

Stipendiat Harald Hauge
Institutt for offentlig rett
Pb 6706 St Olavspl
0130 Oslo
Tlf 920 21 100

Oslo 15. august 2005

Høringsuttalelse vedrørende skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapsloven

1 INNLEDNING

I hovedsak knytter mine kommentarer seg til forslaget om å forsterke og utvide innvinnings- og oppfrelseskriterienes betydning. Jeg er kritisk til at disse benyttes som "terskler" for når inntekter og kostnader tidligst kan tidfestes på regnskapsprinsippets område. Årsaken til dette er at kriteriene har tildels uavklart hjemmel, funksjon og innhold. I stedet for å benytte slike upresise kriterier mener jeg det vil være mer hensiktsmessig å benytte det veletablerte realisasjonsprinsippet som tidfestingsprinsipp, enten for å etablere slike terskler som nevnt, eller for å avløse regnskapsprinsippet.

Når dette er sagt, deler jeg departementets oppfatning av behovet for å foreta justeringer av regnskapsprinsippet, både av hensyn til utviklingen i regnskapsretten – og ikke minst med henblikk på den uklare rettstilstanden som Høyesteretts dom i Shell-saken har skapt.

Mine kommentarer i det følgende vil behandle departementets forslag om å benytte henholdsvis innvinnings- og oppofrelseskriteriene som terskler, hver for seg.

2 INNVINNING SOM "TERSKEL" FOR BESKATNING

2.1 Utgangspunkt

Når det gjelder forslaget om å innføre innvinning som "terskel" for tidfesting etter regnskapsprinsippet, er min hovedinnvending at innvinningsbegrepet er uegnet som tidfestingskriterium. Man burde heller følge tradisjonen med å benytte realisasjonsprinsippet som tidfestingsprinsipp når regnskapsprinsippet fravikes. Man kan da oppnå en langt mer forutsigbar rettstilstand fordi realisasjonsprinsippet er en veletablert regel for tidfestingsformål. I tillegg vil man også oppnå bedre konsekvens i regelverket; man får to tidfestingsprinsipp for regnskapspliktige – i stedet for tre slik høringsnotatet legger opp til. Dette vil bli utdypet i det følgende, hvor jeg først vil knytte noen kommentarer til høringsnotatets drøftelser av innvinningsbegrepets funksjon og innhold.

2.2 Departementets drøftelse av innvinningsbegrepets funksjon

I høringsnotatet s 27 flg legges det etter min mening korrekt til grunn at det er omdiskutert og uavklart om innvinning er et vilkår for beskatning, men at det synes avklart at urealisert

verdistigning på driftsmidler ikke er skattepliktig. Dette gir imidlertid ikke grunnlag for følgende standpunkt som inntas på s 28:

”Skattelovens regler om realisasjon som innvinningskriterium for kapitalgevinster på anleggsmidler, vil således også være den reelle skattemessige tidfestingsregelen for slike gevinster.”

Hensett til at slike gevinster i hovedsak tidfestes etter skattelovens særregler - som jeg vil komme tilbake til nedenfor - og at regnskapsprinsippet ellers skal legges til grunn, så er denne uttalelsen i beste fall upresis. At urealiserte verdiendringer ikke får skattemessige konsekvenser innebærer bare at gevinstmålingen avviker fra regnskapsreglene ved den senere transaksjon som tidfestes i henhold til realisasjonsprinsippet eller regnskapsprinsippet.

På s 51 i høringsnotatet uttales det videre at det er uavklart etter gjeldende rett i hvilken grad innvinningstidspunktet tilsvarende tidspunktet for transaksjonsbasert opptjening etter regnskapsloven. Imidlertid hevdes det på sidene 24 og 53 at regnskapsrettslig opptjening i hovedsak samsvarer med tidspunktet for skattemessig innvinning. Jeg kan ikke se at dette er særlig underbygget, og som jeg vil komme tilbake til kan påstanden ikke være riktig hva gjelder realisasjon av eiendeler.

Det uttales forøvrig på s 53 at innvinningsbegrepet har et lignende sannsynlighetskrav som for resultatføring av opptjente inntekter i regnskapsretten. Jeg kan ikke se at sannsynlighet for at inntekt mottas er et tolkningsmoment når innvinningstidspunktet skal fastlegges. Aarbakke, Skatt på inntekt 1990 s 12, uttaler riktignok at man ved valg av innvinningstidspunkt bør *”velge et tidspunkt da innvinningen praktisk sett kan anses endelig”*, men dette innebærer ikke at samme regel kan ha ulike innvinningstidspunkt avhengig av sannsynligheten for at inntekten vil mottas av skattyter.

Sett på bakgrunn av at innvinning etter gjeldende rett ikke kan anses som et generelt vilkår for tidfesting, så oppfatter jeg departementets forslag om å lovfeste innvinning som ”terskel” for tidfesting etter regnskapsprinsippet, som et forslag om å utvide innvinningsbegrepets funksjon – til også å bli benyttet som et tidfestingskriterium. Som jeg vil utdype i neste punkt er det min oppfatning at innvinningsbegrepet imidlertid er uegnet i så henseende.

