag for en forholdsmessig andel av nedstengningskostnadene ved ligningen for inntektsårene 1995 og 1996.

---

<sup>5</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.2 nest siste avsnitt.

<sup>6</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 2.

<sup>7</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48.

<sup>8</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48.

<sup>9</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 50-86.

Nedstegningskostnader er et eksempel på en særskilt kategori inntektsrelaterte kostnader som kjennetegnes ved at skattyter har en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnadene, selv om kostnadene er knyttet til faktiske handlinger som vil finne sted en gang i fremtiden. I det følgende vil denne type kostnader med en fellesbetegnelse bli omtalt som "**ubetingede kostnader**". Et annet eksempel på en ubetinget kostnad er tap som oppstår som følge av hjemfallsplikt. Med "hjemfallsplikt" siktes til det forhold at en skattyter, etter utløpet av en konsesjonsperiode, har plikt til å tilbakelevere et anlegg, for eksempel et kraftanlegg, til staten.

### **3. OM HVORVIDT EN UBETINGET KOSTNAD ETTER GJELDENE RETT ER "PÅDRATT" (OPPOFRET), JF SKTL § 6-1 FØRSTE LEDD FØRSTE PUNKTUM**

#### **3.1 Problemstilling**

Vi vil i dette hovedpunkt vurdere hvorvidt en ubetinget kostnad etter gjeldende rett kan anses "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum.

#### **3.2 Hovedregelen om fradrag i sktl § 6-1 første ledd første punktum - ordlyd og hovedvilkår**

Sktl § 6-1 første ledd første punktum lyder som følger:

*Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.*

Sktl § 6-1 første ledd første punktum er en direkte videreføring<sup>10</sup> av sktl 1911 § 44 første ledd første punktum, som lød som følger:

*Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skattyterens gjeld, alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse eller vedlikeholdelse.*

Det er alminnelig antatt<sup>11</sup> at bestemmelsen oppstiller to hovedvilkår for at en skattyter skal ha rett til fradrag etter bestemmelsen:

- (i) Skattyter må ha oppofret en fordel, jf "*kostnad ...pådratt*", hvilket gjerne omtales som oppofrelseskravet.
- (ii) Oppofrelsen av fordelene må ha tilknytning til skattepliktig inntekt eller inntektsskapende aktivitet, jf "*pådratt for å erverve...*" hvilket gjerne omtales som tilknytningskravet.

Hva angår fradragsrett for ubetingede kostnader, er det normalt på det rene at tilknytningskravet er oppfylt. Det er f eks klart at nedstegningskostnader vil ha den nødvendige tilknytning til skattyters skattepliktige inntekt, hvilket medførte at Høyesterett nøyde seg med helt innledningsvis å konstatere at tilknytningskravet var oppfylt i sin avgjørelse i *Shell*.<sup>12</sup> Tilknytningskravet vil derfor ikke bli berørt i det følgende.

Det som derimot har vært diskutert er hvorvidt ubetingede kostnader kan anses å være "*pådratt*" – oppofret – i henhold til sktl § 6-1 første ledd første punktum tilsvarende sktl 1911 § 44 første

---

<sup>10</sup> Ot prp nr 86 (1997-98) s 58 første spalte.

<sup>11</sup> F eks Zimmer, *Lærebok i skatterett* 169-171 (4. utgave, Oslo 2001).

<sup>12</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 46.

ledd første punktum. Det er derfor oppofrelseskravet som vil være tema for den følgende vurdering.

### 3.3 Generelt om kravet om at en kostnad må være "pådratt" jf sktl § 6-1 første ledd første punktum (oppofrelseskravet)

Ordlyden i sktl § 6-1 første ledd første punktum, som krever at en "kostnad" må være "pådratt", gir reelt sett begrenset veiledning for spørsmålet om når oppofrelseskravet er oppfylt.

I forarbeider, rettspraksis og juridisk teori er imidlertid oppofrelseskravet gjennomgående blitt definert slik at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling for at en kostnad skal anses "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum tilsvarende sktl 1911 § 44 første ledd første punktum.

Det vises for det første til forarbeidene til den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999, hvor oppofrelseskravet ble definert som følgende:

*Et motstykke til begrepet «innvinning» på fradragssiden er «oppofrelse». I begrepet oppofrelse ligger at skattyteren har måttet gi endelig avkall på en fordel. Det må med andre ord foreligge en reduksjon i vedkommendes formuesstilling dersom fordelene skal anses som oppofret (uthevet her).<sup>13</sup>*

Det vises for det andre til Høyesteretts avgjørelse i *Shell*, hvor oppofrelseskravet (omtalt som pådragelsesvilkåret) ble definert som følgende:

*...kjernen i pådragelsesvilkåret i § 44 første ledd første punktum [er] at det må "foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling" ... (uthevet her).<sup>14</sup>*

Det vises for det tredje til uttalelser i den sentrale, skatterettslige teori. Aarbakke uttaler således:

*I skattelovens uttrykk "utgifter", "omkostninger", "tap" o.l. ligger også at fradragretten bare gjelder fordeler som skattyteren har måttet gi avkall på. Det må altså foreligge en oppofrelse, en reduksjon i skattyterens personlige formuesstilling (uthevet her).<sup>15</sup>*

Zimmer uttaler likeledes:

*Kjernen i oppofrelseskravet er at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling (uthevet her).<sup>16</sup>*

Det vises videre til Brudvik, som uttaler seg på samme måte:

*For inntekt har man innvinningsbegrepet. Det motsvarende begrep for fradragposter er oppofrelse. Med oppofrelse menes at det har skjedd en reduksjon i skattyters formuesstilling, dvs at kostnaden må være endelig pådratt (uthevet her).<sup>17</sup>*

---

<sup>13</sup> Ot prp nr 86 (1997-98) s 49 annen spalte.

<sup>14</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 47.

<sup>15</sup> Aarbakke, *Skatt på inntekt* 233 (4. utgave, Oslo 1990).

<sup>16</sup> Zimmer, *Lærebok i skatterett* 171 (4. utgave, Oslo 2001).

Det vises også til Syversen, som også bekrefter definisjonen:

*Det første vilkår for fradrag er at det foreligger en **utgift** i skattelovens forstand, dvs. at skattyteren må ha gitt endelig avkall på et formuesgode (dvs. en skattemessig fordel) uten å ha fått en motytelse som har noen selvstendig (varig) verdi – **formuesoppofrelse (uthevet her)**.<sup>18</sup>*

Endelig vises til Skattelovkommentaren 2003/04, hvor det likeledes uttales:

*For at det skal foreligge fradragsrett, må kostnaden være pådratt. Dette innebære[r] at det må ha skjedd en oppofrelse fra skattyters side. Med oppofrelse menes at det har skjedd en **nedgang i skattyterens formuesstilling (uthevet her)**.<sup>19</sup>*

Det er således konsensus om at kravet om at det må foreligge en "reduksjon av skattyters formuesstilling" er et dekkende uttrykk for oppofrelseskravets innhold.

I juridisk teori har kravet om at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling blitt presisert slik at skattyter må ha gitt *endelig avkall* på en fordel i skattemessig forstand. Det vises til Skattelovkommentaren 2003/04, hvor det således uttales:

*"Kostnad" i skatteloven innebærer at skattyter må ha gitt **endelig avkall** på et økonomisk gode – en fordel – som han har rådet over. ... Kostnad kan også kalles en negativ fordel.<sup>20</sup>*

...

*Som utgangspunkt kan fradrag først kreves når formuesoppofrelsen er **endelig**, jf. § 6-1 første ledd, som sier at kostnaden må være pådratt. Før det er skjedd en oppofrelse, foreligger det ikke noen skattemessig kostnad.<sup>21</sup>*

Umiddelbart kan formuleringen – endelig avkall – lede tanken hen på at skattyter må foreta kontantutbetalinger el. Det er imidlertid på det rene at skattyter kan anses for å ha gitt endelig avkall på en fordel selv om fordelten ikke *de facto* er utbetalt eller på annen måte avstått. Dersom skattyter f eks kjøper en tjeneste og denne blir levert av medkontrahenten er det klart at det foreligger en relevant reduksjon i skattyters formuesstilling selv om skattyter selv ennå ikke har betalt vederlaget til sin medkontrahent.

Zimmer utdyper oppofrelseskravet slik at det må skilles mellom kostnadsmuligheter og aktuelle kostnader:

*Kravet til oppofrelse kan også ses som en parallell til innvinningskravet på inntektssiden. Så lenge det bare foreligger en kostnadsmulighet, foreligger ikke noen (endelig)*

---

<sup>17</sup> Brudvik, *Skatterett for næringsdrivende* 206 (28. utgave, Oslo 2005).

<sup>18</sup> Syversen, *Skatt på petroleumsutvinning* 442 (Oslo, 1991).

<sup>19</sup> Brudvik m fl, *Skattelovkommentaren 2003/04* 391 (3. utgave, Oslo 2004).

<sup>20</sup> Brudvik m fl, *Skattelovkommentaren 2003/04* 393 (3. utgave, Oslo 2004).

<sup>21</sup> Brudvik m fl, *Skattelovkommentaren 2003/04* 394 (3. utgave, Oslo 2004).

*fradragsrett (en verdireduksjon er ikke realisert, vedlikeholdsarbeider forestår, men er ennå ikke utført).*<sup>22</sup>

Begrepet "kostnadsmulighet" – i motsetning til *aktuell* kostnad – har neppe noe klart avgrenset innhold. Ut fra eksempelet i Zimmers uttalelse vedrørende kostnader ved fremtidige vedlikeholdsarbeider ser det imidlertid ut til å være på det rene at *betingende* kostnader, som kjennetegnes ved at skattyter ennå ikke har noen rettslig plikt til å utrede kostnadene, må betraktes som kostnadsmuligheter. Det er derimot ikke naturlig å betegne *ubetingede* kostnader, som kjennetegnes ved at skattyter allerede har en rettslig plikt til å utrede kostnadene, som kostnadsmuligheter. Det er ikke bare *mulig* – men faktisk *på det rene* – at skattyter har en rettslig plikt til å utrede denne type kostnader. Det er derfor nærliggende å klassifisere ubetingede kostnader som *aktuelle* enn som *mulige* kostnader.

For tanken kan det her – altså ved grensdragningen mellom betingede og ubetingede kostnader og mulige og aktuelle kostnader – være nyttig å trekke en parallell til sondringen mellom såkalte resolute og suspensive betingelser som anvendes i forbindelse med tidfesting av inntekter og kostnader. Lignings-ABC 2004 omtaler distinksjonen mellom resolute og suspensive betingelser i kapittelet om tidfesting av inntekter og kostnader i henhold til realisasjonsprinsippet (sktl § 14-2).<sup>23</sup> Det er antatt at betingelser som medfører at en inntekt eller utgift *kan falle bort* dersom en fremtidig uviss hendelse inntre – resolutiv betingelse – ikke vil utsette tidfestingen.<sup>24</sup> Dersom en rett eller forpliktelse *ikke kan gjøres gjeldende* før en gitt fremtidig uviss betingelse inntre – suspensiv betingelse – skal inntekten eller utgiften derimot ikke tidfestes før betingelsen er inntrådt, selv om sannsynligheten for at betingelsen skal inntre er overveiende stor.<sup>25</sup> Etter vårt syn er det naturlig å anse ubetingede kostnader som resolutivt betinget, ut fra det synspunkt at kostnadene vil falle bort dersom den rettslige forpliktelse til å utrede kostnaden faller bort. Betingede kostnader er det derimot naturlig å anse som suspensivt betinget, ut fra det synspunkt at kostnadene vil påløpe dersom en rettslig forpliktelse til å utrede kostnaden etableres. Systematisk sett vil det derfor være god sammenheng i å betrakte ubetingede kostnader som *aktuelle* kostnader og betingede kostnader som *mulige* kostnader.

Etter vårt syn leder kjernen i oppofrelseskravet – at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling – til at en ubetinget kostnad må anses "*pådratt*", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum. En ubetinget kostnad kan ikke reverseres. Skattyterens formuesstilling kan derfor ikke vurderes riktig uten å ta hensyn til den formuesreduksjon som skyldes kostnaden. Regnskapet, som skal vise skattyterens virkelige formuesstilling, tar hensyn til formuesreduksjonen, og det må også være det riktige utgangspunkt for tolkningen av uttrykket "*pådratt*" i skatteloven.

### 3.4 Særlig om pådragelse (oppofrelse) av ubetingede kostnader

#### 3.4.1 Tema

I det følgende vil vi gjøre rede for hvorledes ubetingede kostnader har blitt vurdert i forhold til oppofrelseskravet i praksis.

---

<sup>22</sup> Zimmer, *Lærebok i skatterett* 169-170 (4. utgave, Oslo 2001).

<sup>23</sup> Lignings-ABC 2004 s 1060 flg.

<sup>24</sup> Lignings-ABC 2004 s 1061 punkt 3.2.

<sup>25</sup> Lignings-ABC 2004 s 1061 punkt 3.2.

Vi peker innledningsvis på at ubetingede kostnader, som skattyter allerede har en rettslig plikt til å utrede, må holdes atskilt fra betingede kostnader, som skattyter foreløpig ikke har noen rettslig plikt til å utrede. Betingede kostnader som ofte har vært oppe til vurdering i praksis er garanti- og servicekostnader, vedlikeholdskostnader og kostnader relatert til erstatningsforpliktelser. Garanti- og servicekostnader har ikke noen presis avgrensning, men vil som regel innebære en plikt til utbedring av feil som måtte oppstå ved leverte varer. Skattyter vil således ikke ha noen rettslig plikt til å utrede garanti- og servicekostnader før det har inntrådt en hendelse som innebærer at garanti- eller serviceforpliktelsen gjøres gjeldende. Skattyter vil heller ikke ha noen rettslig plikt til å betale erstatning før samtlige vilkår for erstatning er konstatert. Følgelig må denne type kostnader anses som betingede – i motsetning til ubetingede kostnader. Det forhold at betingede kostnader ikke anses "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum, og det forhold at regnskapsmessige avsetninger til dekning av slike kostnader anses som "avsetninger etter god regnskapsskikk", jf sktl § 14-4 tredje ledd, er derfor ikke relevant ved vurderingen av om ubetingede kostnader kan anses "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum. Betingede kostnader vil ikke bli omtalt i det følgende.

### 3.4.2 Rettspraksis

Før skattereformen i 1992 skulle kostnader periodiseres i tråd med skattyters regnskap uavhengig av om kostnadene var "pådratt" eller "oppofret".<sup>26</sup> I saker hvor spørsmålet om rett til fradrag for ubetingede kostnader har vært oppe til avgjørelse har domstolene/ligningsmyndighetene derfor som regel lagt regnskapsføringen til grunn uten å vurdere om kostnaden har vært "pådratt" (oppofret),<sup>27</sup> jf hovedregelen om fradrag i sktl § 6-1 første ledd første punktum tilsvarende sktl 1911 § 44 første ledd første punktum. Spørsmålet om en ubetinget kostnad kan anses å være "pådratt" i skatterettslig forstand har derfor i forholdsvis beskjeden grad blitt direkte berørt i praksis isolert sett.

