



# NORGES HØYESTERETT

Den 14. desember 2004 avsa Høyesterett dom i

**HR-2004-02058-A, (sak nr. 2004/626), sivil sak, anke,**

Staten v/Finansdepartementet

Regjeringsadvokaten  
v/advokat Tolle Stabell

mot

AS Norske Shell

(advokat Jan B. Jansen)

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

- (1) Dommer **Skoghøy**: Saken gjelder gyldigheten av skatteligningene for AS Norske Shell for inntektsårene 1995 og 1996. Spørsmålet er på hvilket tidspunktet selskapet kan kreve fradrag i inntekten for kostnader til nedstengning av oljefelt etter avsluttet produksjon.
- (2) Oljeselskapet AS Norske Shell (heretter stort sett forkortet til Shell) deltar som rettighetshaver i en rekke utvinningstillatelser etter petroleum på den norske kontinentalsokkelen. Når oljeproduksjonen tar slutt, har rettighetshaverne plikt til å stenge ned oljefeltene. Nedstengningsarbeidene 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. Totalt sett er det tale om betydelige kostnader.
- (3) Ved årsoppgjøret for 1995 foretok Shell en vurdering av forventede kostnader ved nedstengning av oljefeltene Albuskjell, Draugen, Statfjord og Troll Olje etter avsluttet produksjon. Disse ble fordelt over gjenværende produksjonsperiode, og en forholdsmessig andel ble kostnadsført i 1995. De beløp som ble kostnadsført i 1995, fordeler seg slik på de enkelte oljefeltene:
- (4)

|            |                       |
|------------|-----------------------|
| Albuskjell | kr 144 066 000        |
| Draugen    | kr 1 631 034          |
| Statfjord  | kr 4 961 377          |
| Troll Olje | <u>kr 1 841 327</u>   |
| Til sammen | <u>kr 152 499 738</u> |

- (5) Ved skatteligningen for 1995 krevde Shell regnskapet lagt til grunn for ligningen.
- (6) Da årsregnskapet for 1996 skulle avlegges, kom Shell til at de nedstengningskostnader som var bokført i 1995 for Albuskjell-feltet, var beregnet for høyt. Det ble derfor i 1996 ikke avsatt ytterligere beløp til dekning av nedstengningskostnader for dette feltet, og av det beløp som var bokført i 1995, ble kr 19 666 000 tilbakeført og bokført som inntekt.
- (7) For de øvrige feltene ble det foretatt ytterligere avsetninger i 1996. I tillegg ble det bokført nedstengningskostnader for et nytt felt – TOGI-feltet. De beløp som ble bokført som nedstengningskostnader i 1996, fordeler seg slik på de enkelte feltene:
- (8)
- |            |    |                   |
|------------|----|-------------------|
| Draugen    | kr | 2 043 383         |
| Statfjord  | kr | 5 068 456         |
| TOGI       | kr | 263 526           |
| Troll Olje | kr | 2 668 635         |
| Til sammen | kr | <u>10 044 000</u> |
- (9) Da det beløp som ble inntektsført som for meget avsatt i 1995, oversteg de avsetninger som ble foretatt i 1996, med kr 9 556 000, var sluttresultatet av de vurderinger av nedstengningskostnader som ble foretatt i 1996, at driftsresultatet ble forbedret med dette beløp.
- (10) På samme måte som for 1995 krevde Shell også i selvangivelsen for 1996 at ligningen ble gjennomført i samsvar med årsregnskapet.
- (11) I tillegg til at rettighetshaverne ved opphør av oljeproduksjonen på et felt har plikt til å foreta nedstengning, følger det av petroleumsloven av 1985 § 30 og petroleumsloven av 1996 § 5-1, jf. § 5-3 at rettighetshaverne også kan bli pålagt å fjerne de installasjoner som er oppført. Men i motsetning til når det gjelder nedstengning, har rettighetshaverne ikke noen ubetinget plikt til fjerning. Hva som skal skje med innretningene etter at feltet er nedstengt, avgjøres av departementet.
- (12) Ved ligningene for 1995 og 1996 krevde Shell i tillegg til fradrag for nedstengningskostnader også fradrag for beregnede kostnader til fjerning av en oljeplattform på Murchison-feltet, som dels ligger på norsk og dels på britisk sektor. Selve plattformen står på britisk sektor, og britiske myndigheter hadde krevd denne fjernet ned til en nærmere angitt dybde etter avsluttet produksjon. De beløp som ble oppført som fjerningskostnader for Murchison-feltet, utgjorde for 1995 kr 16 115 224 og for 1996 kr 1 317 507.
- (13) Både ved ligningen for 1995 og ved ligningen for 1996 kom Oljeskattenemnda til at verken nedstengnings- eller fjerningskostnadene kunne godkjennes som fradragsberettigede, og de ble derfor i sin helhet tilbakeført. For nedstengningskostnadene ble vedtakene begrunnet med skatteloven av 1911 § 50 femte ledd. Denne bestemmelsen – som tilsvarende skatteloven av 1999 § 14-4 tredje ledd – fastsetter at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kommer til fradrag ved ansettelsen av inntekten. For fjerningskostnadene ble resultatet begrunnet med bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 bokstav g om at det "ikke i noe tilfelle [gis] fradrag for avsetninger til dekning av