2.3 Innvinningsbegrepet er uegnet som tidfestingskriterium

2.3.1 Innvinningsbegrepet har uklar hjemmel og uklart innhold

Ved å innføre innvinning som tidfestingskriterium vil man få det lovtekniske problem at man henviser til et begrep som ikke benyttes i skatteloven, og som det derfor er uklart hvordan skal fortolkes. Med unntak av begrepet *”realisasjon”* for kapitalgevinster, fremgår ikke innvinningskriteriene eksplisitt av de ulike beskatningshjemplene.

Det må videre fremheves at begrepet ble introdusert av professor Magnus Aarbakke som et hjelpebegrep for å illustrere at en inntekt kan oppstå på et annet tidspunkt enn den beskattes, og utover begrepet *”realisasjon”* er det uklart hvilke funksjoner innvinningstidspunktene for andre inntekter har hatt i praksis. Det har forøvrig også vært gjort gjeldende ulike oppfatninger i juridisk teori om hvordan kriteriet skal innfortolkes i skattereglene (sml Aarbakke, Skatt på inntekt 1990 s 12 og Zimmer, Lærebok i skatterett 2001 s 113).

At begrepet er uklart fremheves for så vidt også i høringsnotatet på s 54, men det legges opp til at behovet for presiseringer kan avhjelpest via videreutvikling i ligningspraksis og ved administrative uttalelser. Jeg synes en slik teknikk gir dårlig forutberegnelighet; hvis forslaget opprettholdes burde man i alle fall søke å presisere vilkårets betydning i forarbeidene.

2.3.2 Tidfesting av gevinster på avtaletidspunktet gir uheldige konsekvenser

I tillegg til at innvinningsbegrepet har uklart hjemmelsgrunnlag og innhold, mener jeg at begrepet også er uegnet fordi bruken av ”realisasjon” som innvinningskriterium vil gi uønskede resultat hvis det også benyttes som tidfestingskriterium for kapitalgevinster. Under forutsetning av at realisasjonsbegrepet tilsvare det tidligere avhendelsesbegrepet – hvilket synes å være den alminnelige oppfatning – så ble tidspunktet for realisasjon i Rt 1995 s 872 Eide tolket til å være ”når gevinsten er klarlagt og sikret for selgerne”. Dette vil normalt skje på avtaletidspunktet (sml Zimmer, Lærebok i skatterett s 277 flg). Skjæringspunktet etter realisasjonsprinsippet (som tidfestingsregel) og regnskapsrettens opptjeningsprinsipp vil derimot være tidspunktet for overføringen av formuesgodet, hvilket vil kunne avvike markert fra avtaletidspunktet. Dette vil jeg illustrere med et eksempel:

Skal departementets forslag anvendes på VPS-registrerte aksjer (som vil kunne følge markedsverdiprinsippet regnskapsmessig), vil man kunne ha en situasjon hvor avtale inngås i august år 1, mens oppgjør utsettes til over nyttår. Hvis registrering på kjøpers konto skjer i år 2, vil fullt regnskapspliktige måtte tidfeste i år 1, mens begrenset regnskapspliktige (som benytter realisasjonsprinsippet) skal tidfeste i år 2 (jf Utv 2003 s 1464 og Hauge, Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel 2001 s 147 flg). Slik jeg tolker det regnskapsrettslige opptjeningsprinsipp, så ville år 2 også være riktig tidspunkt for resultatføring.

Forslaget om å benytte innvinningstidspunktet for tidfesting vil altså kunne medføre resultat som klart skiller seg fra realisasjonsprinsippet (som tidfestingsprinsipp) og regnskapsrettens opptjeningsprinsipp. Dette står i ganske klar kontrast til uttalelsene i høringsnotatet sidene 24 og 53 hvor det legges til grunn at tidspunktene for regnskapsrettslig opptjening og skatterettslig realisasjon (som tidfestingskriterium) i hovedsak samsvarer med innvinningstidspunktet, samt at regelen i § 14-4 femte ledd blir overflødig om innvinningstidspunktet legges til grunn for tidfestingen. Selv om innvinningstidspunktet i visse tilfelle vil kunne falle sammen med tidspunktet for tidfesting etter realisasjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet, så undervurderes den forskjell som ligger i å la avtaletidspunktet være avgjørende for tidfestingen i alle de tilfellene hvor det senere overføringstidspunktet i dag er avgjørende.