I det følgende vil vi gjøre rede for rettspraksis hvor spørsmålet om fradragsrett for ubetingede kostnader har vært oppe til avgjørelse, hva enten hovedfokus har vært rettet mot oppofrelseskravet eller tidfestingsspørsmålet.

Et tidlig eksempel på at spørsmålet ble berørt er Høyesteretts avgjørelse i *Kristiania Sporveisselskap*<sup>28</sup> avsagt i 1915. Situasjonen i saken var at Kristiania kommune og A/S Kristiania Sporveisselskap (skattyter) hadde inngått en avtale i 1905, hvorefter skattyter overtok Kristiania kommunale sporveis anlegg og oppnådde konsesjon på driften av anleggene. Konsesjonsvilkårene bestemte blant annet at 1,78 % og 1,5 % av anleggskapitalen skulle avsettes hvert år til henholdsvis et amortisasjonsfond og et fornyelsesfond. Konsesjonen løp ut i 1924. Ved konsesjonsperiodens utløp hadde Kristiania kommune rett til å innløse anlegget etter takst med fradrag av selskapets amortisasjonsfond. Amortisasjonsfondet tok således sikte på å dekke kapitaltapet som ville oppstå ved kommunens innløsning. Spørsmålet i saken var om skattyter hadde krav på fradrag for avsetning til amortisasjonsfondet i inntektsåret 1911. Høyesterett besvarte spørsmålet bekreftende, ut fra det synspunkt at selskapets tap som følge av kommunens innløsningsrett måtte anses som et vederlag for konsesjonen som ville forfalle ved

---

<sup>26</sup> Rt 2004/1921, *Shell, Zimmer, Lærebok i skatterett* 350-351 (4. utgave, Oslo 2001), Aarbakke, *Skatt på inntekt* 312 (4. utgave, Oslo 1990).

<sup>27</sup> F eks Utv 1996/902, 906 LRD, *Polar Pioner*.

<sup>28</sup> Rt 1915/538, *Kristiania Sporveisselskap*.

konsesjonstidens utløp.<sup>29</sup> Høyesterett tok utgangspunkt i hovedregelen om fradrag i § 33 (fjerde ledd) i lov om bykommunernes skattevæsen av 15. april 1882 nr 2 og § 38 (første ledd) i skattelov for byene av 18. august 1911 nr 9 ("**byskatteloven**"), som begge tilsvarer sktl § 6-1 første ledd første punktum, og viste ikke til andre skattelovbestemmelser i sin avgjørelse. Dette kan tyde på at Høyesterett vurderte saken som å gjelde vilkårene for fradrag (oppførelsevilkåret) og ikke tidfesting.<sup>30</sup> Høyesterett antok at leiebetalinger måtte likestilles med erleggelse av en kjøpesum:

*...det synes klart, at dette spørsmål baade økonomisk og skatteretslig maa staa i den samme stilling, om sporveisselskapet istedetfor det aarlige vederlag [til leiebetalinger] erlægger en kjøpesum en gang for alle for koncessionen. Og likesaa betydningsløst maa det i de nævnte henseender være, om denne kjøpesum erlægges forskudsvis eller ved koncessionstidens utløp. Erlægges kjøpesummen forskudsvis, faar dette i selskapets regnskaper sit uttryk derved, at retten til at drive virksomheten - koncessionen - opføres som en særskilt aktivpost, der maa amortiseres i løpet av koncessionstiden. Skal kjøpesummen erlægges ved koncessionstidens utløp, maa paa samme maate det fornødne beløp efterhaanden avsettes i løpet av koncessionstiden, forat kjøpesummen derved kan bli amortisert. Det er den samme operation, som foregaar i begge tilfælde, og den maa derfor - saavidt skjønnes - i økonomisk og skatteretslig henseende anskues paa samme maate.<sup>31</sup>*

Høyesterett antok deretter at kommunens innløsningsrett var et vederlag for skattyters konsesjon og at skattyter derfor hadde krav på fradrag:

*Den heromhandlede ordning maa bedømmes overensstemmende hermed. Det reelle indhold er, at kommunen - som vederlag for koncessionen - har forbeholdt sig ret til at indløse anlægget med et fradrag mindst tilsvarende amortisationsfondets beløp. Selv om amortisationsfondets midler formelt tilhører selskapet, er det klart, at **amortisationsfondet ikke representerer nogen effektiv værdiforøkelse for selskapet**, idet anlæggets værdi maa nedskrives med et tilsvarende beløp, naar man vil utfinde selskapets rigtige status til enhver tid. Det er saaledes videre klart, at hvis selskapet vil opgjøre sit aarsregnskap rigtig og bevare aktiekapitalen urørt, saa maatte det ha foretat den fornødne amortisation for at møte kommunens indløsningskrav efter koncessionens §28, før det kunde utdele det øvrige overskud til aktionærene (kfr. aktielovens §§47 og 37, jfr. lov om handelsnæring §11). ... .*

*I henhold til det anførte antages den omprocederte avsætning til amortisationsfondet at maatte betragtes som en **driftsutgift**, der maa komme til fradrag ved nettoindtægtenes beregning, og appellansens paastand om ny ligning maa følgelig bli at ta tilfølge (**uthevet her**).<sup>32</sup>*

Spørsmålet ble også berørt i Høyesteretts avgjørelse i *Laugstol Bruk*<sup>33</sup>, avsagt i 1921. Situasjonen i saken var at A/S Laugstol Bruk (skattyter) hadde fått tillatelser av Skien kommune til å

<sup>29</sup> Jf Aarbakke, *Skatt på inntekt* 315 (4. utgave, Oslo 1990).

<sup>30</sup> Gjems-Onstad, *Avskrivninger* 203 og 297 (Oslo 1984).

<sup>31</sup> Rt 1915/538, *Kristiania Sporveisselskap*, s 539.

<sup>32</sup> Rt 1915/538, *Kristiania Sporveisselskap*, s 539. Jf Gjems-Onstad, *Avskrivninger* 203 (Oslo 1984).

<sup>33</sup> Rt 1921/678, *Laugstol Bruk*.



anbringe elektriske ledninger og kabler på byens grunn "indtil videre" eller "indtil kommunen annerledes bestemmer". Den 5. februar 1913 mottok skattyter et skriv fra kommunen med en frist for å fjerne ledningsnettets innen utgangen av 1914. Arbeidet med å fjerne ledningsnettets ble gjennomført i perioden november 1914 til juli 1915. Det spørsmål Høyesterett måtte ta stilling til, var om skattyter hadde rett til å foreta en ekstraordinær avskrivning på kr 40.000 i inntekten for 1913 som skulle gjenspeile tapet relatert til fjerningsforpliktelsen. Høyesterett besvarte spørsmålet bekreftende:

*Selskapet har ... ved værdsættelse av eller avskrivninger paa anlægget i sine tidligere aarsoppgjør ikke tat i betragtning, at Skiens kommune hadde adgang til før eller senere i utviklingens medfør at forlange selskapets ledningsnet fjernet fra byens omraade. Naar imidlertid hensynet til dette tidligere ikke hadde ført til nogen særskilt amortisation av det elektriske anlæg, maatte selskapet senere kunne foreta avskrivninger som følge av det tap, som paaførtes anlægget, **naar som i nærværende tilfælde det tidspunkt var indtraadt, at kommunen hadde benyttet sig av sin adgang til at forlange ledningsnettets fjernet og hadde git selskapet varsel herom.** En saadan avskrivning paa tap som kunde forutsees at bli en følge av gjennomførelsen av kommunens beslutning, maatte saavidt skjønnes med rette for selskapets vedkommende straks fremstille sig som paakrævet og **stemmende med grundsætningerne for ordentlig forretingsførsel**, og en delvis avskrivning allerede i det første regnskap maa derfor ogsaa antages hjemlet i byskattelovens § 40 (landskattelovens § 50) sammenholdt med § 38 d (§ 44 d) (**uthevet her**).<sup>34</sup>*

Høyesterett opphevet derfor ligningen, og fastslo at ligningsmyndighetene under den nye ligningen måtte gi skattyter et skjønsmessig fradrag som følge av fjerningsforpliktelsen. I dommen antar således Høyesterett at delvis avskrivningsfradrag som følge av fjerningsforpliktelsen kunne kreves allerede i 1913 – da Skien kommune fremsatt fjerningskravet – til tross for at fjerningen fant sted først i november 1914 til juli 1915. Som rettslig grunnlag for avgjørelsen viste Høyesterett til byskatteloven § 40, som i det vesentlige tilsvarende sktl § 14-4 annet ledd, og til byskatteloven § 38 (første ledd bokstav) d, som i det vesentlige tilsvarende sktl § 6-2 annet ledd, som hjemler rett til fradrag for tap utenfor realisasjonstilfelle i virksomhet. Høyesterett så altså sakens spørsmål dels som et periodiseringsspørsmål, dels som et spørsmål om vilkårene for fradrag var oppfylt, dog med hovedvekt på førstnevnte.

Den sak som gjerne trekkes frem som eksempel på behandlingen av ubetingede kostnader, og som Høyesterett tillia betydelig vekt i sin avgjørelse i *Shell*, er Høyesteretts avgjørelse i *Meraker*<sup>35</sup> fra 1958. Situasjonen i saken var at A/S Meraker Smelteverk (skattyter) hadde fått konsesjon til å erverve vannrettigheter med tilhørende eiendom og anlegg i 1929. Konsesjonsvilkårene forekrev at skattyter måtte levere fra seg anlegget vederlagsfritt til staten i 1989 (hjemfallsplikt). Spørsmålet i saken var om skattyter hadde krav på tilleggsavskrivninger i inntektsårene 1950-1953 på grunn av hjemfallsplikten. I henhold til den opprinnelige – av ligningsmyndighetene aksepterte – avskrivningsplan hadde selskapet rett til å foreta en forsert avskrivning av driftsmidler ervervet sent i konsesjonsperioden, for å sikre at de sent ervervede driftsmidler var fullt avskrevet ved konsesjonstidens utløp. Skattyterselskapet anførte imidlertid at selskapet ikke behøvde å nøye seg med dette, men derimot måtte ha krav på å avskrive det stipulerte uavskrevne

---

<sup>34</sup> Rt 1921/678, *Laugstol Bruk*, s 680.

<sup>35</sup> Rt 1958/801, *Meraker*.

tap (som ville ha oppstått uten de forserte avskrivninger) over hele konsesjonsperioden. Skattyter begrunnet dette med at

*...[d]et tap som selskapet får ved å måtte levere fra seg vederlagsfritt et anlegg som ikke er helt avskrevet på grunn av slit og foreldelse, er en følge av hjemfallsplikten, og utgiften (tapet) knytter seg til hele konsesjonstiden, ikke spesielt til den siste del av denne eller tiden etter anskaffelsen av det enkelte driftsmiddel (uthevet her).<sup>36</sup>*

Skattyterselskapets anførsel innebar reelt sett et krav om å få avskrive driftsmidler som ennå ikke var anskaffet. Høyesterett tok skattyters anførsel til følge:

*Tapet er, som sagt, en følge av at selskapet må levere anlegget fra seg, og etter min oppfatning er det da naturlig å se det som en utgift som er pådratt ved godtagelsen av konsesjonsvilkårene og som vedkommer driften i hele konsesjonstiden. Selskapets plikt går ut på å levere anlegget som en helhet i «fullt driftsmessig stand», men konsesjonsvilkårene legger utover dette ingen plikter på selskapet med hensyn til anleggets sammensetning eller dets enkelte deler. På grunn av hjemfallsplikten minker anleggets verdi på selskapets hånd gjennom hele konsesjonstiden og synker til slutt til null ved konsesjonstidens utløp, uten hensyn til om de enkelte deler utskiftes og fornyes. Da er det etter min oppfatning ikke noe holdepunkt for å knytte avskrivningen av dette tap til de enkelte deler av anlegget, eller til anskaffelsen av disse, og henvise selskapet til en forsert avskrivning av den enkelte del (uthevet her).<sup>37</sup>*

Høyesterett konkluderte derfor med at skattyterselskapet prinsipielt måtte ha rett til å avskrive det stipulerte uavskrevne tapet over hele konsesjonsperioden, og opphevet derfor ligningen.

Som rettslig grunnlag for sin avgjørelse viste Høyesterett til skattelov for landet av 18. august 1911 nr 8 § 44 første ledd, som i det vesentlige tilsvarende sktl § 6-1 første ledd. Dette kan tyde på at Høyesterett betraktet saken spørsmål som et spørsmål om vilkårene for fradragsrett var oppfylt, og ikke som et tidfestingsspørsmål.

Det er verdt å merke seg at Høyesterett antok at det stipulerte uavskrevne tapet var en "utgift som er pådratt ved godtagelsen av konsesjonsvilkårene og som vedkommer driften i hele konsesjonstiden" (uthevet her). Dette er mest nærliggende å forstå dithen at kostnaden ble ansett "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum tilsvarende sktl 1911 § 44 første ledd første punktum, allerede på det tidspunkt skattyter godtok konsesjonsvilkårene og derfor bandt seg til hjemfallsplikten. I juridisk teori er denne del av avgjørelsen blitt kritisert. Det vises for det første til Aarbakke, som uttaler at "[d]et som i dommen betegnes som "avskrivninger", er snarere avsetninger til å møte en sannsynlig, men ikke pådratt omkostning"(uthevet her).<sup>38</sup> Det vises også til Gjems-Onstad, som antar at hjemfallsplikten ikke kunne likestilles med en pådratt utgift allerede ved inngåelse av avtalen:

---

<sup>36</sup> Rt 1958/801, *Meraker*, s 803.

<sup>37</sup> Rt 1958/801, *Meraker*, s 804.

<sup>38</sup> Aarbakke, *Skatt på inntekt 306* (4. utgave, Oslo 1990).