fremtidige utgifter til fjerning av innretninger brukt i utvinning eller rørledningstransport”.

- (14) Shell påklagde ligningsvedtakene for 1995 og 1996 til Klagenemnda for oljeskatt. Ved kjennelse 22. desember 1999 fastholdt klagenemnda under dissens (6 mot 1) ligningene uforandret.
- (15) Ved stevning av 21. mars 2000 brakte Shell gyldigheten av vedtaket av Klagenemnda for oljeskatt inn for domstolene.
- (16) Oslo tingrett avsa 28. oktober 2002 dom med slik domsslutning:
  - ”1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
  - 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.”
- (17) Shell påanket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett. I dom 10. februar 2004 kom lagmannsretten til at Shell hadde krav på fradrag for de beregnede nedstengningskostnadene, men ikke for kostnader til fjerning av installasjoner på Murchison-feltet. Lagmannsrettens dom har denne domsslutning:
  - ”1. Ligningen for A/S Norske Shell for inntektsårene 1995 og 1996 oppheves. Ny ligning blir å utføre i samsvar med lagmannsrettens bemerkninger og skatteytters selvangivelse for det enkelte ligningsår.
  - 2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.”
- (18) Staten har påanket lagmannsrettens dom til Høyesterett for så vidt gjelder spørsmålet om fradragsrett for nedstengningskostnader. Anken retter seg mot lagmannsrettens rettsanvendelse. Shell har ikke motanket for spørsmålet om fradragsrett for utgifter til fjerning av installasjoner på Murchison-feltet.
- (19) For øvrig står saken i samme stilling for Høyesterett som for de lavere instanser.
- (20) Etter det som er opplyst, er arbeidene med å stenge ned Albuskjell-feltet nå gjennomført, og det er også gjennomført mindre nedstengningsarbeider på andre felt.
- (21) **Den ankende part – staten v/Finansdepartementet** – har i korte trekk anført:
- (22) Partene er enige om at kostnader til nedstengning av oljebrønner etter sin art er fradragsberettigede etter skatteloven av 1911 § 44 første ledd første punktum. Det er også enighet om at det i forhold til regnskapslovgivningen er riktig å kostnadsføre forventede utgifter av denne karakter i takt med produksjonen. Selv om rettighetshavere i utvinningstillatelser plikter å foreta nedstengning, kan imidlertid utgifter til nedstengning av oljebrønner etter statens syn ikke anses pådratt før arbeidet blir utført.
- (23) Fra Shells side er det under henvisning til Høyesteretts dom i Rt. 1958 side 801 (Merakerdommen) anført at fradrag for forventede utgifter til nedstengning av oljebrønner følger direkte av skatteloven av 1911 § 44 første ledd første punktum. Dette er staten uenig i. For regnskapspliktige skatteyttere reguleres tidspunktet for fradragsrett av skatteloven av 1911 § 50 andre, jf. femte ledd. Avsetning til dekning av fremtidige

nedstengningskostnader må anses som avsetninger etter god regnskapsskikk, og det følger da av § 50 femte ledd at det ikke kan gis fradrag for slike avsetninger. Denne bestemmelsen kan etter statens oppfatning ikke være begrenset til å gjelde avsetninger som foretas etter det regnskapsmessige forsiktighetsprinsipp. Prinsippet om at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet), er også en del av god regnskapsskikk.