Ved å tidfeste på innvinningstidspunktet vil altså avtaletidspunktet bli skjæringspunktet, hvilket etter min vurdering vil være svært uheldig; det gir dårlig notoritet – og åpner dermed for illojal tilpasning – og det vil resultere i en forskjellsbehandling av regnskapspliktige som benytter IFRS med begrenset regnskapspliktige og fullt regnskapspliktige som ikke benytter IFRS. Den sistnevnte konsekvens vil ytterligere komplisere et allerede uoversiktlig juridisk landskap, og er også egnet til å øke forvirringen om innvinningsbegrepets primære funksjoner og det tosporede system skatteloven ellers har i forhold til innvinning og tidfesting.

2.3.3 Tidfesting på innvinningstidspunktet gir dårlig konsekvens i regelverket

I tillegg til de nevnte argumenter oppstår spørsmålet om hvorfor departementet nå ønsker å benytte innvinningstidspunktet som tidfestingskriterium, når en tidligere konsekvent har benyttet det etablerte realisasjonsprinsippet i § 14-2 ved behov for unntak fra regnskapsprinsippet eller justeringer av dette. Dette har blant annet vært tilfelle for begrenset regnskapspliktige, for finansielle instrumenter, for ikke-aktiveringspliktige FoU-kostnader og for rente- og finansieringskostnader. Innføres innvinningstidspunktet nå som et tredje tidfestingskriterium vil resultatet bli et mindre konsekvent regelverk.

Enkelte inntekter innvunnes forøvrig (antagelig) samtidig med realisasjonsprinsippet. Dette gjelder tjenester, renter, leie, utbytte og erstatning. At tidspunktene i visse tilfelle faller sammen underbygger etter min mening at man heller bør fortsette å benytte det etablerte realisasjonsprinsippet som tidfestingskriterium når regnskapsprinsippet må justeres. I tillegg til dette – og kanskje aller viktigst - kommer det forhold at man for kapitalgevinster allerede har en rekke særregler som benytter realisasjonsprinsippet som tidfestingskriterium, og at innføring av innvinningstidspunktet som tidfestingskriterium også i dette henseende vil gi dårlig konsekvens.

2.4 Tradisjonen med bruk av realisasjonsprinsippet i § 14-2

Som det fremheves i høringsnotatet s 23 eksisterer det i dag en lang rekke særregler som regulerer tidfestingen for kapitalgevinster og tap. Noen av disse reglene, f eks særreglene i § 14-4, henviser direkte til realisasjonsprinsippet i § 14-2. Andre regler, som f eks § 14-44 andre og tredje ledd, § 14-52 og 10-44 fjerde ledd, henviser til ”realisasjon” eller ”realisasjonstidspunkter”. Etter en gjennomgang av disse siste reglene er det min oppfatning at det mest nærliggende tolkningsalternativet for hver av dem er at de viser til realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel og ikke til realisasjon som innvinningsbegrep (realisasjonsbegrepet). Disse fortolkningene kan eventuelt bli utdypet senere om ønskelig, men mitt poeng i denne sammenheng er at forslaget om å innføre innvinningstidspunktet som terskel for tidfesting vil innebære et klart brudd med de særreglene som ellers gjelder for tidfesting.

2.5 Fordeler ved bruken av realisasjonsprinsippet som terskel

Som det har fremgått ovenfor anser jeg løsningen med å benytte innvinningstidspunktet som terskel for tidfesting etter regnskapsprinsippet som lite egnet. Ved å benytte realisasjonsprinsippet i stedet vil man derimot oppnå flere fordeler. For det første benytter man da en veletablert regel hvilket gir langt bedre forutberegnelighet for skattyterne. Det foreligger praksis og teori ift skjæringstidspunktet, samt at innholdet av regelen uansett vil måtte utvikles ift ulike formuesgoder og transaksjoner.

Hensett til at tidfestingsprinsippet allerede gjelder generelt for begrenset regnskapspliktige, samt styrer tidfestingen på viktige områder for alle regnskapspliktige via de skatterettslige særreglene, så oppnår man også en langt bedre konsekvens i regelverket enn om man skulle introdusere et tredje tidfestingsprinsipp.

Som nevnt ovenfor vil det også generelt være lettere å manipulere tidfestingstidspunktet hvis avtaletidspunktet (realisasjonsbegrepet) legges til grunn, enn om overføringstidspunktet (realisasjonsprinsippet) legges til grunn, fordi sistnevnte tidspunkt er langt mer notorisk.

Hvis departementet opprettholder sitt standpunkt om ikke å forlate regnskapsprinsippet, så kan det tilføyes at bruk av realisasjonsprinsippet som terskel vil kunne gjøre en senere avvikling av regnskapsprinsippet mindre dramatisk ettersom jeg antar at realisasjonsprinsippet da vil få anvendelse som generell regel – på linje med hva som ble forslått i forbindelse med skattereformen i 1992. Når realisasjonsprinsippet allerede har vid utbredelse så vil en slik overgang bli mer forutsigbar og mindre omfattende enn om man nå velger innvinningsbegrepet som terskel. Jeg regner med at et slikt scenario ikke er usannsynlig hensett til trenden i retning av økt balanseorientering i regnskapsretten, og derav følgende utbredelse av markedsverdiprinsippet.