*Det var ingen tvil i Rt. 1958 s. 801 om at selskapet allerede ved aksepteringen av konsesjonsvilkårene hadde påtatt seg en forpliktelse. Men ved inngåelse av avtalen kan ikke dette, slik førstvoterende gjorde, likestilles med en pådratt utgift (uthevet her).<sup>39</sup>*

Gjems-Onstad stiller seg derimot mer åpen til at utgiften kan anses pådratt etter hvert som konsesjonsperioden skred frem:

*Derimot kan det diskuteres om ikke utgiften må anses pådratt og periodisert etter hvert som konsesjons- eller leieperioden skrider frem. Dette ville klart anses å være tilfelle dersom f.eks. Meraker Smelteverk i Rt. 1958 s. 801 hadde forpliktet seg til å betale et bestemt vederlag til staten ved utløpet ved utløpet av konsesjonsperioden. Selv om man også i slike tilfelle anvender avsetningsterminologien, dreier det seg ikke om en antesipering av omkostninger. Det som antesiperes, er oppfyllelsen av forpliktelsen, eller nærmest utgiften i regnskapsterminologien (uthevet her).<sup>40</sup>*

I sin avgjørelse i *Shell*<sup>41</sup> tok så Høyesterett eksplisitt stilling til hvorvidt ubetingede kostnader, i form av nedstengningskostnader, kunne anses som en "pådratt" kostnad, jf sktl § 6-1 første ledd første punktum. Spørsmålet i saken var altså om AS Norske Shell (skattyter) hadde krav på fradrag for en forholdsmessig andel av kostnader som vil påløpe i forbindelse med nedstengning av et oljefelt etter at oljeproduksjonen der tar slutt. Høyesteretts flertall antok at nedstengningskostnadene var pådratt allerede på det tidspunkt boring av produksjonsbrønner starter, idet plikten til å foreta nedstengningsarbeidene ble ubetinget på dette tidspunkt:

*Det er på det rene - og ikke omtvistet mellom partene - at rettighetshavere til utvinningstillatelser når produksjonen på et oljefelt blir avsluttet, har en plikt til å foreta nedstengning av feltet, se petroleumsloven av 1985 § 45 med tilhørende forskrift 28. juni 1985 § 46 og petroleumsloven av 1996 §4-2, jf. §5-1 med tilhørende forskrift 27. juni 1997 nr. 653 §21, jf. [Ot.prp.nr.43 \(1995-1996\)](#) om lov om petroleumsvirksomhet, side 20. Denne plikten inntreer som en betinget forpliktelse på det tidspunkt utvinningstillatelse blir gitt, og når oljebrønnene på feltet blir åpnet og produksjon blir satt i gang, blir forpliktelsen ubetinget. Selv om omfanget av forpliktelsen kan være noe usikkert, er det fra dette tidspunkt sikkert at forpliktelsen vil inntre, og det kan overhodet ikke være tvilsomt at en slik forpliktelse medfører en reell reduksjon i rettighetshaverens formue. På denne bakgrunn finner jeg det klart at når et oljefelt blir åpnet og produksjon satt i gang, må de kostnader som er forbundet med å foreta nedstengning når produksjonen blir avsluttet, anses «pådratt» i forhold til skatteloven § 44 første ledd første punktum (uthevet her).<sup>42</sup>*

Som innvending mot standpunktet til Høyesteretts flertall hadde staten anført at dersom nedstengningskostnadene skulle anses "pådratt" på et så tidlig tidspunkt, så ville dette medføre at kontraktsrettslige forpliktelser i gjensidig bebyrdende kontraktsforhold måtte anses "pådratt"

---

<sup>39</sup> Gjems-Onstad, *Avskrivninger* 202 (Oslo 1984).

<sup>40</sup> Gjems-Onstad, *Avskrivninger* 203 (Oslo 1984).

<sup>41</sup> Rt 2004/1921, *Shell*.

<sup>42</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48.

allerede ved kontraktsinngåelse, og ikke først når medkontrahenten har prestert sin ytelse. Høyesteretts flertall avviste anførselen:

*Dette er ikke riktig. I gjensidig bebyrdende kontraktsforhold vil de ytelser partene skal prestere, være betinget av at også den annen part oppfyller. Forpliktelser i gjensidig bebyrdende kontraktsforhold kan derfor ikke anses pådratt før medkontrahenten presterer sin ytelse. Først da er forpliktelsen ubetinget. Dersom man skal sammenligne med kontraktsrettslige forpliktelser, er motytelsen til nedstengningsforpliktelsen den rett oljeselskapene har til å produsere.*<sup>43</sup>

### 3.4.3 Ligningspraksis og administrative uttalelser

Spørsmålet om hvorledes ubetingede kostnader skal behandles er også blitt vurdert i ligningspraksis og administrative uttalelser som skriver seg fra tiden mellom Høyesteretts avgjørelser i *Meraker* og i *Shell*.

Det vises for det første til vedtak fattet av overligningsnemnda ("OLN") ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter ("SfS") vedrørende inntektsåret 1993.<sup>44</sup> Skattyterselskapet, som drev med uttak av sand, hadde tatt ut sand fra et område høsten 1993. På det angjeldende området hadde selskapet plikt til å erstatte uttatt sand med ikke salgbar masse, samt til å planere uttaksområdet, legge tilbake jord og så til området. På grunn av kapasitetsproblemer, normal tidsforskyvning og fordi planering/såing ikke kunne gjennomføres før i sommerhalvåret ble ikke tilbakelegging av masse foretatt før i 1994. Spørsmålet i saken var om skattyterselskapet hadde krav på fradrag for tilbakeleggingskostnadene allerede i 1993. Selskapet hadde foretatt avsetning til å dekke kostnadene ved årsskiftet 1993/1994. OLN SfS antok at avsetningen ikke kunne anses som en avsetning etter god regnskapsskikk i henhold til sktl 1911 § 50 femte ledd tilsvarende sktl § 14-4 tredje ledd, idet denne bestemmelsen, etter OLN's syn, kun refererte seg til avsetninger etter det regnskapsmessige forsiktighetsprinsipp. OLN SfS antok derfor at skattyterselskapet måtte ha krav på fradrag:

*Overligningsnemnda skal bemerke at uttrykket "avsetning" i § 50 femte ledd er ment å omfatte visse regnskapsmessige avsetninger som det er knyttet usikkerhet til. Selskap A's utgifter relaterer seg direkte til inntekter som er inntektsført i 1993. Utgiftene er relativt sikre i omfang og påløper kort frem i tid.*<sup>45</sup>

Som en kommentar til vedtaket peker dog Skattelovkommentaren 2003/04 på at pådragelse av *plikten* til å utrede istandsettingskostnaden ikke uten videre kunne likestilles med pådragelse av *selve* istandsettingskostnaden

*...Godtakelsen av fradrag for avsetningen til fremtidige utgifter vedrørende istandsetting av uttaksområde var knyttet opp til det regnskapsmessige sammenstillingsprinsipp. Dette synes noe problematisk skattemessig. Det kan hevdes at **forpliktelsen** til å istandsette område var pådratt i og med uttaket av sand og at periodisering dermed måtte kunne skje. Men det vil være et spørsmål om det å pådra seg en forpliktelse kan likestilles med det å pådra seg en utgift. Egentlig vil **utgiften** først oppstå når istandsettingen av uttaksområdet*

---

<sup>43</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 49.

<sup>44</sup> Utv 1996/201, OLN SfS, s 239 flg.

<sup>45</sup> Utv 1996/201, OLN SfS, s 241.

skjer. Når [§ 6-1](#) bruker uttrykket *kostnad*, er det i betydningen *utgift*, jf. at [skatteloven](#) av 1911 brukte uttrykket *utgift*, og i og med at *utgiften* ikke er *påløpt*, må det bety at det egentlig har skjedd en regnskapsmessig *avsetning* (**uthevet** her).<sup>46</sup>

Det vises videre til brev fra Skattedirektoratet ("SKD") til et revisorfirma av 17. april 1997,<sup>47</sup> som blant annet gjaldt behandlingen av såkalt meravkastning (merinntekt) på nettvirksomhet. Nevnte meravkastning oppstår når netteiers faktiske avkastning er større enn avkastningen i henhold til fastsatte regler for kostnadsberegning og avkastning på investert kapital i kraftforetakenes overføringsvirksomhet. Meravkastningen (merinntekten) inkludert beregnede renter *skal* tilbakeføres til kundene i sin helhet to år etter regnskapsåret. Spørsmålet var om den beregnede meravkastningen kunne komme til fradrag i e-verkenes alminnelige inntekt allerede i overføringsåret, hvilket etter SKDs syn berodde på om den beregnede meravkastning kunne anses som en avsetning etter god regnskapsskikk, jf sktl 1911 § 50 femte ledd tilsvarende sktl § 14-4 tredje ledd. SKD antok at den beregnede avkastning ikke kunne anses som en avsetning etter god regnskapsskikk, og derfor kunne komme til fradrag ved alminnelige inntekt allerede i overføringsåret:

*Ut fra formålet med regelen og ligningspraksis antar Skattedirektoratet at man ikke står ovenfor en "avsetning etter god regnskapsskikk" dersom kostnaden er relativt sikker i omfang og må anses påløpt i overføringsåret. Everkenes meravkastning kan beregnes eksakt. Videre skal meravkastningen inkludert beregnede renter tilbakeføres til kundene innen to år. Dermed kan det fastslås at meravkastningen representerer en allerede påløpt kostnad og som er sikker i omfang. Skattedirektoratet antar derfor at everkenes meravkastning ikke vil bli å betrakte som en "avsetning etter god regnskapsskikk", jf skatteloven [§ 50](#) femte ledd. Meravkastningen vil dermed komme til fradrag ved fastsettelsen av alminnelige inntekt allerede i overføringsåret, jf regnskapsmessige periodiseringsregler (**uthevet** her).<sup>48</sup>*

SKD anså meravkastningen for å representere en "påløpt" kostnad allerede i overføringsåret, hvilket formodentlig må forstås slik at meravkastningen ble ansett som en "pådratt" kostnad, jf sktl § 6-1 første ledd første punktum, allerede i overføringsåret.

### 3.5 Konklusjon

Basert på gjennomgangen av relevante rettskilder må ubetingede kostnader etter gjeldende rett – de lege lata – anses "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum, på det tidspunkt de ble ubetingede. Hva angår nedstengningskostnader spesielt blir disse kostnadene ubetingede når produksjonsbrønner bores.

At dette er gjeldende rett følger klart av Høyesteretts avgjørelse i *Shell*<sup>49</sup>. Retts- og ligningspraksis forut for avgjørelsen i *Shell* ga ikke like klart gir uttrykk for dette, men spesielt Høyesteretts avgjørelse i *Kristiania Sporveisselskap*<sup>50</sup> og i *Meraker*<sup>51</sup> er uttrykk for at ubetingede

---

<sup>46</sup> Brudvik m fl, *Skattelovkommentaren 2003/04* 1109 (3. utgave, Oslo 2004).

<sup>47</sup> Utv 1997/626, SKD.

<sup>48</sup> Utv 1997/626, SKD.

<sup>49</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48-49.

<sup>50</sup> Rt 1915/538, *Kristiania Sporveisselskap*.

kostnader må anses å være "pådratt" på det tidspunkt kostnadene er blitt ubetinget, selv om oppofrelseskravet her ikke ble så eksplisitt drøftet som i Høyesteretts avgjørelse i *Shell*.

Tidligere retts- og ligningspraksis støtter den konklusjon at ubetingede kostnader må anses "pådratt" på det tidspunkt de blir ubetingede.

Etter vårt syn er det derfor naturlig å karakterisere Høyesteretts avgjørelse i *Shell* som en *presisering* av gjeldende rett på dette punkt, og ikke som en *utvidende* fortolkning av oppofrelseskravet.

Departementet hevder på sin side at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* bryter med grunnleggende skatterettslige prinsipper med hensyn til når vilkår for fradrag (pådragelse/oppofrelse) kan anses å foreligge.<sup>52</sup> Vi kan ikke se at det er rettskildemessig dekning for det syn departementet her tar til orde for. Spørsmålet om ubetingede kostnader kan anses "pådratt" har som nevnt i beskjedne grad vært behandlet i retts- og ligningspraksis forut for avgjørelsen i *Shell*. Den beskjedne retts- og ligningspraksis som foreligger trekker ikke i retning av at ubetingede kostnader ikke kan anses "pådratt", men trekker snarere i retning av at de må anses å være "pådratt".

Hva angår nedstengningskostnader spesielt tar departementet videre til orde for en sontring mellom den *forvaltningsrettslige* forpliktelsen til i fremtiden å foreta nedstengning og de *formuesrettslige* forpliktelser som vil oppstå når nedstengning faktisk skjer.<sup>53</sup> Departementet hevder at nedstengningskostnadene først er "pådratt" på det tidspunkt de formuesrettslige forpliktelser oppstår. Vi kan heller ikke se at det er rettskildemessig grunnlag for å operere med en slik sontring verken på bakgrunn av tidligere retts- og ligningspraksis eller på bakgrunn av Høyesteretts avgjørelse i *Shell*. Tvert imot konkluderte Høyesterett i *Shell* med at nedstengningskostnadene var "pådratt" på det tidspunkt den forvaltningsrettslige forpliktelse oppstod, hvilket ubestridelig er uttrykk for gjeldende rett på dette punkt.<sup>54</sup> Til dette kommer at Høyesterett også la avgjørende vekt på inntreden av de forvaltningsrettslige forpliktelser i sine avgjørelser i *Laugstol Bruk*<sup>55</sup> og i *Meraker*<sup>56</sup>.

#### **4. KONSEKVENSEN AV AT UBETINGEDE KOSTNADER ER "PÅDRATT", JF SKTL § 6-1 FØRSTE LEDD FØRSTE PUNKTUM**

Konsekvensen av at ubetingede kostnader er "pådratt", jf sktl § 6-1 første ledd første punktum, er at vilkårene for fradrag for inntektsrelaterte kostnader etter hovedregelen om fradrag i sktl § 6-1 ikke er til hinder for at skattytere innrømmes fradrag for ubetingede kostnader på det tidspunkt kostnadene er blitt ubetingede.

Avgjørende for når kostnadene kan komme til fradrag for fullt regnskapspliktige skattytere er derfor bestemmelsen om tidfesting for regnskapspliktige i sktl § 14-4. Hovedregelen her er at

---

<sup>51</sup> Rt 1958/801, *Meraker*.

<sup>52</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.1.1 siste avsnitt.

<sup>53</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.2 nest siste avsnitt.

<sup>54</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48.

<sup>55</sup> Rt 1921/678, *Laugstol Bruk*.

<sup>56</sup> Rt 1958/801, *Meraker*.

skattyters årsregnskap skal legges til grunn for tidfesting av fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, jf sktl § 14-4 annet ledd. I *Shell* fastslo Høyesterett at sktl 14-4 tredje ledd, som bestemmer at det ikke skal tas hensyn til fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk ved fastsettelse av den skattepliktige inntekt, ikke er til hinder for at ubetingede kostnader av typen nedstigningskostnader kommer forholdsmessig til fradrag i løpet av produksjonsperioden. Etter Høyesteretts avgjørelse i *Shell* er det derfor på det rene at idet en nedstigningskostnad er blitt ubetinget er den pådratt i henhold til sktl § 6-1 og skal periodiseres i henhold til sktl § 14-4 annet ledd, da slike kostnader ikke omfattes av unntaksregelen i tredje ledd om ”*avsetninger etter god regnskapsskikk*”.