- (24) Etter statens syn følger det også av formålet med § 50 femte ledd at det ikke kan gis fradrag for fremtidige nedstengningsutgifter. Dersom det skal være adgang til å fordele nedstengningskostnadene over produksjonsperioden, vil oljeselskapene få en betydelig likviditetsfordel fordi det tilstås skattemessig fradrag for utgifter som vil påløpe til dels lang tid inn i fremtiden. Det fremgår av forarbeidene til § 50 femte ledd at bestemmelsen blant annet tar sikte på å forhindre slike skattekreditter.
- (25) For det tilfelle at Høyesterett skulle komme til at det kan gis fradrag for avsetninger til fremtidige nedstengningskostnader, har staten anført at retten ikke kan gi en slik anvisning om hvordan ligningen skal gjennomføres som lagmannsretten har gjort i andre setning i domsslutningen punkt 1. Klagenemnda for oljeskatt har bare vurdert om fradrag kan aksepteres. Nemnda har ikke vurdert størrelsen på et eventuelt fradrag, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1. Det forhold at staten ikke gjorde innsigelser mot dette under lagmannsrettens behandling, og heller ikke tok dette opp i anken til Høyesterett, kan ikke være til hinder for at staten kan påberope dette nå. Hvis det etter Høyesteretts oppfatning skulle være nødvendig med samtykke etter tvistemålsloven § 375 fjerde ledd, anmodes det om et slikt samtykke. Den kompetanse som bestemmelsen legger til Høyesteretts kjæremålsutvalg, må etter at saksbehandling for Høyesterett i avdeling er påbegynt, kunne utøves av Høyesterett.
- (26) Staten v/Finansdepartementet har nedlagt slik påstand:
- ”1.        **Tingrettens dom pkt 1 stadfestes.**
2.        **Staten v/Finansdepartementet tilkjennes erstatning for saksomkostninger for tre instanser.”**
- (27) **Ankemotparten – AS Norske Shell** – har i korte trekk anført:
- (28) Plikten til å foreta en forsvarlig nedstengning av oljefelt etter avsluttet produksjon er ubetinget og knyttet til retten til å produsere. Forpliktelsen oppstår når planen for utbygging og drift av feltet er godkjent og produksjonsinnretningene bygges ut. I forhold til skatteloven av 1911 § 44 første ledd første punktum må kostnader til nedstengning av oljefeltet anses pådratt på dette tidspunktet og må med hjemmel i denne bestemmelse kunne fradragføres i takt med produksjonen, jf. Rt. 1958 side 801 (Meraker-dommen).
- (29) Subsidiært har Shell anført at siden plikten til å foreta nedstengning er ubetinget, må kostnadene anses realisert. I forhold til det skatterettslige realisasjonsbegrep må det avgjørende være om nedstengningskostnadene er pådratt i forhold til retten til utvinning, og ikke om Shell har påtatt seg økonomiske forpliktelser overfor oppdragstakere. Kostnader som er realisert, faller utenfor skatteloven av 1911 § 50 femte ledd.
- (30) Atter subsidiært har Shell anført at det med ”avsetninger” i skatteloven § 50 femte ledd siktes til oppbygging av reserver. Etter selskapets oppfatning kan en økonomisk korrekt

kostnadsføring ikke anses som noen skattekreditt. Bestemmelsen tar bare sikte på avsetninger som ikke har annen hjemmel enn god regnskapsskikk. I motsetning til forsiktighetsprinsippet har sammenstillingsprinsippet en annen rettslig forankring. Det følger også av ligningspraksis at § 50 femte ledd ikke gjelder periodisering etter domstolsskapte periodiseringsregler. Meraker-dommen må anses som prejudikat for at skattytere har fradragsrett for slike kostnader som vi her står overfor. I skatteretten blir ”avsetning” konsekvent brukt som betegnelse for avsetning til å møte mulige fremtidige kostnader, dekke fremtidige investeringer eller utjevning av resultater. Bokføring av pådratte kostnader kan etter Shells syn ikke anses som avsetning.