3 ”FAKTISK PÅDRATT” SOM TERSKEL FOR FRADRAGSFØRING

3.1 Vilkårene om pådragelse og oppofrelse i § 6-1 første ledd

Når det gjelder høringsnotatets drøftelse av kriteriet ”pådratt” i § 6-1 første ledd, og forslaget om at ”faktisk pådratt” introduseres som terskel for fradragsføring både i § 6-1 og § 14-4 andre ledd, er det lett å bli forvirret om hva departementet egentlig mener om gjeldende rett. Dette gjelder både hvorvidt det etter § 6-1 første ledd må foreligge en aktuell betalingsforpliktelse før fradragsføring kan skje, samt hvilket forhold det er mellom kriteriet ”pådratt” i § 6-1 og ”faktisk pådratt” som innfortolkes i avskjæringsregelen § 14-4 tredje ledd.

Hva gjelder det første, hvorvidt pådragelse/oppofrelse er et vilkår som må være oppfylt før fradragsføring kan skje, vil jeg først bemerke at det på s 31 uttales at kravet til pådragelse/oppofrelse ikke problematiseres i de drøftelser av antesipering av fradragsrett som gjennomføres av Aarbakke og Zimmer i deres eldre lærebøker. Dette er ikke riktig. Aarbakkes drøftelser i Skatt på inntekt 1990 sidene 314 og 315 henviser til oppofrelseskriteriet indirekte via henvisningen til kap 24.5.1 hvor Langstein-dommen Rt 1952 s 122 drøftes, og mer direkte i forbindelse med henvisningen til Skandia Lloyd-dommen Rt 1987 s 1184. Zimmer, Bedriftsskatterett 1988 drøfter problemstillingen eksplisitt på s 34 flg.

Høringsnotatets drøftelse på sidene 31-32 etterlater et klart inntrykk av at pådragelses-kriteriet ikke var et absolutt hinder for fradrag for fremtidige kostnader. Likevel gir drøftelsene på s 37-38 et inntrykk av at departementet mener at pådragelseskriteriet i § 6-1 første ledd kan benyttes som et selvstendig hinder for slike fradrag. Formuleringene på sidene 63-64 etterlater samme inntrykk; pådragelses-kriteriet synes å bli ansett som et vilkår for tidfesting, og synes å kunne hindre fradrag for fremtidige kostnader. Det ser også ut som man legger til grunn på s 37 at innholdet i pådragelses-kriteriet i § 6-1 første ledd ble endret ved skattereformen i 1992, hvilket uansett ikke kan være riktig.

Etter selv å ha jobbet en del med problematikken rundt avsetninger og vilkåret om pådragelse/oppofrelse, mener jeg det fremstår som forholdsvis klart at pådragelseskriteriet i § 6-1 første ledd ikke hindrer fradrag for alle fremtidige kostnader. De nevnte drøftelser i Aarbakke og Zimmer illustrerer tydelig at det før 1992 eksisterte en viss adgang til å fradragsføre kostnader før det forelå en aktuell betalingsforpliktelse. Gjems-Onstad, Avskrivninger 1984 s 168 formulerer dette slik at ”pådragelse i visse tilfelle kan inntre

allerede når det foreligger plikt til fremtidig oppofrelse". Både Aarbakke og Zimmer oppstiller riktignok som utgangspunkt at det ikke foreligger noen alminnelig rett til fradrag for fremtidige kostnader, men på linje med hva som uttales av Gjems-Onstad, Avskrivninger 1984 s 198 har det ikke vært mulig å fastlegge noenlunde presist hvor grensen går. Hovedårsaken til dette er at det ikke er mulig å finne en noenlunde klar og prinsipiell linje i rettspraksis, og etter min mening er Meraker-dommen den saken som det er vanskeligst å passe inn i et mønster:

Enkelte av de høyesterettsdommer som i teorien behandles som eksempler på at avsetninger har vært akseptert, kan etter min mening kanskje bedre forstås som dommer om avskrivninger av tidsbegrensede investeringer – hvilket ikke er hva man tradisjonelt forbinder med avsetninger. I Rt 1915 s 538 Kristiania Sporveisselskap ble det innrømmet en form for avskrivninger – om enn atypiske – av det tap sporveisselskapet ville lide som følge av at de ervervede anlegg i henhold til konsesjonsvilkår skulle hjemfalle til kommunen. Videre ble det i Rt 1921 s 678 Laugstol Bruk akseptert ekstraordinære avskrivninger på et ledningsnett etter at kommunen hadde vedtatt at det skulle fjernes innen kort tid.