Ubetingede kostnader må derfor periodiseres etter hovedregelen om periodisering for fullt regnskapspliktige skattytere i sktl § 14-4 annet ledd. Dette innebærer at skattyters regnskap skal legges til grunn for tidfesting av kostnadene dersom regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med regnskapslovgivningen. Dersom skattyter har ført sitt regnskap i samsvar med regnskapslovgivningen, og derved har fradragsført ubetingede kostnader forholdsmessig over den tidsperiode kostnadene relaterer seg til, vil dette derfor også være avgjørende for den skattemessige periodisering av kostnadene.

## 5. VEDRØRENDE DEPARTEMENTETS FREMSTILLING AV GJELDENE RETT

### 5.1 Problemstilling

I sin fremstilling av gjeldende rett med hensyn til fradrag for kostnader skiller som nevnt departementet mellom sin egen oppfatning av hva som er gjeldende rett og den lovforståelse som er lagt til grunn i Høyesteretts avgjørelse i *Shell*.<sup>57</sup> Gjennom følgende uttalelse gir departementet uttrykk for ikke å være enig i Høyesteretts konklusjon i *Shell* om at nedstigningskostnadene var ”*pådratt*” på det tidspunkt boring av oljebrønnene på feltet blir satt i gang:

*Etter departementets syn kan man ikke anse nedstigningsutgifter som ubetingede eller pådratt i forhold til § 6-1 første ledd, så lenge utgiftene er betinget av at nedstigning finner sted og av at den aktuelle skattyter faktisk forestår nedstigningen. Departementet mener videre at det må skilles mellom den forvaltningsrettslige forpliktelsen til i fremtiden å foreta nedstigning og de formuerettslige forpliktelser som vil oppstå når nedstigning faktisk skjer. Det er de formuerettslige forpliktelser som i denne sammenhengen er skatterettslig relevante. Når den formuesrettslige forpliktelse ikke er ubetinget, er heller ikke vilkåret om pådragelse oppfylt.*

*Departementet legger med andre ord til grunn at fremtidige kostnader som er forårsaket av virksomheten i en periode, og som regnskapsmessig er å betrakte som påløpt i denne periode slik at sammenstilling krever kostnadsføring, i skattemessig forstand like fullt er å anse som fremtidige, ikke pådratte kostnader som ikke kan fradragsføres etter sktl. § 6-1 første ledd.*<sup>58</sup>

Departementet legger altså til grunn at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* med hensyn til oppofrelseskravet ikke kan anses som gjeldende rett, hvilket er uttrykk for en høyst utradisjonell

---

<sup>57</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.1.1.

<sup>58</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.2 nest siste og siste avsnitt.

rettskildebruk. Utgangspunktet for vurderingen av rettsstilstanden på området vil for de fleste andre være at *Shell* er et prejudikat, selv om man skulle være uenig i flertallets begrunnelse.<sup>59</sup>

Vi vil i dette hovedpunkt vurdere hvorvidt departementet har rettskildesmessig grunnlag for å se bort fra Høyesteretts avgjørelse i *Shell* i sin fremstilling av gjeldende rett vedrørende oppofrelseskravet.

## 5.2 Generelt om rettskildemessig vekt av høyesterettsdommer

Selv om dommer fra Høyesterett ikke er tillagt en slik absolutt prejudikatsverdi som dommer fra de øverste domstoler i land som bygger på den anglo-amerikanske rettstradisjon (særlig England og USA) er det likevel på det rene at en dom fra Høyesterett som direkte avgjør et tolkningsspørsmål har meget stor rettskildemessig vekt. At Høyesteretts dommer har meget stor rettskildemessig vekt fremgår av at så vel Høyesterett selv som lavere domstoler, forvaltningsorganer og andre legger betydelig vekt på Høyesteretts dommer i sin rettsanvendelse. Selv om et prejudikat ikke er *formelt* bindende på samme måte som en lov eller forskrift, er det likevel *materielt* avgjørende både for domstolene og administrasjonen. Finansdepartementet kan selvsagt ikke velge å se bort fra en dom med prejudikatsvirkning, selv om man skulle være uenig i dommens begrunnelse eller resultat.

Den rettskildemessige vekten til høyesterettsdommer er viet stor oppmerksomhet i juridisk teori vedrørende den norske rettskildelære, og lar seg illustrere med en gjennomgang av oppfatningene til forfatterne i den sentrale juridisk teori. Det kan således for det første vises til Eckhoff, som uttaler at Høyesteretts prejudikater er noe nær bindende for alle andre enn Høyesterett selv, og at det praktisk talt aldri forekommer at underordnede domstoler eller forvaltningsorganer bevisst fraviker en høyesterettsdom som de anser som et prejudikat:

*Den vanlige oppfatning her i landet er at Høyesteretts prejudikater er noe nær bindende for alle andre enn Høyesterett selv. Underordnede domstoler og forvaltningsorganer kan nok komme i skade for å treffe avgjørelser i strid med tidligere høyesterettsdommer som de har oversett eller forstått annerledes enn Høyesterett selv gjør. Med det forekommer praktisk talt aldri at en underordnet domstol eller et forvaltningsorgan bevisst fraviker en høyesterettsdom som de anser som prejudikat.*<sup>60</sup>

Eckhoff peker videre på at en høyesterettsdom normalt må tillegges avgjørende vekt selv om rettsanvenderen skulle mene at andre rettskildefaktorer, som f.eks. ordlyd, forarbeider eller formålsbetraktninger, trekker i en annen retning enn Høyesteretts dom:

*Det som nå er sagt om underordnede domstoler og forvaltningsorganer, gjelder også oss andre. Vi må rette oss etter Høyesteretts avgjørelser hvis vi vil innta standpunkter som skal stå seg for domstolene – med mindre vi kan regne med at Høyesterett selv vil fravike det prejudikatet det dreier seg om, f.eks. fordi det er gammelt og ikke i pakt med nåtidens rettsoppfatninger. Ingen andre rettskildefaktorer har så stor vekt som en høyesterettsdom når den direkte avgjør et tolkningsspørsmål. Selv om man synes at både ordlyd,*

---

<sup>59</sup> Syversen, domskommentar i Skattenytt, s 31 flg (2005).

<sup>60</sup> Eckhoff, *Rettskildelære* 160 (5. utgave ved Jan E. Helgesen, Oslo 2001).



*forarbeider og formålsbetraktninger peker i en annen retning, må man normalt rette seg etter det Høyesterett har sagt om lovens forståelse.*<sup>61</sup>

Som et eksempel i så måte kan det vises til artikkel publisert i Skatterett nr 1 2005,<sup>62</sup> hvor forfatteren stiller seg kritisk til Høyesteretts avgjørelse i *Shell*. Til tross for innvendingene mot dommen, aksepterer forfatteren likevel at dommen må anses å gi uttrykk for gjeldende rett inntil Høyesterett eventuelt avsier en dom i motsatt retning:

*... uansett hvilken bakenforliggende begrunnelse dommen må anses å ha, så er dommen her – og den legger premissene for hvordan avsetninger skal behandles skattemessig. I alle fall inntil videre. Det er derfor nødvendig å analysere hvilke virkninger den har.*<sup>63</sup>

Det vises dernest til Fleischer, som uttaler at en tidligere rettsavgjørelse fra Høyesterett som regel vil være et tungtveiende argument for å følge de samme synspunktene i senere avgjørelser:

*Spør vi hva som gjelder eller praktiseres i det norske rettsystemet av i dag, er svaret enkelt: Den gjeldende rettskildes praksis følger de hovedsynspunkter som vi nettopp er kommet fram til angående når det bør, og ikke bør, legges vekt på prejudikater. En tidligere rettsavgjørelse av Høyesterett er således som regel et tungtveiende argument for å følge de samme synspunktene, og å gjennomføre de samme løsningene, som i den tidligere avgjørelsen.*<sup>64</sup>

Det vises også til Boe. Han medgir at det riktignok ikke er utelukket å fravike en tidligere høyesterettsdom. Han peker imidlertid på at fravikelse mest har karakter av å være en teoretisk mulighet, og at det i praksis skal noe særskilt til for at en høyesterettsdom skal kunne fravikes:

*...Normalt er det imidlertid mer teori enn virkelighet at en underordnet domstol, et forvaltningsorgan eller et privat rettssubjekt skal gå åpenlyst mot Høyesteretts måte å tolke en regel på. En høyesteretts dom skal være svært gammel eller telle veldig lite av andre grunner for at en underinstans skal tale Høyesterett midt imot.*<sup>65</sup>

Den rettskildemessige vekten til en høyesterettsdom er den samme innenfor skatteretten som i norsk rett for øvrig, hvilket er understreket av forfattere i den skatterettslige teori. Zimmer uttaler således at høyesterettsdommer spiller en meget sentral rolle som rettskilde innenfor skatteretten:

*Som på mange andre rettsområder spiller høyesterettspraksis en meget sentral rolle som rettskilde, noe denne fremstilling formodentlig illustrerer. Høyesterettsdommer er ikke bindende, men de vil ha stor vekt og i praksis ofte være avgjørende for det spørsmål de*

---

<sup>61</sup> Eckhoff, *Rettskildelære* 161 (5. utgave ved Jan E. Helgesen, Oslo 2001).

<sup>62</sup> Hauge, "Shell-dommen – noen betraktninger", *Skatterett* 1 (2005).

<sup>63</sup> Hauge, "Shell-dommen – noen betraktninger", *Skatterett* 1, 25 (2005).

<sup>64</sup> Fleischer, *Rettskilder og juridisk metode* 186 (Oslo 1998).

<sup>65</sup> Boe, *Innføring i juss – juridisk tenkning og rettskildelære* 253 (Oslo 1996).

*gjelder. En høyesterettsdom vil også ha stor vekt i saker som ligner uten å angå helt det samme som dommen.*<sup>66</sup>

Det vises også til Brudvik som uttaler at Høyesteretts dommer er bindende for alle andre enn Høyesterett selv og derfor har sterk prejudikatsvirkning:

*Høyesteretts avgjørelse av et rettsspørsmål er bindende for alle andre enn Høyesterett selv. Høyesteretts avgjørelser har altså sterk prejudikatsvirkning.*<sup>67</sup>

Normalt vil høyesterettsdommens vekt gi seg til kjenne ved at rettsanvenderen – enten Høyesterett selv, en underordnet domstol, et forvaltningsorgan eller en annen rettsanvender – bygger på høyesterettsdommen ved sin rettsanvendelse uten eksplisitt å problematisere hvorfor høyesterettsdommen tillegges vekt. Det forekommer imidlertid at rettsanvenderen eksplisitt understreker at den aktuelle høyesterettsdom *som sådan* er avgjørende for utfallet av vedkommendes rettsanvendelse. Eksempler på dette kan også gjenfinnes i Høyesteretts praksis på skatterettens område. Det kan f.eks. vises til Høyesteretts avgjørelser i *Igadi*<sup>68</sup> og *Klaveness*<sup>69</sup> avsagt henholdsvis 25. mai og 27. september 1934.<sup>70</sup> I *Igadi* hadde Høyesterett under dissens 5-2 konkludert med at det ved verdsettelsen av et skip ved formuesligningen ikke skulle tas hensyn til at skattyterselskapet var sikret et gunstig certeparti (fraktkontrakt). Dette innebar at verdien av certepartiet ikke skulle inngå i verdien av skipet, med den følge at den formuesskattepliktige formue ble redusert. I *Klaveness* kom spørsmålet opp på ny, og denne gang ble spørsmålet – uten dissens – avgjort på samme måte som i *Igadi*. Førstvoterende la avgjørende vekt på Høyesteretts avgjørelse i *Igadi* og fant ikke grunn til å fravike denne avgjørelsen:

*Angaaende formuesansettelsen for A/S Siljestads ved kommende er jeg kommet til samme resultat som byretten, at der alene blir at ta hensyn til skibets egen verdi og ikke til at skibet hadde en gunstig, langsiktig fraktkontrakt. Jeg henviser med hensyn til dette spørsmaal til Høiesteretts dom i [Rt-1934-537](#), som maa ansees for **avgjørende som prejudikat for denne sak, og jeg finner ikke at det er grunn til at fravike denne dom (uthevet her).***<sup>71</sup>

En av dommerne i *Klaveness*, dommer Lie, hørte til mindretallet i *Igadi*. Denne gang sluttet også han seg til flertallet, i første rekke med henvisning til Høyesteretts avgjørelse i *Igadi*:

*Med hensyn til det punkt i motanken som angaar formuesansettelsen for Aktieselskapet Siljestad, finner jeg grunn til at komme med en personlig bemerkning, fordi jeg deltok i den*

---

<sup>66</sup> Zimmer, *Lærebok i skatterett* 44 (4. utgave, Oslo 2001). Slik også Zimmer, "Noe om prejudikater og andre høyesterettsdommer i skatteretten", *Samfunn, rett og rettferdighet – Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-års dag* 757 (1986).

<sup>67</sup> Brudvik, *Skatterett for næringsdrivende* 51 (28. utgave, Bergen 2005).

<sup>68</sup> Rt 1934/537, *Igadi*.

<sup>69</sup> Rt 1934/883, *Klaveness*.

<sup>70</sup> For andre eksempler se Zimmer, "Noe om prejudikater og andre høyesterettsdommer i skatteretten", *Samfunn, rett og rettferdighet – Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-års dag* 760 flg (1986).

<sup>71</sup> Rt 1934/883, *Klaveness*, s 886.

sak som blev avgjort ved Høyesteretts dom i Rt-1934-537 [Igadi], og der tilhørte mindretallet.

Jeg er enig med førstvoterende i at der i nærværende sak ikke er grunn til at fravike den nevnte dom. Etter mitt skjønn foreligger ikke i dette tilfelle de vanlige betingelser etter Høyesteretts praksis for at oppta et saadant prejudikat til fornyet prøvelse.<sup>72</sup>

Et moment som kan tale for å oppta et prejudikat til ny prøvelse vil f eks være at den er gammel og ikke i pakt med nåtidens oppfatninger.<sup>73</sup> I Klavenes hadde Høyesterett avsagt en dom om et tilsvarende spørsmål bare noen måneder tidligere, og forutsetningene for å fravike denne dommen forelå altså ikke. I tillegg fremheves det gjerne at slektskapet mellom det spørsmålet som er avgjort i en tidligere høyesterettsdom og det foreliggende spørsmålet er av sentral betydning for hvor stor vekt den tidligere dommen skal ha.<sup>74</sup>

### 5.3 Nærmere om den rettskildemessige vekten til Høyesteretts avgjørelse i *Shell*

Hovedspørsmålet under dette hovedpunkt er om departementet har rettskildemessig grunnlag for å se bort fra Høyesteretts avgjørelse i *Shell* ved fremstilling av gjeldende rett vedrørende oppofrelseskravet. Besvarelsen av dette spørsmål kan ta utgangspunkt i en vurdering av omstendigheter som i alminnelighet kan antas å kaste lys over den rettskildemessige vekten til en rettsavgjørelse.

Ett relevant moment i denne sammenheng er at Høyesteretts drøftelse av og konklusjon på spørsmålet om nedstengningskostnadene var "pådratt" i *Shell*, var en del av dommens *ratio decidendi*. Dertil kommer at det er tale om den *anførte ratio decidendi*, altså den begrunnelse som Høyesterett selv anførte som (del)begrunnelse for sitt resultat. Det er alminnelig antatt at det er den anførte *ratio decidendi* som i særlig grad vil ha prejudikatsvirkninger i fremtidige saker. Det kan f eks vises til Fleischer, som uttaler følgende:

*Det primære er den anførte ratio decidendi. Ratio decidendi betyr den begrunnelse som fører fram til rettens avgjørelse. Den anførte ratio decidendi er dermed den begrunnelse retten selv har anført for sitt resultat.*

*Den anførte ratio decidendi er trolig det viktigste element i prejudikatet når dette skal anvendes som rettskildedefaktor og dermed i relasjon til den generelle gjeldende rett, med betydning for senere saker (uthevet her).<sup>75</sup>*

Et annet moment er det forhold at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* ble avsagt under dissens. Det er alminnelig antatt at dommer avsagt under dissens i prinsippet har noe mindre vekt enn dommer som ikke er avsagt under dissens. Avgjørelsen i *Shell* må dessuten anses å være avsagt under sterk dissens, både på grunn av selve stemmegivningen (dissens 3-2) og fordi flertallet og mindretallet gav tilkjenne klart forskjellige tolkninger av så vel sktl 1911 § 44 første ledd som sktl 1911 § 50 femte ledd. Dissenser har imidlertid i første rekke betydning for Høyesteretts egen innstilling til dommen. Etter omstendighetene kan Høyesterett finne det lettere å fravike en dom

---

<sup>72</sup> Rt 1934/883, *Klaveness*, s 888-889.

<sup>73</sup> Eckhoff, *Rettskildelære* 161 (5. utgave ved Jan E. Helgesen, Oslo 2001).

<sup>74</sup> Eckhoff, *Rettskildelære* 160 (5. utgave ved Jan E. Helgesen, Oslo 2001).

<sup>75</sup> Fleischer, *Rettskilder og juridisk metode* 189 (Oslo 1998).

som er avsagt under dissens enn en enstemmig dom. For andre rettsanvendere, som f eks underordnede domstoler og forvaltningsorganer, vil det være av mindre betydning at Høyesteretts avgjørelse er avsagt under dissens. Inntil Høyesterett eventuelt avsier en dom i motsatt retning må underordnede domstoler og forvaltningsorganer rette seg etter dommen til tross for at den er avsagt under dissens.

Et tredje moment er det forhold at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* er en forholdsvis fersk dom. Det er alminnelig antatt at svært gamle dommer som er tidsuriktige og ikke i samsvar med dagens ånd og svært ferske dommer, som ingen har rukket å innrette seg etter, ikke tillegges den samme vekt som en "middelaldrende" dom som de berørte rettssubjekter har innrettet seg etter. Zimmer antar imidlertid at det forhold at en dom er relativt fersk ikke bør tillegges den samme betydning innenfor skatteretten som på andre rettsområder, idet innrettelse på skatterettens område skjer meget hurtig som følge av at det hvert inntektsår treffes et stort antall enkeltavgjørelser:

*Det anses som mindre betenkelig å fravike helt nye og meget gamle dommer enn de "middelaldrende". I dette ligger vel at det ikke er alderen i og for seg som er det sentrale, men heller to andre forhold: At samfunnsutviklingen har løpt fra resultatet i den eldre dom eller at praksis ikke har innrettet seg etter dommen, noe som oftest vil være tilfelle for de helt ferske dommene. Men i skatteretten, med det store antall enkeltavgjørelser hvert år, vil det sistnevnte synspunkt ofte ha liten bærekraft (uthevet her).*<sup>76</sup>

I samme retning antar Eckhoff at det øker betenkelighetene ved å fravike en dom dersom også andre rettskildefaktorer enn høyesterettsdommer "har bidradd til å festne den fastslåtte rettsoppfatning".<sup>77</sup>

Når det gjelder Høyesteretts avgjørelse i *Shell* kan det konstateres at det allerede foreligger en viss innrettelse i henhold til dommen. Det vises således til Oslo tingretts dom i *Total E & P Norge AS*<sup>78</sup> avsagt den 14. januar 2005. Spørsmålet i saken var om skattyterselskapet (Total E & P Norge AS) hadde rett til fradrag for pensjonsutbetalinger i det år selskapets partnere kjøpte seg fri fra sine andeler av felles pensjonsforpliktelser vis-a-vis de ansatte ved å innbetale engangsbeløp. Som ledd i sin argumentasjon uttalte tingretten at det måtte være klart at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* var avgjørende for hvorledes sktl § 14-4 tredje ledd skulle tolkes:

*Hovedregelen om periodisering av utgifter er sammenstillingsprinsippet i skatteloven § 14-4 annet ledd jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3. Etter hovedregelen måtte TOTAL ha fått fradrag for pensjonsutgiftene i 2001. De førtidspensjonerte har levert sin arbeidsytelse. Den inntekten som arbeidssytelsen bidro til, må antas å være innvunnet og inntektsbeskattet. Etter Høyesteretts dom HR-2004-02058-A av 14. desember 2004 i sak nr. 2004/626 (Shelldommen) er det **klart** at skatteloven § 14-4 tredje ledd ikke er til hinder for at TOTAL kunne trekke fra de fremtidige førtidspensjonene i 2001 (uthevet her).*<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Zimmer, "Noe om prejudikater og andre høyesterettsdommer i skatteretten", *Samfunn, rett og rettferdighet – Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-års dag* 758 (1986).

<sup>77</sup> Eckhoff, *Rettskildelære* 184 (5. utgave ved Jan E. Helgesen, Oslo 2001).

<sup>78</sup> Utv 2005/322, URD.

<sup>79</sup> Utv 2005/322, URD, s 325.

Skattyterselskapet fikk dog likevel ikke medhold, idet det gjelder et særskilt unntak fra hovedreglen om periodisering av kostnader i relasjon til pensjonskostnader. Dommen er påanket.

Et fjerde moment i denne sammenheng er det forhold at fravik av Høyesteretts dom i *Shell* i den retning staten ønsker vil være til ugunst for skattyterne, hvilket isolert sett vil være et moment som taler mot å fravike dommen. Dette kan tilsi at Høyesteretts avgjørelse i *Shell de facto* vil tillegges større vekt enn om det aktuelle fravik hadde vært til gunst for skattyterne.<sup>80</sup> Det vises til Zimmer, som uttaler følgende i så henseende:

*Det som her er sagt, taler normalt for at Høyesterett legger stor vekt på tidligere høyesterettsdommer. Ved siden av at et prejudikatsfravik kan skape usikkerhet om hvilken vekt Høyesterett generelt legger på sine tidligere dommer, vil det også kunne skape uklarhet om hva som nærmere bestemt gjelder på det felt der fraviket har funnet sted. Er det tale om fravik i skattyters disfavør, taler også rettsikkerhetshensyn mot. – Prejudikatsfravik i skattyters disfavør er derfor mer betenkelig enn fravik i skattyters favør (uthevet her).<sup>81</sup>*

Et femte moment er det forhold at flertallets *ratio decidendi* i *Shell* vedrørende spørsmålet om nedstengningskostnadene var "pådratt" (oppofrelseskravet) var svært uforbeholdent og prinsipielt utformet: Førstvoterende, som talsmann for flertallet, uttalte således at han fant det "klart" at de kostnader som er forbundet med å foreta nedstengning når produksjonen blir avsluttet må anses "pådratt" i forhold til sktl 1911 § 44 første ledd første punktum (tilsvarende sktl § 6-1 første ledd første punktum) når boring av et oljefelt blir satt i gang.<sup>82</sup>

Den hittil foretatte drøftelse basert på omstendigheter som i alminnelighet kan kaste lys over den rettskildemessig vekten til en rettsavgjørelse, har preg av å være en *de lege ferenda* drøftelse som i første rekke ville være av interesse dersom høyesterettsdommen i *Shell* var ledsaget av en konkurrerende rettskildedefaktor av tilnærmet samme vekt som trakk i motsatt retning av dommen. Høyesteretts avgjørelse i *Shell* er imidlertid ikke ledsaget av noen konkurrerende rettskildedefaktor av denne karakter. Avgjørende for oss må derfor være at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* er den eneste høyesterettsdom som foreligger, og avgjørelsen konkluderer med at ubetingede kostnader av typen nedstengningskostnader anses "pådratt" ved borestart, jf sktl § 6-1 første ledd første punktum tilsvarende sktl 1911 § 44 første ledd første punktum. Ved vurderingen av rettsstilstanden på dette punkt – *de lege lata* – er det selvsagt ikke anledning til å fingere at Høyesterett har avsagt en dom i motsatt retning av avgjørelsen i *Shell*, like lite som det er anledning til å vektlegge *muligheten* for at en slik dom blir avsagt en gang i fremtiden. Inntil en slik dom eventuelt foreligger må Høyesteretts avgjørelse i *Shell* derfor anses for å gi uttrykk for gjeldende rett hva angår vilkårene for fradragsrett for ubetingede kostnader av typen nedstengningskostnader, jf sktl § 6-1 første ledd første punktum.

I skattelovkommentaren 2003/04 uttalte forfatterne at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* ville få stor betydning når det gjelder tolkingen av sktl § 14-4 tredje ledd om regnskapsmessig avsetninger:

---

<sup>80</sup> I denne retning f eks Eckhoff, *Rettskildelære* 184 (5. utgave ved Jan E. Helgesen, Oslo 2001).

<sup>81</sup> Zimmer, "Noe om prejudikater og andre høyesterettsdommer i skatteretten", *Samfunn, rett og rettferdighet – Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-års dag* 759 (1986).

<sup>82</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 49.

*Høyesteretts avgjørelse [altså i Shell] vil få stor betydning når det gjelder tolkningen av tredje ledd om regnskapsmessige avsetninger.<sup>83</sup>*

Etter vårt syn har avgjørelsen altså tilsvarende stor betydning ved tolkingen av sktl § 6-1 første ledd første punktum i forhold til ubetingede kostnader av typen nedstengningskostnader.

## 5.4 Konklusjon

Vår konklusjon er altså at Høyesteretts avgjørelse i *Shell* må anses å gi uttrykk for gjeldende rett for så vidt angår vilkårene for fradragsrett for ubetingede kostnader av typen nedstengningskostnader, jf sktl § 6-1 første ledd første punktum. Av dette følger at departementet, etter vårt syn, ikke har rettskildemessig grunnlag for å se bort fra Høyesteretts avgjørelse i *Shell* i sin redegjørelse for gjeldende rett på dette punkt. Den sondering Departementet tar til orde for mellom den forvaltningsrettslige forpliktelse til å foreta nedstegning og de formuesrettslige forpliktelser som vil oppstå når nedstegning faktisk skjer kan derfor ikke forankres i gjeldende rett.<sup>84</sup> departementets standpunkt – at nedstengningskostnadene ikke er "pådratt" før den formuesrettslige forpliktelse er ubetinget – kan derfor ikke anses å gi uttrykk for gjeldende rett.

## 6. VURDERING AV FORSLAGET OM Å ENDRE SKTL § 6-1 FØRSTE LEDD FØRSTE PUNKTUM OG § 14-4 ANNET LEDD FØRSTE PUNKTUM

### 6.1 Innledning

I Høringsnotatet fremmer departementet for det første forslag om at vilkåret for fradragsrett i sktl § 6-1 første ledd skal endres fra at kostnaden er "pådratt" til at kostnaden "faktisk er pådratt". For det andre skal sktl § 14-4 andre ledd første punktum endres slik at det fremgår at det er et vilkår for tidfesting av kostnader at kostnadene er "pådratt" i henhold til sktl § 6-1 første ledd første punktum.

I dette hovedpunkt vil vi vurdere hvorvidt endringen er hensiktsmessig eller om det er hensiktsmessig å bevare rettstilstanden slik som den er i dag.

### 6.2 Nærmere om departementets lovforslag

I det foregående har vi vist at det følger av gjeldende rett at ubetingede kostnader anses "pådratt" i henhold til sktl § 6-1 første ledd første punktum fra det tidspunkt kostnadene har blitt ubetingede. For nedstengningskostnader innebærer dette altså at slike kostnader vil være pådratt fra det tidspunkt boring av produksjonsbrønner starter ettersom nedstengningsforpliktelsen blir ubetinget fra dette tidspunktet.<sup>85</sup>

Etter lovforslaget skal vilkåret "faktisk pådratt" være avgjørende både for fradragsretten og periodiseringsretten. Spørsmålet er om uttrykket "faktisk" egentlig bringer noe nytt til bestemmelsen. Språklig betyr uttrykket "faktisk" at noe er virkelig eller reelt. Ordlydendringen kunne derfor forstås slik at mens det tidligere var et krav at forpliktelsen var *ubetinget*, er det

---

<sup>83</sup> Brudvik m fl, *Skattelovkommentaren 2003/04* 1107 (3. utgave, Oslo 2004).

<sup>84</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.2 nest siste avsnitt.

<sup>85</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48.

etter lovforslaget et krav at forpliktelsen *reelt har blitt ubetinget*. Et slikt krav om realitet er imidlertid ingen endring, da det naturligvis også etter gjeldende rett er et krav om at det er en realitet i at forpliktelsen har blitt ubetinget.

En alternativ tolkning av uttrykket ”*faktisk pådratt*” er at uttrykket ”*faktisk*” sikter til en faktisk kontantbetaling. I så fall ville en forpliktelse ikke anses ”*faktisk pådratt*” før den faktisk ble oppfylt. Det går imidlertid frem av Høringsnotatet<sup>86</sup> at departementet ikke har ment å innføre kontantprinsippet som generelt prinsipp for fradragsrett og periodisering, og denne tolkningen av uttrykket ”*faktisk pådratt*” er heller ikke spesielt nærliggende.