Hva gjelder Rt 1932 s 577 Union og Rt 1966 s 1297 Govertsen ble det akseptert avsetninger for tap og kostnader som muligens allerede var pådratt (i den forstand at det muligens allerede forelå en aktuell betalingsforpliktelse). Det var altså ikke sikkert at det overhodet gjaldt fradrag for fremtidige kostnader, og Høyesterett aksepterte fradragene ganske raskt i begge sakene under henvisning til regnskapsprinsippet.

En mer typisk avsetning ble akseptert i Rt 1935 s 274 Skibsassuranceforeningen Protector. Situasjonen var der at det var foretatt en avsetning for prosessomkostninger, og denne ble akseptert fordi det var klart at skattyter uansett ville komme til å oppofre beløpet – enten via dekning av prosessomkostningene eller via overføring til et legat.

Av betydning for diskusjonen her er at mindretallet i Høyesterett i den sistnevnte dom fremholdt at det gjaldt en skatterettslig skranke for fradrag for fremtidige kostnader. Dette må være den samme skranke som flertallet viste til da de uttalte at *"det er visstnok ikke i almindelighet adgang til paa denne maate at kreve fradrag for mulige fremtidige utgifter"*. En skatterettslig skranke vedrørende fradrag for fremtidige kostnader ble også innfortolket i fradragsregelen for vedlikeholdskostnader i Rt 1952 s 122 Langstein hvor vedlikeholdsavsetninger ble nektet.

I Rt 1983 s 1662 Braathens, som gjaldt overføring av grunnkapital til fond for sosiale ytelser for ansatte, ble det også henvist til en skranke, der omtalt som *"prinsipper for skattefrie fondsavsetninger i bedrifter"* - som riktignok ikke kom til anvendelse. Men dommen illustrerer at det fantes en skranke, og denne ble trukket frem igjen i Rt 1987 s 1184 Skandia Lloyd. Under henvisning til Gjems-Onstad, Avskrivninger s 198 uttales det der at *"ikke enhver avsetning som et aksjeselskap foretar ut fra et forsiktighetsprinsipp kan komme til fradrag i inntekten ved ligningen"*.

Som nevnt, har man ikke på basis av de nevnte dommer klart å trekke opp noen klar linje for hvor grensen går mellom avsetninger som kan fradras og dem som ikke kan fradras. Men på basis av dommene kan man kanskje si at det kreves en forholdsvis høy grad av sannsynlighet for at en betalingsforpliktelse vil oppstå, samt at den vil oppstå i nær fremtid, hvis den skal gå klar av pådragelseskriteriet i § 6-1 første ledd.

I dette mønsteret er det imidlertid ikke lett å passe inn resultatet i Rt 1958 s 801 Meraker, som i realiteten aksepterte fradrag for avsetninger for et tap som oppstod inntil 39 år frem i tid. Dommens rekkevidde vil bli diskutert særskilt nedenfor i relasjon til forslaget om å endre lovteksten i § 6-1 første ledd.

Hensett til at avsetninger i en viss utstrekning ble akseptert før 1992, så oppstår spørsmålet om man skal karakterisere rettstilstanden for § 6-1 første ledd slik at pådragelse ikke er et vilkår for fradragsføring, eller slik at pådragelseskriteriet er tolket lempelig slik at også fremtidige kostnader kan anses pådratt. Om man benytter den ene eller andre beskrivelsen kan være en smakssak, for i rettspraksis er det vanskelig å finne eksplisitte omtaler av pådragelseskriteriet overhodet. Men så lenge det er klart at det eksisterer et vilkår for når kostnader tidligst kan aksepteres fradratt – en ”terskel” om man vil – så synes jeg det er mest nærliggende at dette vilkåret må anses hjemlet i § 6-1 første ledd. Og i så fall er det naturlig at det er kriteriet ”pådratt” som anses for å oppstille denne terskelen, i tråd med uttalelsen i Gjems-Onstad, Avskrivninger s 168 (sitert ovenfor) om at ”*pådragelse i visse tilfelle kan inntre allerede når det foreligger plikt til fremtidig oppofrelse*”. Når dette er sagt skal det ikke legges skjul på at pådragelseskriteriet i teorien ofte kun benyttes ved omtale av aktuelle betalingsforpliktelser. Det må også tilføyes at særregler formodentlig kan tillate fremskutt fradragsføring uten hinder av pådragelseskriteriet.

Den omtalte tidfestingsdimensjon i pådragelseskriteriet kommer i tillegg til det som gjerne tradisjonelt forbindes med oppofrelseskriteriet; betaling eller annen økonomisk oppofrelse må før eller siden skje for at fradragsretten skal bestå. I tråd med Aarbakke, Skatt på inntekt 1990 s 233 er det antagelig i dag naturlig å hjemle dette vilkåret i uttrykket ”*kostnad*” i § 6-1 første ledd. Dette oppofrelseskriteriet omtaler han slik på s 234:

”Det er ... en gjennomgående viktig forskjell på inntekter og omkostninger: Ved inntekter oppstår som regel spørsmålet om innvinning først og spørsmålet om periodisering deretter. Ved omkostninger er det ofte omvendt. I praksis vil derfor en nærmere fiksering av oppofrelsen ofte ikke bli aktuell fordi overveielser om periodiseringen kommer i fokus. Men det betyr ikke at oppofrelse ikke er et selvstendig vilkår for fradragsrett. En post som er kommet til fradrag, kan derfor måtte ”føres tilbake” som inntekt fordi oppofrelse ikke inntreer som forutsatt, se Rt 1929 s. 299, Rt 1961 s. 202.”