Ordlyden i endringsforslaget kan derfor i seg selv ikke sies å innebære noen endring i gjeldende rett sett i lys av *Shell*. I utgangspunktet skulle derfor ikke departementets endringsforslag medføre noen endring i muligheten til å fradragføre nedstengningskostnader ettersom slike kostnader etter gjeldende rett må anses som ”*pådratt*” fra det tidspunktet boring av produksjonsbrønner starter.<sup>87</sup>

Høringsnotatet inneholder imidlertid konkrete uttalelser om hvordan uttrykket ”*faktisk pådratt*” skal forstås;

*Med bruk av ordet ”faktisk” er hensikten å markere at rettslige plikter som medfører fremtidige utgifter ikke kan anses pådratt før de aktuelle utgiftene som knytter seg til plikten er pådratt/oppfret. Dette innebærer blant annet at nedstengningsutgifter først kan anses pådratt etter hvert som nedstengningsarbeidet skrider frem, og ikke på det tidligere tidspunkt hvor skattyter pådrar seg en forvaltningsrettslig plikt til å foreta nedstengning når virksomheten avsluttes. Tilsvarende vil heller ikke fremtidige utgifter som knytter seg til fremtidig hjemfall av kraftverk være faktisk pådratt før hjemfallstidspunktet inntreffer og de aktuelle utgifter og tap realiseres. Det samme vil gjelde i andre tilfeller hvor pådragelse av kostnader hviler på en ensidig offentligrettslig eller privatrettslig plikt til uten særskilt vederlag å utføre, tåle eller unnlate handlinger som medfører fremtidige utgifter. Først når skattyter faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger som hun er forpliktet til, vil kostnaden eventuelt være pådratt (uthevet her).<sup>88</sup>*

Forstått på denne måten innebærer lovforslaget en begrensning i retten til fradrag og periodisering av kostnader som hviler på ensidige forpliktelser. Anvendt på saksforholdet i *Shell*<sup>89</sup> ville endringsforslaget innebære at periodisering av nedstengningskostnadene ikke ville tillates før nedstengningsarbeidet ble utført, og innebærer således en endring i gjeldende rett. Begrensningen følger som nevnt ikke direkte av ordlyden i de foreslåtte bestemmelsene, slik at hvis lovforslaget vedtas, vil det være uttalelsene i høringsnotatet som hjemler begrensningen av fradrags- og periodiseringsretten.

---

<sup>86</sup> Se f eks Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.

<sup>87</sup> Rt 2004/1921, *Shell*.

<sup>88</sup> Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.

<sup>89</sup> Rt 2004/1921, *Shell*.

### 6.3 Hensynet til å basere beskatningen på det bedriftsøkonomisk riktige resultat

Hensynet til skattyters skatteevne tilsier at beskatning bør skje på grunnlag av skattyters virkelige overskudd. Da må også fremtidige pådratte kostnader hensyntas i den grad de relaterer seg til de inntektene som beskattes. Hvis slike kostnader ikke tas i betraktning, vil beskatningen skje på grunnlag av et overskudd som ikke er reelt. Hvis skattyter ikke får fradrag når kostnaden er pådratt, men f.eks. først på det senere tidspunkt når skattyter påbegynner arbeidet som kostnadene relaterer seg til, innebærer dette en negativ skattecreditt for skattyter, se nedenfor.

Beskatningsgrunnlaget bør altså være det reelle økonomiske overskuddet. Når beskatningen skal skje på grunnlag det bedriftsøkonomisk riktige resultat, vil skattyters resultatregnskap være et godt utgangspunkt. Dette bekreftes av Aarbakkeutvalget:

*Konsekvent brukt ville regnskapsprinsippet være mest i tråd med bedriftsøkonomiske prinsipper.<sup>90</sup>*

Sammenhengen mellom skattemessige hensyn på den ene siden og regnskapet og det bedriftsøkonomisk riktige resultat på den annen kommer tydelig til uttrykk i odelstingsproposisjonen som fulgte opp Aarbakkeutvalgets utredning:

*Regnskapsreglene legger vekt på **hensynet om å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret**. Dette hensynet tilsier at inntekter **beskattes i det året de er realisert, selv om oppgjør ikke er skjedd**. **Tilsvarende tilsier dette hensynet at utgifter (senest) kommer til fradrag i det året de er påløpt, selv om de ikke er betalt**. Periodisering med sikte på å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret kalles gjerne **periodisering etter regnskapsprinsippet (uthevet her)**.<sup>91</sup>*

Regnskapsmessig kan det imidlertid være legitimt å ta i betraktning forholdsvis usikre fremtidige forpliktelser for at resultatet ikke skal fremstilles for optimistisk. Dette står i et visst motsetningsforhold til hensynet til å forhindre at skattyterne misbruker reglene for å redusere skatten, jf. nedenfor.

Den foreløpige konklusjonen er at hensynet til å basere beskatningen på det bedriftsøkonomisk riktige resultat tilsier at regnskapet legges til grunn som utgangspunkt for beskatningen, men at andre hensyn kan tilsi visse modifikasjoner i utgangspunktet.

### 6.4 Hensynet til å unngå misbruk av skattereglene

God regnskapsskikk tilsier at forventede kostnader tas i betraktning selv om de ikke skulle være ubetingede. Hvis slike usikre kostnader også skulle være skatterettslig fradragsberettiget, vil imidlertid skattyter ha incentiver til å overdrive forventningen om slike kostnader for å øke fradragene. For ligningsmyndighetene vil det være krevende å kontrollere om skattyters vurderinger med hensyn til slike mulige fremtidige kostnader. Hensynet til å forhindre skatteomgåelse tilsier derfor at det kreves mer enn en usikker forventning om en fremtidig kostnad. Disse hensynene ble også trukket frem av departementet i forbindelse med skattereformen i 1992:

---

<sup>90</sup> NOU 1989:14 s 237.

<sup>91</sup> Ot prp nr 35(1990-91) s 102.



*Det er usikkert i hvilken grad det foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det er som strengt tatt skulle følge av lovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiften oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.<sup>92</sup>*

Dette førte til at man i skattereformen i 1992 innførte en begrensning i muligheten til å få skattemessig fradrag for ”avsetninger etter god regnskapsskikk”.

Den foreløpige konklusjonen er altså at skattemessig fradragsføring bør være mest mulig i samsvar med den bedriftsøkonomiske kostnadsføringen, men at muligheten for en fremtidig kostnad ikke bør være tilstrekkelig for å tillate skattemessig fradrag.

Spørsmålet blir videre hva som skal til før man kan si at en kostnad er mer enn en mulighet eller en usikker forventning. Som vist i det foregående har skjæringstidspunktet for skattemessig fradrag i gjeldende rett vært tidspunktet hvor en kostnad har blitt ubetinget. Fra dette tidspunktet vil kostnaden med sikkerhet inntre og forpliktelsen går fra å være en usikker foreventning til å bli en realitet. Ved å la spørsmålet om fradragsrett være avhengig av om forpliktelsen er blitt ubetinget for skattyter, vil kun sikre og reelle fremtidige kostnader bli skattemessig fradragsført. Kostnader som kun er en *mulighet* eller en *statistisk forventning* avskjæres. Dette er derfor også et naturlig skjæringspunkt for den skattemessig fradragsføringen *de lege ferenda*.

Den foreløpige konklusjonen er at en regel som tillater fradragsføring av fremtidige kostnader fra det tidspunkt de er blitt ubetingede ivaretar både hensynet til å basere beskatningen på det bedriftsøkonomisk riktige resultat og hensynet til å unngå misbruk av skattereglene.

## 6.5 Grensen mellom betingede og ubetingede forpliktelser

### 6.5.1 *De lege lata* og *de lege ferenda*

Neste spørsmål blir hvor man konkret skal trekke grensen mellom betingede og ubetingede forpliktelser. Når det gjelder gjensidig bebyrdende avtaler anses debitor, etter gjeldende rett, for å ha pådratt seg en ubetinget plikt fra det tidspunkt medkontrahenten har levert sin ytelse.<sup>93</sup> Når det gjelder ensidige forpliktelser viser Høyesteretts avgjørelse i *Shell* hvor grensen går mellom den betingede og den ubetingede ensidige forpliktelse, etter gjeldende rett:

*Denne [nedstengningsplikten] inntre som en betinget forpliktelse på det tidspunkt utvinningstillatelse blir gitt, og når oljebrønnene på feltet blir åpnet og produksjonen blir satt i gang, blir forpliktelsen ubetinget. Selv om omfanget av forpliktelsen kan være noe usikkert, er det fra dette tidspunktet sikkert at forpliktelsen vil inntre, og det kan overhodet ikke være tvilsomt at en slik forpliktelse medfører en reell reduksjon i rettighetshaverens formue.<sup>94</sup>*

---

<sup>92</sup> Ot prp nr 35(1990-91) s 158.

<sup>93</sup> Se f eks Zimmer, *Lærebok i Skatterett* 340 (4. utgave, Oslo 2001).

<sup>94</sup> Rt 2004/1921, *Shell*.

Gjeldende rett legger altså til grunn at en forpliktelse er ubetinget på det tidspunktet det er sikkert at den vil inntre. Dette er også den naturlige forståelsen av uttrykket ”ubetinget”: Fra dette tidspunktet hefter det ikke slike usikkerhetsmomenter ved forpliktelsen som gir noen begrunnet frykt for misbruk av fradragsreglene. Forpliktelsen hviler allerede på skattyter og i den grad den relaterer seg til inntekter som beskattes i inneværende inntektsår, reduserer den overskuddet i vedkommende år. Et skjæringspunkt for fradragsrett i samsvar med Høyesteretts avgjørelse i *Shell* er derfor, *de lege ferenda*, det beste skjæringstidspunktet.

Også Syversen støtter dette synspunktet. Selv om han har et annet syn på oppofrelsesvilkåret enn det som (særlig etter *Shell*) er gjeldende rett, peker han på at rimelighetshensyn støtter et skjæringspunkt for fradragsretten for nedstengningskostnader i tråd med *Shell*:

*Etter min mening synes hensynet til sammenheng i reglene å tilsi at nedstengningskostnadene burde kunne komme til fradrag etter regnskapsprinsippet. For nedstengningskostnader er det rimelig å innrømme fradrag selv om oppofrelsen ligger et stykke frem i tid da det ikke vil være noen tvil om at oppofrelsen vil finne sted.<sup>95</sup>*

### 6.5.2 Departementets syn på grensen mellom betingede og ubetingede forpliktelser

Departementet synes å bygge på en annen forståelse av uttrykket ”ubetinget forpliktelse” enn den som er lagt til grunn her, ettersom det uttales i Høringsnotatet at nedstengningskostnader ikke kan anses som ubetingede eller pådratt ”så lenge utgiftene er betinget av at nedstengning finner sted og av at den aktuelle skattyter faktisk forestår nedstengningen”.<sup>96</sup> En slik forståelse av begrepet ”ubetinget forpliktelse” er imidlertid ikke i samsvar med gjeldende rett, jf Høyesteretts avgjørelser i *Shell*, og er heller ikke naturlig. Realiteten er at det har oppstått en forpliktelse for rettighetshaveren allerede i det boring av produksjonsbrønner starter. Hvis man sammenligner med gjensidige bebyrdende avtaler, er det tilstrekkelig at skattyters medkontrahent har oppfylt kontrakten, og det stilles ikke krav om at skattyter faktisk foretar den handling han/hun er forpliktet til før man konstaterer at forpliktelsen til å yte motytelsen er ubetinget. I så fall ville skattyter ikke anses for å ha en ubetinget plikt før vedkommende faktisk oppfyller kontrakten. Det er verken *de lege lata* eller *de lege ferenda* grunn til å stille strengere krav for når en ensidig forpliktelse er blitt ubetinget, slik som departementet legger opp til.

Øvrige uttalelser i Høringsnotatet tyder på at departementet selv anser den særlige regelen for ensidige forpliktelser for å være et unntak fra regelen om at skjæringstidspunktet er når skattyter har en ubetinget forpliktelse. Etter å ha presisert at ensidige forpliktelser ikke skal anses pådratt før skattyter faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger han er forpliktet til, fortsetter departementet således:

*Ut over disse tilfellene tilsiktes det ikke noen endring av det tradisjonelle pådragelseskriteriet i skatteloven § 6-1 første ledd. I gjensidige bebyrdende avtaler vil vilkåret om faktisk pådragelse av kostnad fortsatt oppfylles når det oppstår en ubetinget plikt til å dekke eller innfri en kostnad.<sup>97</sup>*

---

<sup>95</sup> Syversen, domskommentar i Skattenytt 2005 side 32.

<sup>96</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.2.

<sup>97</sup> Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.

Videre hevder departementet at en nedstengningsforpliktelse ikke er av *formuesrettslig* karakter før nedstengning av oljefeltet faktisk skjer. Dette er imidlertid en unaturlig sontring, da den ubetingede forvaltningsrettslige forpliktelsen innebærer en økonomisk oppofrelse for skattyter, og således samtidig er en ubetinget *formuesrettslig* forpliktelse. Departementets synspunkt innebærer at oppfyllelse av forpliktelsen er nødvendig for at dens skal anses som formuesrettslig, noe som åpenbart ikke er holdbart. På samme måte som i gjensidig bebyrdende kontrakter har tidspunktet for *innfrielse* av forpliktelsen ingen sammenheng med spørsmålet om forpliktelsen er formuesrettslig.

## 6.6 Departementets skille mellom ensidige forpliktelser og gjensidig bebyrdende kontrakter

### 6.6.1 Forholdet til det bedriftsøkonomisk riktige resultat og hensynet til å unngå misbruk

Hensynet til skattyters skatteevne basert på et bedriftsøkonomisk riktig resultat sammenholdt med hensynet til å unngå misbruk av skattereglene taler altså for å skille mellom betingede kostnader på den ene siden og ubetingede kostnader på den annen, i samsvar med flertallets resonnement i *Shell*.

Departementets forslag legger derimot opp til at kostnader som hviler på ensidig offentligrettslig eller privatrettslig plikter ikke vil kunne fradragsføres selv om forpliktelsen reelt sett er blitt ubetinget. Et skille mellom ensidige og gjensidige forpliktelser har imidlertid ikke dekning i hensynet til å basere beskatningen på det bedriftsøkonomisk riktige resultat. Påvirkningen på skattyters økonomiske resultat er uavhengig av om forpliktelsen er ensidig eller gjensidig. Hvis man skal komme frem til korrekt økonomisk overskudd for inneværende inntektsår, må kostnader som relaterer seg til denne inntekten tas i betraktning selv om forpliktelsen til å utrede kostnaden først *innfris* senere. Hvorvidt forpliktelsen er ensidig eller gjensidig har ingen betydning for det økonomiske resultatet. Fra et skatteevnesynspunkt vil en skattyter med en ensidig forpliktelse og en annen skattyter med en gjensidig forpliktelse kunne være i samme reelle økonomiske situasjon, uavhengig av om forpliktelsen er ensidig eller gjensidig. Kostnaden er ”pådratt” i like stor grad for begge grupper av skattytere.

Heller ikke hensynet til å unngå misbruk av fradragsreglene kan begrunne et skille mellom gjensidige og ensidige forpliktelser. Når en ensidig forpliktelse er blitt ubetinget vil den med sikkerhet inntre. Dette innebærer at spørsmål med hensyn til om skattyter overdriver forventningen om kostnaden ikke gjør seg gjeldende.

I juridisk teori skilles det gjerne mellom gjensidig bebyrdende avtaler og ensidige forpliktelser, når det skal redegjøres for når en rett eller forpliktelse har blitt ubetinget.<sup>98</sup> Dette har sammenheng med at det ofte vil være enkelt å avgjøre på hvilket tidspunkt det foreligger en ubetinget plikt for debitor når man har å gjøre med gjensidige avtaler; Når medkontrahenten leverer sin ytelse, oppstår en ubetinget plikt for debitor til å prestere motytelsen. Ved ensidige forpliktelser kan det være vanskeligere å formulere en allmenngyldig regel for når debtors motytelse blir ubetinget. Dette bør imidlertid ikke føre til at man utelukker fradragsføring for ensidige fremtidige forpliktelser i de tilfeller hvor det *er* mulig å konstatere om forpliktelsen er ubetinget. Nedstengningskostnader er et eksempel på dette.

---

<sup>98</sup> Se f eks Zimmer, *Lærebok i Skatterett* 338 (4. utgave, Oslo 2001).

## 6.6.2 Følger av skillet mellom ensidige og gjensidige forpliktelser

### 6.6.2.1 Skatteskjerpelse

Departementets forslag innfører en mellomting mellom det vanlige regnskapsprinsippet og kontantprinsippet for ensidige forpliktelser: Når det gjelder nedstengningskostnader er departementets formulering at det først er etter hvert som arbeidet med å nedstenge skrider frem, at kostnaden blir fradragsberettiget og kan periodiseres. Dette innebærer en betydelig skatteskjerpelse i forhold til gjeldende rett, ettersom det altså ikke har betydning at forpliktelsen har blitt ubetinget på et mye tidligere tidspunkt, med den følge at skattyterens reelle overskudd er redusert.

Departementets forslag innebærer en skatteskjerpelse for visse typer forpliktelser - også slike forpliktelser som etter gjeldende rett nektes fradragsført skattemessig etter regelen om avsetninger etter god regnskapsskikk<sup>99</sup>. Garantikostnader har f.eks. etter gjeldende rett vært fradragsberettiget fra det tidspunkt de ”faktisk er pådratt”.<sup>100</sup> Selv om slike kostnader *regnskapsrettslig* fradragsføres fra det tidspunktet skattyter har en statistisk forventning om at de inntre, er skattemessig fradragsføring avskåret på dette tidspunktet. På det tidspunktet en kunde gjør et krav gjeldende under en garanti og det er på det rene at skattyter er forpliktet til å innfri garantiforpliktelsen vil kostnaden være skattemessig fradragsberettiget etter gjeldende rett. Etter departementets forslag vil det først være når garantiarbeidene *utføres* at kostnaden vil være skattemessig fradragsberettiget.

### 6.6.2.2 Nye tolkningsproblemer

Hvis departementets endringsforslag vedtas vil det være av helt sentral betydning for skattyterne om forpliktelser skal anses som gjensidige eller ensidige. Det vil derfor lett oppstå spørsmål om hvorvidt skattyters forpliktelse har tilknytning til et vederlag eller ikke. Sett f.eks. at skattyter påtar seg utbygging av et landområde for en kommune og at området overdras til skattyter i den forbindelse. Skattyters plikter er å forestå utbyggingen av f.eks. boliger, skoler og veier, samt et grusuttak som etter et visst antall år skal renses og leveres tilbake til kommunen. Er tilbakeleveringsplikten en ensidig forpliktelse, eller er det en del av vederlaget skattyter betaler for å overta området og for å få utbyggingsoppdraget?

Når det gjelder mer alminnelige privatrettslige plikter oppstår tilsvarende spørsmål. Er f.eks. en fremtidig service- eller garantiforpliktelse ensidig, eller skal den anses som en del av det skattyter tilbyr medkontrahenten i bytte mot vederlaget? I skille mellom ensidige og gjensidige forpliktelser må det sies å være betydelige gråsoner, hvor blant annet partenes egne forutsetninger spiller en vesentlig rolle. Dette reiser spørsmål om hvilken betydning det skal ha hva partene avtaler seg i mellom. Skal det f.eks. være avgjørende at partene konkret avtaler et bestemt vederlag for en serviceavtale, f.eks. slik at 5 % av vederlaget for en bil skal dekke medkontrahentens krav på service i fremtiden? Riktignok vil fradragsføring av slike kostnader fortsatt være avskåret etter unntaksregelen i sktl § 14-4(3), men eksemplet viser at skillet mellom ensidige og gjensidige forpliktelser ikke er egnet til å skille mellom kostnader som bør være fradragsberettiget og ikke. Slike regler er ikke særlig motstandsdyktig mot tilpassninger.

---

<sup>99</sup> Sktl § 14-4 tredje ledd.

<sup>100</sup> Lignings ABC 2004 side 513.

## 6.7 Hensynet til å unngå skattekreditter

Departementet hevder at hensynet til å unngå skattekreditter taler for den foreslåtte endringen.<sup>101</sup>

Flertallet i *Shell*<sup>102</sup> uttalte følgende om skattekreditt i forbindelse med fradragsføring av nedstengningsutgifter:

*Til støtte for sitt syn har staten også vist til at det var et formål med skattereformen å innskrenke mulighetene for skattekreditter. Som det fremgår av det jeg har gjengitt fra forarbeidene, er det riktig at ønsket om å motvirke skattekreditter har stått sentralt i begrunnelsen for § 50 femte ledd. Bortsett fra i innstillingen fra Aarbakke-gruppen inneholder imidlertid ikke forarbeidene noen nærmere definisjon av "skattekreditt". I Aarbakke-gruppens innstilling blir "skattekreditt" definert slik:*

*«Den utsettelsen av skattebetalingen som følger av at skatteloven åpner for å periodisere inntekter og utgifter på en annen måte enn hva en korrekt økonomisk vurdering skulle tilsi. Skattekreditten som oppnås i en periode vil da være den reduksjonen i skatt som følger av at en benytter skattelovens periodiseringsregler i stedet for et bedriftsøkonomisk riktig overskuddsbegrep» (NOU 1989;14 side 453, jf side 145).*

*Selv om det kan synes som om Aarbakke-gruppen i enkelte drøftelser har benyttet begrepet "skattekreditt" i en noe videre betydning, må man legge til grunn at begrepet i forarbeidene til skattereformen hovedsakelig er benyttet i samsvar med denne definisjonen. Dersom man benytter begrepet "skattekreditt" på denne måten, kan kostnadsføring av ubetingede forpliktelser i samsvar med det regnskapsrettslige sammenstillingsprinsipp, etter min oppfatning klart nok ikke anses som noen skattekreditt.*

Høyesterett kom derfor til at det ikke innebar noen skattekreditt at skattyter fikk fradragsføre nedstengningsutgifter fra det tidspunkt når utgiftene hadde blitt ubetingede.

At skattyter innrømmes en skattekreditt betyr at vedkommende innrømmes fordeler (en "kreditt") som ikke burde vært innrømmet i forhold til egen faktiske pådragelse av kostnader eller opptjening av inntekt. At et fradrag er betydelig beløpsmessig har naturligvis ingen betydning for om skattyteren har oppnådd en skattekreditt. Det er ikke tale om skattekreditt med mindre fradraget medfører at skattyter ikke beskattes for det bedriftsøkonomisk riktige resultat. Oppnår skattyteren en fordelaktig beskatning i forhold til bedriftsøkonomisk riktig resultat, kalles det gjerne en "positiv" skattekreditt, mens et avvik som er ufordelaktig for skattyteren er en "negativ" skattekreditt. En negativ skattekreditt er i realiteten en utsettelse med et fradrag, eller en forskuttering av en inntekt, i strid med skattyterens reelle formuesstilling. I det foregående har vi vist at fradragsføring på det tidspunkt en forpliktelse er blitt ubetinget vil være i samsvar med hensynet til bedriftsøkonomisk riktig resultat. Fradragsføring av nedstengningskostnader fra det tidspunktet disse har blitt ubetinget innebærer altså ingen positiv skattekreditt for skattyter. Tvert i mot medfører departementets forslag et ufordelaktig avvik fra bedriftsøkonomisk riktig resultat, slik at forslaget medfører en negativ skattekreditt. Departementets forslag krenker således

---

<sup>101</sup> Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.

<sup>102</sup> Rt 2004/1921, *Shell*

hensynet til å unngå skattekreditter, og kan derfor ikke begrunne departementets endringsforslag i Høringsnotatet.

### 6.8 Hensynet til å forenkle den ligningsmessige behandlingen

Departementet trekker frem hensynet til å forenkle ligningsbehandlingen som et argument for endringsforslaget.<sup>103</sup> Det første spørsmålet som oppstår er om endringen egentlig vil medføre en forenklet ligningsbehandling. Etter gjeldende rett er tidfesting av fradragsrett avhengig av om det har oppstått en ubetinget forpliktelse for skattyter. Dette fremstår som en retts teknisk enkel regel å håndheve for ligningsmyndighetene.

I forbindelse med skattereformen i 1992 ble hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollmuligheter tillagt vesentlig vekt:

*Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgiftene til **garantier og service** bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke ved et tidligere fradrag på grunn av **forventninger** om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningene **statistisk sett er mer eller mindre sikker**.*<sup>104</sup>

Hensynet til å forhindre misbruk og å begrense ligningsmyndighetenes kontrollbehov var således et viktig hensyn ved 1992-reformen og er det fortsatt i dag. Dette avsnittet fra forarbeidene til 1992-reformen er også inntatt i Høringsnotatet<sup>105</sup> og departementet synes derfor å mene at disse argumentene også støtter deres lovforslag. Uttalelsen fra forarbeidene til 1992-reformen peker på at kontrollbehovet gjør seg gjeldende for usikre forpliktelser basert på forventninger og statistiske antagelser. Slike forpliktelser vil imidlertid ikke være ubetingede. En statistisk forventning om å bli forpliktet er ikke det samme som å være forpliktet.

At en forpliktelse er *ensidig* er ikke det samme som at den er usikker eller en statistisk forventning. Spørsmålet er *når den ensidige forpliktelsen har blitt ubetinget*. En garantiforpliktelse vil være betinget frem til f eks en kunde gjør krav gjeldene under garantien. Kundens påberopelse av garantien er den betingelsen som gjør forpliktelsen *aktuell* for skattyter. Frem til dette tidspunktet er den bare en *mulig* kostnad.

Ved å la tidspunktet for når forpliktelsen har blitt ubetinget være avgjørende for når kostnaden kan fradragsføres, avskjæres fradragsføring basert på statistiske antagelser om fremtidige kostnader. Den fare for misbruk som ble trukket frem i tilknytning til fradragsføring av garanti- og servicekostnader gjør seg ikke gjeldende for ubetingede forpliktelser.

Departementets forslag er imidlertid at uttrykket ”faktisk pådratt” skal forstås slik at kostnader som hviler på ensidige offentligrettslige eller privatrettslige plikter ikke er pådratt før skattyter faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger som vedkommende er forpliktet til. I gjensidig

---

<sup>103</sup> Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.

<sup>104</sup> Ot prp nr 35 (1990-91) s 158.

<sup>105</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.1.3 (ii).

bebyrdende avtaler skal imidlertid tidspunktet for når forpliktelsen har blitt ubetinget være avgjørende. Uttrykket ”*faktisk pådratt*” skal altså ha én betydning i forhold til ensidige forpliktelser og en annen i forhold til gjensidige forpliktelser.

Etter departementets endringsforslag må det således først tas stilling til om det dreier seg om en gjensidig bebyrdende avtale eller en ensidig forpliktelse. Hvis det foreligger en ensidig forpliktelse, skal forpliktelsen først anses som ubetinget når skattyter ”*faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger*” som vedkommende er forpliktet til. Som tidligere nevnt er dette ikke en naturlig forståelse av når forpliktelser anses ubetingede. Dette kan i alle fall ikke sies å være en retts teknisk enklere regel enn hva som følger av gjeldende rett.

Selv om man likevel skulle legge til grunn at den foreslåtte regel ville forenkle ligningsbehandlingen, må hensynet til administrativ forenkling under enhver omstendighet veies opp mot de ulemper forenklingen innebærer ellers. De uttalelsene i forarbeidene til skattereformen i 1992<sup>106</sup> som departementet har inntatt i Høringsnotatet viser riktignok at hensynet til forenkling av ligningsbehandlingen var et av momentene som ble tillagt vekt da avskjæringsregelen for avsetninger etter god regnskapsskikk ble innført.<sup>107</sup> Nevnte forarbeider drøfter imidlertid fradragsretten for fremtidige kostnader som hviler på *betingede* forpliktelser. Forarbeidene vektlegger at det vil være vanskelig for ligningsmyndighetene å kontrollere skattyternes statistiske antagelser over forventede kostnader til f.eks garanti- og serviceforpliktelser. Når det gjelder slike kostnader taler imidlertid heller ikke hensynet til et bedriftsøkonomisk riktig resultat for å tillate fradragsføring, ettersom debitors plikt i disse tilfellene ikke er ubetinget. Når hensynet til skatteevnen og et riktig bedriftsøkonomisk resultat ikke er til hinder for å avskjære fradragsretten kan det være legitimt å legge vekt på hensynet til administrativ forenkling.

Det foreliggende endringsforslag vil imidlertid avskjære fradragsføring til tross for at dette ikke er forenlig med hensynet til skattyters skatteevne basert på et bedriftsøkonomisk riktig resultat, jf ovenfor. I denne sammenheng bør derfor hensynet til forenklet ligningsbehandling tillegges begrenset vekt.

## 6.9 Nøytralitetshensynet

Departementet trekker også frem hensynet til skattemessig nøytralitet mellom IFRS og regnskapsloven som begrunnelse for endringsforslaget.<sup>108</sup> Med nøytralitetshensynet menes for det første at det ikke skal få skattemessige konsekvenser for skattyter om han velger å benytte IFRS eller regnskapsloven. For det andre skal det tilstrebes å oppnå løsninger som er mest mulig tilsvarende det som følger av de nåværende regler.

Departementet hevder at nøytralitetshensynet taler for endringsforslaget ettersom ”*det er ulik adgang til å foreta avsetninger etter regnskapsloven og IFRS*”.

Når det gjelder eventuelle forskjeller mellom IFRS og regnskapsloven med hensyn til periodisering av *fjerningskostnader* forhindrer petroleumsskatteloven (”**petrsktl**”) § 3 bokstav c) fjerde ledd § 3 *litra g* at disse forskjellene får skattemessig betydning. For slike kostnader er det

---

<sup>106</sup> Ot prp nr 35 (1990-91) s 159.

<sup>107</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.1.3 (ii).

<sup>108</sup> Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.

derfor ikke nødvendig med en lovendring for å oppnå skattemessig nøytralitet mellom de to regnskapssystemene. Gjeldende rett ville uansett heller ikke tillatt fradragsføring på linje med nedstengningskostnader, ettersom fjerningsforpliktelsen ikke er ubetinget før det foreligger vedtak om fjerning.