Zimmer, Lærebok i skatterett 2001 s 169-170 har en noenlunde tilsvarende drøftelse av kriteriet, og hensett til disse, samt Blaahval-dommen Rt 1961 s 202, mener jeg det er forsvarlig å hevde at oppofrelse først foreligger når en betalingsforpliktelse gjøres opp.

Oppsummert mener jeg derfor at det er grunnlag for hevde at § 6-1 første ledd inneholder to ulike vilkår med to ulike tidsdimensjoner: Ett pådragelseskriterium som fungerer som en terskel for hvilke kostnader som kan fradras, og et oppofrelseskriterium som sikrer at det ikke gis fradrag for kostnader som ikke faktisk oppofres. Tidspunktet for oppofrelse, i forstand av betaling, vil typisk være på et lang senere tidspunkt enn pådragelsestidspunktet etter samme regel – hvilket etter fortolkningen ovenfor vil være når kostnaden har aktualisert seg til et visst nivå. Dette siste pådragelseskriteriet er altså forholdsvis vagt, hvilket illustrerer at kriteriet i liten grad er utviklet og ikke ofte har kommet på spissen. Men det som synes klart er at pådragelseskriteriet vil kunne være oppfylt allerede når kostnaden er relativt prematur, og kriteriet vil derfor ikke effektivt hindre fradrag for fremtidige kostnader. Hvilke konsekvenser dette etter min mening bør ha, kommer jeg tilbake til nedenfor.

Helt avslutningsvis her skal det kort nevnes at jeg har vanskelig for å se hvordan tilknytningskriteriet kan benyttes nærmest som en del av pådragelseskriteriet slik det gjøres på s 62 i høringsnotatet. Tilknytningskriteriet synes å bli forstått slik at det utsetter tidspunktet for når pådragelse foreligger. Min oppfatning er at dette er to ulike vilkår som kan oppfylles til ulik tid.

3.2 Forholdet mellom ”pådratt” i § 6-1 og ”faktisk pådratt” i § 14-4

I høringsnotatet legges det flere steder til grunn at ”*pådratt*” i § 6-1 første ledd viser til tilsvarende tidspunkt som det avskjæringsregelen i § 14-4 tredje ledd viser til, samt at det et par steder også trekkes en parallell til regnskapsrettens begrep ”*påløpt*”. Dette gjøres først og fremst under drøftelsen av avskjæringsregelens innhold på s 34. Disse koblingene må ganske klart være feil.

Den klareste illustrasjonen av at koblingene må være feil, fremgår egentlig indirekte av høringsnotatet selv. På s 34 øverst siteres det fra forarbeidene til skattereformen, og det fremgår der at avsetninger til garanti- og serviceutgifter, pensjonsutgifter, utgifter til opprydding eller fjerning av anlegg regnskapsmessig anses for å ”*påløpe*” i takt med de tilhørende inntektene. Når det noen avsnitt nedenfor så uttales at avskjæringsregelens innhold samsvarer med regnskapsrettens ”*påløpt*”, så er det klart at sistnevnte regel ikke tolkes riktig – hvilket forøvrig også fremgår av høringsnotatet selv på s 38 og s 64.

På sidene 37 og 38 trekkes det også paralleller mellom pådragelseskriteriet i § 6-1 første ledd og kriteriet ”*faktisk pådratt*” i relasjon til § 14-4- tredje ledd. Dette er den samme kobling som Shell-dommen har vært kritisert for å foreta, og som etter min mening bragte tolkningen inn på feil spor. Dette har jeg utdypet i en kommentar til Shell-dommen i Skatterett 2005 s 10-12 og s 16-17.

Etter min mening er det helt avgjørende å holde fast ved at pådragelseskriteriet i § 6-1 første ledd og avskjæringsregelen i § 14-4 tredje ledd er to separate regler med prinsipielt ulike funksjoner og ulike vilkår. I den utstrekning man kan innfortolke et tidfestingskriterium i pådragelseskriteriet, så vil avskjæringsregelen i § 14-4 tredje ledd uansett måtte anses som en særregel om tidfesting som går foran den generelle regel i § 6-1 første ledd. Dette må innebære at det ikke er tilstrekkelig for fradrag at en kostnad er ”*pådratt*” i sistnevnte regels forstand, den må også være ”*faktisk pådratt*” – hvilket i alminnelighet er et senere tidspunkt. Shell- og Meraker-dommene kan her benyttes som eksempel: I dommene ble tidspunktet for etableringen av fremtidige betalingsforpliktelser ansett for å oppfylle pådragelseskriteriet i § 6-1 første ledd, mens avskjæringsregelens ”*faktisk pådratt*” viser til de tidspunkt hvor hjemfall skjer eller når nedstengningsarbeidene utføres.