Når det gjelder *nedstegningskostnader* blir spørsmålet hvordan disse behandles regnskapsrettslig. I henhold til *IFRS* skal kostnader til "*assets dismantlement, removal and restorations costs*" inngå i anskaffelseskost. I tillegg til fjerningskostnader, må dette anses å omfatte nedstegningskostnader. Nedstegningskostnader skal derfor aktiveres og vil være gjenstand for regnskapsmessige avskrivninger i hele produksjonsperioden. Hvis et regnskap avlagt i samsvar med *IFRS* legges til grunn for den skattemessige periodiseringen, medfører dette altså at nedstegningskostnadene tillates periodisert i hele produksjonsperioden og ikke bare når nedstengning faktisk skjer. Når det gjelder skattytere som avlegger regnskap etter *regnskapsloven* innebærer gjeldende rett, sett i lys av Høyesteretts avgjørelse i *Shell*, at skattyter har krav på skattemessig periodisering av nedstegningskostnader i hele produksjonsperioden i samsvar med sammenstillingsprinsippet.

Det vil således være en viss forskjell mellom regnskapspliktige som avlegger regnskap etter *IFRS* og de som avlegger regnskap etter *regnskapsloven* når det gjelder metoden som anvendes ved periodisering av f.eks. nedstegningskostnader. I begge tilfeller tillates imidlertid periodisering av kostnadene i hele produksjonsperioden. Grunlaget er henholdsvis avskrivning av anskaffelseskost og avsetninger i samsvar med sammenstillingsprinsippet. Begge disse metodene for periodisering antas i *NRS* å oppfylle *regnskapslovens* sammenstillingsprinsipp når det gjelder *fjerningskostnader*.<sup>109</sup> Det uttales også at periodiseringen normalt vil være identisk uansett hvilken av metodene som anvendes.<sup>110</sup>

Selv om det ikke er en tilsvarende valgmulighet mellom ulike metoder for sammenstilling ved periodisering av nedstengningskostnader, tyder disse uttalelsene i *NRS* på at forskjellene mellom *IFRS* og *regnskapsloven* med hensyn til periodisering av nedstengningskostnader ikke har særlig betydning i praksis. Den skattemessige nøytraliteten mellom de to regnskapssystemene vil således være tilstrekkelig ivaretatt med dagens regler sett i lys av Høyesteretts avgjørelse i *Shell*.

Departementet har imidlertid valgt en løsning som verken bygger på *regnskapslovens* prinsipper, *IFRS* eller gjeldende skatterettslige periodiseringsregler. I tillegg til å bryte med nøytralitetsforutsetningens tilstrebelse av *status quo*, innebærer forslaget en betydelig skatteskjerpelse ettersom fradragsføring utsettes både for skattytere som benytter *IFRS* og de som benytter *regnskapsloven*.

Departementet viser til at endringsforslaget også vil innebære nøytralitet i forhold til næringsdrivende som ikke er regnskapspliktige. Etter departementets oppfatning kan det ikke "*ses noen grunn til at fradragsretten for fremtidige utgifter eventuelt skal være mer vidtgående for næringsdrivende med full regnskapsplikt enn den er for andre næringsdrivende*".<sup>111</sup> Også denne uttalelsen har imidlertid bakgrunn i departementets uriktige standpunkt til hva som er gjeldende rett. Næringsdrivende som ikke har regnskapsplikt skal periodisere sine kostnader i

---

<sup>109</sup> *NRS* om usikre forpliktelser og betingede eiendeler punkt 7.5.2.

<sup>110</sup> *NRS* om usikre forpliktelser og betingede eiendeler punkt 7.5.2.

<sup>111</sup> Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.



henhold til sktl § 14-2 annet ledd. Det avgjørende er derfor på hvilket tidspunkt det har oppstått en ubetinget plikt for skattyter til å dekke eller innfri kostnaden. Dommen i *Shell* avgjør hva som skal til for at en ensidig forpliktelse skal anses for å ha blitt ubetinget. Samtidig viser dommen at det samme tidspunkt (det tidspunkt hvor forpliktelsen er blitt ubetinget) er avgjørende for når en kostnad skal anses "pådratt" i henhold til sktl § 6-1 første ledd første punktum. Det er altså ikke grunnlag i gjeldende rett for å hevde at næringsdrivende uten regnskapsplikt ikke får fradragsføre kostnader som hviler på ensidige forpliktelser før skattyter faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger som han/hun er forpliktet til.

Hvis departementets endringsforslag blir vedtatt vil verken næringsdrivende som baserer sin tidfesting på realisasjonsprinsippet i sktl § 14-2 annet ledd eller regnskapspliktige næringsdrivende få fradrag for ensidige forpliktelser før skattyter faktisk utfører, tåler eller unnlater de handlinger som han/hun er forpliktet til. Dette innebærer en betydelig skatteskjerpelse for både regnskapspliktige og ikke-regnskapspliktige.

### **6.10 Hensynet til at skattyter oppnår effektivt fradrag for sine innteksrelaterte kostnader**

Et særskilt problem med å utsette fradragsføringen av ubetingede kostnader er at utsettelsen vil kunne resultere i at skattyter ikke oppnår effektivt fradrag for kostnadene fordi bruttoinntektene ikke er høye nok til å absorbere kostnadene. Det vil i så fall oppstå et udekket underskudd. Riktignok hjemler sktl § 14-7 rett til å tilbakeføre udekket underskudd til fradrag i inntekten i de to foregående inntektsår, dersom skattyters virksomhet opphører. Det er imidlertid på det rene at sktl § 14-7 i mange tilfelle ikke vil avhjelpe situasjonen, med den følge at skattyter likevel ikke oppnår effektivt fradrag for sitt udekkede underskudd.

Hva angår udekket underskudd i petroleumssektoren, avhjelper petrsktl § 3 bokstav c) fjerde ledd problemet ved å bestemme at skattyter kan kreve at staten utbetaler skatteverdien av udekket underskudd ved opphør av særskattepliktig virksomhet.

Hva angår udekket underskudd *utenfor* petroleumssektoren, foreligger ingen tilsvarende hjemmel, med den følge at skattyter her risikerer ikke å oppnå effektivt fradrag for sitt udekkede underskudd. Dersom fradragsretten for ubetingede kostnader utsettes, som foreslått av departementet, vil dette, i forhold til gjeldende rett basert på Høyesteretts avgjørelsen i *Shell*, innebære en økning av risikoen for at det oppstår udekkede underskudd, som skattyter ikke effektivt oppnår fradrag for.

At skattyter ikke oppnår effektivt fradrag for sine kostnader og sitt underskudd er en uønsket effekt av skattereglene. Dette er for det første antatt av lovgiver selv, som har søkt å avbøte problemet innenfor petroleumssektoren gjennom vedtagelsen av petrsktl § 3 bokstav c) fjerde ledd. Dette er også antatt i praksis. Det kan f.eks. vises til et vedtak fattet av OLN SfS i 2001.<sup>112</sup> Spørsmålet i saken var om skattyter hadde rett til fradrag for regnskapsmessige avsetninger til å dekke en fremtidig innløsning av en forpliktelse iht vassdragsreguleringsloven § 16 nr 5 vedrørende hjemfall av kraftverk. OLN SfS gav skattyter medhold i kravet om fradrag for avsetningen, og la i den forbindelse stor vekt på risikoen for at skattyter ikke ville oppnå effektivt fradrag for sine kostnader:

*Nemnda har i tidligere saker antatt at det prinsipp som er nedfelt i Merakerdommen, ikke har gitt grunnlag for krav om avsetninger til fremtidig vedlikehold av verket, se*

---

<sup>112</sup> Utv 2002/193, OLN SfS, s 269 (punkt 3.2.2).

*Bedriftsbeskatning i praksis 2000 s. 351. Nemnda antok at den foreliggende saken skilte seg fra den tidligere sak på et vesentlig punkt: I den tidligere sak ville selskapet få fradrag for vedlikeholdsutgiftene etter hvert som de påløp det enkelte året. Skattyteren ville dermed ha fått fradrag for alle kostnadene idet hjemfallet inntreffer. I den foreliggende saken var det derimot selve hjemfallet som vil utløse utgiften. **Skattyter ville da risikere at han ikke får effektivt fradrag for kostnadene. Etter nemndas mening var denne risikoen for at fradraget ikke ville bli effektivt, det sentrale synspunkt i Merakerdommen. Nemnda mente derfor at Høyesteretts synspunkt i Merakerdommen, talte for at skattyter ble gitt fradrag for avsetninger til å møte denne utgiften i den foreliggende saken (uthevet her).**<sup>113</sup>*

Departementets endringsforslag, hvoretter fradragsretten for ubetingede kostnader av typen opprydningskostnader, nedstengningskostnader og fjerningskostnader generelt utsettes inntil den aktuelle handling foretas, innebærer en økende forskjellsbehandling av petroleumssektoren og andre sektorer med hensyn til risikoen for at det skal oppstå udekkede underskudd som skattyter ikke effektivt oppnår fradrag for. Innenfor petroleumssektoren medfører endringsforslaget riktignok en betydelig periodiseringsulempe, men petrsktl § 3 bokstav c) fjerde ledd avverger risikoen for at skattyter ikke skal oppnå effektivt fradrag for sine udekkede kostnader. Utenfor petroleumssektoren medfører endringsforslaget derimot både en betydelig periodiseringsulempe og en økende risiko for at skattyter ikke skal oppnå effektivt fradrag for sine udekkede kostnader.

I Høringsnotatet har departementet selv lagt betydelig vekt på hensynet til å unngå forskjellsbehandling av begrenset og fullt regnskapspliktige skattytere, for så vidt angår periodisering av kostnadsfradrag:

*I dag kan man også trekke frem hensynet til likebehandling med næringsdrivende [med begrenset regnskapsplikt] som baserer sin tidfesting på realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-2 annet ledd. Det kan ikke ses noen grunn til at fradragsretten for fremtidige utgifter eventuelt skal være mer vidtgående for næringsdrivende med full regnskapsplikt enn den er for andre næringsdrivende.<sup>114</sup>*

Hensynet til å forhindre forskjellsbehandling av skattytere engasjert i petroleumssektoren og skattytere engasjert i virksomhet utenfor petroleumssektoren må på sin side ha den samme vekt som hensynet til å forhindre forskjellsbehandling av skattytere med begrenset regnskapsplikt og skattytere med full regnskapsplikt. Forskjellsbehandlingen av skattytere engasjert i petroleumssektoren og skattytere engasjert i virksomhet utenfor petroleumssektoren, hva angår risikoen for ikke effektivt å oppnå fradrag for udekket underskudd, vil være langt mindre markant etter gjeldende rett, hvoretter forholdsmessig fradrag tillates det enkelte inntektsår, enn etter departementets endringsforslag, hvoretter fradragsretten utsettes. Hensynet til å forhindre forskjellsbehandling av skattytere engasjert i petroleumssektoren og skattytere engasjert i virksomhet utenfor petroleumssektoren tilsier derfor at gjeldende rett opprettholdes uten å gjennomføre de endringer departementet har foreslått.

---

<sup>113</sup> Utv 2002/193, OLN SfS, s 269-270 (punkt 3.2.2).

<sup>114</sup> Høringsnotatet punkt 4.2.2.2.

## 6.11 Konklusjon

Hensynet til at beskatningen baseres på et bedriftsøkonomisk korrekt resultat sett i sammenheng med hensynet til å unngå misbruk av skattereglene tilsier at en kostnad først kan fradragføres når den er ubetinget. Dette har også vært regelen i gjeldende rett. De argumenter departementet påberoper for å endre regelen må sies å være feilslåtte. Departementets regel vil videre føre til nye tolknings- og avgrensingsproblemer, negative skattekreditter for skattyterne og økt forskjellsbehandling av skattytere.

## 7. SAMMENFATNING

### 7.1 *De lege lata*

Basert på gjennomgangen av relevante rettskilder er vår konklusjon at nedstengningskostnader må anses pådratt på det tidspunkt de blir ubetingede, det vil si på det tidspunkt boring av produksjonsbrønner på et utvinningsfelt startes. Dette følger av Høyesteretts avgjørelse i *Shell*<sup>115</sup>, men har også klar støtte i retts- og ligningspraksis forut for avgjørelsen i *Shell*.

Departementets sontring mellom *forvaltningsrettslige* forpliktelser til å foreta nedstengning og de *formuesrettslige* forpliktelser som vil oppstå når nedstengning faktisk skjer<sup>116</sup> har etter vårt syn liten relevans skatterettslig. Høyesterett konkluderte i *Shell* med at nedstengningskostnadene var "pådratt" på det tidspunkt den forvaltningsrettslige forpliktelse oppstod, noe som åpenbart må være avgjørende *de lege lata*.<sup>117</sup> Departementets standpunkt kan ikke anses å gi uttrykk for gjeldende rett.

### 7.2 *De lege ferenda*

Hensynet til skattyters skatteevne tilsier at skattebyrden baseres på skattyters bedriftsøkonomisk riktige resultat. Beskatning basert på det bedriftsøkonomisk riktige resultat har også historisk sett vært et sentralt hensyn. Dette hensynet taler derfor for at det avgjørende tidspunkt for tidfesting av kostnader er det tidspunkt hvor det har oppstått en ubetinget forpliktelse for skattyter, jf Høyesteretts avgjørelse i *Shell*.

Departementets endringsforslag ivaretar ikke nøytralitetshensynet i tilstrekkelig grad, og kan heller ikke begrunnes med forenkling av ligningsbehandlingen eller hensynet til å unngå skattekreditter. Departementets endringsforslag leder også til en økende, ubegrunnet forskjellsbehandling av skattytere engasjert i petroleumssektoren og skattytere engasjert i virksomhet utenfor petroleumssektoren, for så vidt angår risikoen for ikke å oppnå effektivt fradrag for udekkede kostnader.

Et gjennomgående trekk ved departementets argumentasjon er at den bygger på en feilaktig oppfatning av gjeldende rett ettersom det ses helt bort fra Høyesteretts dom i *Shell*. Staten har for tiden flere saker mot oljeselskaper gående for domstolene hvor statens anførsler bygger på et annet syn på gjeldende rett enn det som ble lagt til grunn i *Shell*. Departementets fremstilling av gjeldende rett i Høringsnotatet må derfor ses på bakgrunn av at departementet har interesse av å

---

<sup>115</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48-49.

<sup>116</sup> Høringsnotatet punkt 3.2.2 nest siste avsnitt.

<sup>117</sup> Rt 2004/1921, *Shell*, premiss 48.

fremstille gjeldende rett på en måte som ikke svekker deres synspunkter i de pågående rettssakene. Det er imidlertid uholdbart å fremstille statens anførsler i pågående rettssaker som gjeldende rett i et Høringsnotat. Som vist i det foregående har dette medført at argumentasjonen for de foreslåtte lovendringene gjennomgående bygger på feilaktige premisser og ikke har gyldighet når riktig oppfatning av gjeldende rett legges til grunn.