3.3 ”Terskelen” for fradragsføring bør lovfestes direkte i § 14-4

Den foreslåtte lovgivningsteknikk for å forbedre avskjæringsregelen innebærer at man vil henvise fra § 14-4 annet ledd til pådragelseskriteriet i § 6-1 første ledd. Som det har fremgått ovenfor mener jeg at det ikke er noen direkte kobling mellom disse reglene i dag fordi avskjæringsregelen viser til et senere tidfestingstidspunkt. Så lenge reglene i § 14-4 er særregler om tidfesting, mener jeg at det heller ikke er behov for noen slik kobling. Som jeg vil komme tilbake til kan det uansett ikke være grunnlag for å hjemle en avsetningsadgang i § 6-1 første ledd hvis kapittel 14 generelt avskjærer fradrag for avsetninger.

På linje med inntektssiden er det min prinsipielle oppfatning at det gir den lovteknisk mest konsekvente løsning om man benytter realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel når man skal etablere en terskel for når kostnader tidligst kan fradragsføres. Dette skaper også god nøytralitet i forhold til de begrenset regnskapspliktige.

Gjennom mitt arbeid med realisasjonsprinsippet som tidfestingsregel har jeg forøvrig kommet til den konklusjon at uttrykket "*ubetinget plikt*" ikke er så godt egnet til å beskrive tidspunktet for når tap, samt kostnader som pådras i forbindelse med oppfyllelse av annet enn pengeforpliktelser, realiseres. Hva gjelder tap så kan jeg vise til drøftelsen i min bok Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel 2001 s 164-165, samt det forhold at man i § 14-4 femte ledd henviser til når skattyter får en ubetinget rett til vederlaget også for taps vedkommende. Hva gjelder oppfyllelse av naturalforpliktelser, unnlattelses- og tåleplikter, så kan "*ubetinget plikt*" oppfattes å peke hen mot det tidspunkt hvor plikten til å prestere i fremtiden etableres – slik man etter min mening uriktig gjorde i Shell-dommen. Selv om jeg mener at man i sistnevnte tilfelle må tolke regelen i lys av når plikten til å dekke den konkrete "*kostnaden*" oppstår, samt når retten til et eventuelt motsvarende vederlag oppstår, så mener jeg at uttrykket "*faktisk pådratt*" langt mer intuitivt beskriver hvilket tidspunkt man egentlig mente å sikte til. Og jeg mener uttrykket bør kunne fungere bra for taps vedkommende også. Men lærdommen fra dagens avskjæringsregel bør være at man søker å eksemplifisere regelens innhold i forarbeidene.

Jeg vil forøvrig tilføye at det etter min mening ikke kan være noen prinsipiell forskjell mellom når ensidige og tosidige forpliktelser oppstår, eller når private eller offentligrettslige påbud oppstår – i tråd med hva høringsnotatet synes å legge til grunn.

Et særlig spørsmål som det må tas stilling til under arbeidet med en ny og forbedret avskjæringsregel, er hvordan man skal behandle de tilfellene hvor det er usikkert om en kostnad faktisk er pådratt, for eksempel hvor skattyter har mottatt et krav han ikke erkjenner å skulle dekke. I slike tilfelle har man det praktiske problem at man først senere vil kunne konstatere hvorvidt kostnaden faktisk var pådratt. Dette vil man kunne løse ved å ta utgangspunkt i hvordan kravet er behandlet regnskapsmessig, og jeg viser til Gjems-Onstads argumenter i Norsk bedriftsskatterett 2003 s 147 om rimeligheten av å akseptere slike fradrag.

En beslektet situasjon av den nevnte er hvor det er klart at en kostnad faktisk er pådratt, men hvor størrelsen på beløpet er omtvistet. Typeeksempelet er erstatningskrav hvor det er erkjent at det foreligger et erstatningsgrunnlag, men hvor det tvistes om det foreligger et tap. Hvis saken ligger slik an, så vil den foreslåtte avskjæringsregel slik jeg ser det ikke kunne hindre fradragsføring av en estimert erstatning fordi det ikke foreligger noen avsetning for fremtidige kostnader. Umiddelbart kan det kanskje synes enda rimeligere å innrømme fradrag i disse tilfelle sammenlignet med de ovennevnte, men reelt sett er det kanskje ikke grunn til å behandle tilfellene forskjellig.

I relasjon til de nevnte problemstillinger, vil jeg tilføye at løsningen for begrenset regnskapspliktige som følger realisasjonsprinsippet formodentlig er at fradrag utsettes til kostnadens eksistens og omfang er endelig avklart.

3.4 Det bør ikke innføres et tidfestingskriterium i § 6-1

I høringsnotatet legges det opp til at den generelle fradragregelen i § 6-1 første ledd skal endres slik at pådragelseskriteriet endres til ”faktisk pådratt”. Hensett til at regelen i § 14-4 er en spesiell tidfestingsregel som må anses å gå foran et eventuelt generelt tidfestingskriterium i § 6-1 første ledd, så er det min oppfatning at man ikke bør endre sistnevnte regel. Faren for at en endring av den generelle fradragshjemmelen får uforutsette konsekvenser tilsier dette.

Årsaken til at man ønsker å endre innholdet i § 6-1 første ledd synes å være at man vil unngå slike resultat som i Meraker- og Shelldommene, hvor fradragshjemmelen tilsynelatende har vært oppfattet som et selvstendig grunnlag for å fradragføre avsetninger. Som nevnt er det min oppfatning at et generelt forbud mot fradrag for fremtidige kostnader i kapittel 14 vil gå foran § 6-1, og jeg antar at uttalelser i forarbeidene om at man blant annet nettopp har ment å ramme slike tilfelle som i de nevnte dommene, uansett vil hindre lignende resultat i fremtiden. Jeg viser i denne sammenheng forøvrig til min analyse av betydningen av Meraker-dommen etter gjeldende rett i Skatterett 2005 s 23-24.

4 FORSLAG; REALISASJONSPRINSIPPET SOM TERSKEL

Som fremholdt foran så er det min oppfatning at hvis man ikke ønsker å oppheve regnskapsprinsippet fullstendig, men fortsette å bygge ut systemet med særlige skatterettslige tidfestingsregler, så bør man i størst mulig grad bygge videre på tradisjonen med å benytte realisasjonsprinsippet i § 14-2.

Så vidt jeg kan se står man da overfor to valg: Enten kan man innføre realisasjonsprinsippet som generelle terskler for inntekts- og fradragføring. Eller så kan man innføre realisasjonsprinsippet som generell terskel for kostnader, men kun innføre realisasjonsprinsippet som terskel for de inntekter hvis tidfesting vil bli akselerert som følge av endringene i regnskapsretten, for eksempel for utbytte og hvor markedsverdiprinsippet får anvendelse.

Det første alternativet kan muligens utformes som et tillegg til dagens henvisning til årsregnskapet:

”Inntekter skal likevel ikke tidfestes før det foreligger en ubetinget rett til ytelsen, og kostnader og tap skal ikke tidfestes før de er faktisk pådratt.”

Etter det andre alternativet er det større behov for å være målsøkende i forhold til hvilke inntekter det er som vil få en akselerert tidfesting, med de problemer det kan medføre for presisjonsnivå og behov for senere endringer. Fordelen ved en slik regel vil derimot være at man ikke stadig må vurdere om realisasjonsprinsippet tilsier en utsatt tidfesting i forhold til regnskapsrettens opptjeningsprinsipp. En mulig formulering av en slik regel kan være:

”I den utstrekning markedsverdiprinsippet benyttes skal gevinst tidfestes etter § 14-2, annet ledd, første punktum. Kostnader og tap skal ikke tidfestes før de er faktisk pådratt.”

Basert på høringsnotatets drøftelser vil det i tillegg kunne være ønskelig med en særregel for utbytte, som også henviser til realisasjonsprinsippet i § 14-2. Det bør under dette alternativet

også vurderes om særregelen for finansielle instrumenter i § 14-4 femte ledd bør beholdes – som fremhevet ovenfor er det ikke tilstrekkelig å basere seg på innvinningskriteriet.

Under enhver omstendighet regner jeg med at departementet vil vurdere grundigere om det på sikt er mer formålstjenlig å oppheve regnskapsprinsippet. Drøftelsen av dette tema i høringsnotatet er etter min mening ikke overbevisende - tvert imot fremholdes etter min mening mange argumenter for hvorfor det er problematisk å ha en slik kobling. Hensett til alle de eksisterende skatterettslige særreglene, ville et brudd med koblingen mellom regnskap og skatt antagelig ikke være særlig dramatisk. Men basert på den korte tiden departementet har til rådighet for å utrede spørsmålet nå, kan det være hensiktsmessig å starte med å innføre realisasjonsprinsippet som terskler, og så siden evaluere hvilke konsekvenser det vil ha å oppheve de siste restene av regnskapsprinsippet.

Hva gjelder lovteknikk og forslag ellers, tillater jeg meg å bemerke at det synes å bryte med lovens systematikk å innføre en særregel om aktivering av FoU-kostnader i den generelle fradragsregel i § 6-1. Uttrykket ”*pådratte*” i endringsforslaget til § 14-4 sjette ledd synes videre noe uklart, hensett til at regelen sikter til ikke-aktiveringspliktige kostnader.

Med vennlig hilsen

Harald Hauge