- (31) Den innsigelse staten har gjort mot at det blir gitt en slik anvisning om hvordan ny ligning skal gjennomføres som lagmannsretten har gitt i andre setning i domsslutningen punkt 1, må etter Shells oppfatning anses som ny ankegrunn. Anken ble henvist til Høyesterett 2. juni 2004. Det følger av tvistemålsloven § 375 fjerde ledd at det etter dette tidspunkt ikke kan fremsettes nye ankegrunner uten samtykke fra Høyesteretts kjæremålsutvalg. Den kompetanse som bestemmelsen har tillagt kjæremålsutvalget, kan ikke utøves av Høyesterett i avdeling. Under enhver omstendighet bør samtykke nektes, da Oljeskattekontoret har hatt det nødvendige tallmateriale og ikke tidligere har gjort innvendinger mot størrelsen av de fradragsførte beløp.
- (32) AS Norske Shell har nedlagt slik påstand:
- ”1.        **Lagmannsrettens domsslutning pkt. 1 stadfestes.**
2.        **A/S Norske Shell tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd fra forfall til betaling skjer.”**
- (33) **Mitt syn på saken**
- (34) Jeg er kommet til at statens anke ikke kan føre frem.
- (35) Det fremgår av petroleumsskatteloven § 8 at i den utstrekning ikke annet følger av petroleumsskatteloven, kommer den alminnelige skattelovgivning til anvendelse på beskatning av utvinning av petroleum.
- (36) Denne saken gjelder som tidligere nevnt gyldigheten av skatteligningene for Shell for inntektsårene 1995 og 1996. Med virkning fra 1. januar 2000 ble skatteloven av 1911 erstattet av en ny skattelov – skatteloven av 1999. For de spørsmål denne saken gjelder, er det ingen realitetsforskjell mellom skatteloven av 1911 – slik den lød i 1995 og 1996 – og skatteloven av 1999. Siden det var skatteloven av 1911 som gjaldt i 1995 og 1996, knytter mine bemerkninger seg til skatteloven av 1911.
- (37) Partene har gitt uttrykk for noe forskjellige syn på *forholdet mellom skatteloven av 1911 § 44 første ledd første punktum, som tilsvarende skatteloven av 1999 § 6-1, og skatteloven av 1911 § 50 andre, jf. femte ledd, som tilsvarende skatteloven av 1999 § 14-4 andre, jf. tredje ledd.* Før jeg går inn på spørsmålet om Shell ved inntektsligningen for 1995 og 1996 har krav på fradrag for en forholdsmessig andel av beregnede kostnader ved en fremtidig nedstengning av de oljefelter som selskapet da hadde i produksjon, skal jeg redegjøre for forholdet mellom disse bestemmelsene.

- (38) Hvilke vilkår som må være oppfylte for at kostnader skal kunne gi rett til fradrag i inntekten, reguleres av skatteloven av 1911 § 44 første ledd første punktum, som lyder slik:

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

- (39) Av denne bestemmelse følger for det første at en kostnad må være ”pådratt”. I skatterettslig teori er det vanlig å omtale dette som et vilkår om oppofrelse av en fordel, se for eksempel Zimmer: Lærebok i skatterett, 4. utgave (2001), side 169. For det andre må oppofrelsen ha tilknytning til inntekten eller den inntektsgivende aktivitet.
- (40) Spørsmålet om *når* – på hvilket tidspunkt – kostnaden kan fradragsføres, reguleres ikke av § 44 første ledd første punktum. For skattytere som ikke er regnskapspliktige, reguleres dette av skatteloven av 1911 § 41 tiende ledd, som før lovendring i desember 1993 var ellefte ledd. Etter denne bestemmelsen skal fradragsberettigede kostnader i alminnelighet periodiseres til ”det tidspunkt da den skattepliktige har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem”. Denne bestemmelse ble endret ved skattereformen i 1992 og bygger på det såkalte realisasjonsprinsippet, jf. Zimmer, op.cit. side 337 ff. Før skattereformen bygde bestemmelsen på kontantprinsippet. Som følge av lovendringen i 1992 vil hovedregelen for periodisering etter § 41 tiende ledd stort sett falle sammen med oppofrelsesvilkåret i § 44 første ledd første punktum, jf. Zimmer, op.cit. side 333.
- (41) For regnskapspliktige skattytere reguleres periodiseringstidspunktet av § 50 andre, jf. femte ledd. Det følger av disse bestemmelsene at den tidsmessige plassering som hovedregel skal skje i samsvar med den skattepliktiges årsregnskap ”for så vidt dette er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen”.
- (42) Regnskapsreglene bygger på forskjellige prinsipper. For kostnader gjelder som utgangspunkt at de skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet), se regnskapsloven av 1977 § 14 første ledd, jf. § 17 første ledd og regnskapsloven av 1998 § 4-1 første ledd nr. 3. Dette utgangspunktet modifiseres imidlertid av forsiktighetsprinsippet. Før regnskapsloven av 1998 var dette prinsippet ikke uttrykkelig lovfestet, men fulgte av kravet om god regnskapsskikk, jf. regnskapsloven av 1977 § 4. I regnskapsloven av 1998 er forsiktighetsprinsippet kommet direkte til uttrykk i § 4-1 første ledd nr. 4.
- (43) Etter skattereformen av 1992 regulerer regnskapsreglene bare tidspunktet for fradragsrett, og ikke vilkårene for fradragsrett. Disse reguleres av skatteloven § 44 første ledd første punktum. Som tidligere nevnt er det etter denne bestemmelsen et vilkår for fradragsrett at kostnaden er ”pådratt”. Før skattereformen i 1992 hadde det i medhold av henvisningen til regnskapsreglene i skatteloven § 50 andre ledd funnet sted en utvikling i retning av at regnskapspliktige – i samsvar med det regnskapsrettslige forsiktighetsprinsipp – med virkning for inntektsbeskatningen i betydelig utstrekning fikk fradragsføre kostnader før de var pådratt, jf. Aarbakke: Skatt på inntekt, 4. utgave (1990), side 314–316. For regnskapspliktige gjorde § 50 andre ledd således ikke bare unntak fra de ellers gjeldende regler om periodisering, men slik bestemmelsen ble praktisert, var også vilkåret i § 44 første ledd første punktum om at kostnaden måtte være ”pådratt”, betydelig modifisert. Ved skattereformen av 1992 tok lovgiverne sikte på å endre denne rettstilstanden. Som nytt femte ledd i § 50 ble det derfor tilføyd en bestemmelse som fastsetter at det ikke gis

fradragsrett for ”avsetninger etter god regnskapsskikk”. Etter tilføyelsen av denne bestemmelse kan regnskapspliktige dersom det ikke finnes særlig hjemmel for annet, ikke fradragsføre kostnader som ikke er ”pådratt”, jf. Zimmer, op.cit. side 350–351.

- (44) Etter denne redegjørelse for forholdet mellom skatteloven § 44 første ledd første punktum og § 50 andre, jf. femte ledd går jeg over til å behandle spørsmålet om Shell ved ligningene for 1995 og 1996 kan kreve inntektsfradrag for en forholdsmessig andel av forventede kostnader til nedstengning av selskapets oljefelter.
- (45) Jeg drøfter først spørsmålet om *vilkårene for fradragsrett etter skatteloven av 1911 § 44 første ledd første punktum er oppfylt*.
- (46) Partene er enige om at kostnader til nedstengning av oljefelter har en slik tilknytning til inntektsservivet at de etter sin art er fradragsberettigede. Derimot er de uenige om hvorvidt kostnadene kan anses ”pådratt” i forhold til denne bestemmelse før arbeidet med å stenge ned oljefeltet blir utført, og det således oppstår en faktisk betalingsforpliktelse.
- (47) Som Zimmer, op.cit. side 171 fremholder, er kjernen i pådragelsesvilkåret i § 44 første ledd første punktum at det må ”foreligge en *reduksjon i skattyters formuesstilling*”.
- (48) 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 § 21, jf. Ot.prp. nr. 43 (1995–96) om lov om petroleumsvirksomhet, side 20. Denne plikten inntre 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.
- (49) Staten har anført at dersom nedstengningskostnadene skal anses pådratt ved produksjonsstart, vil det medføre at kontraktsrettslige forpliktelser i gjensidig bebyrdende kontraktsforhold må anses pådratt allerede ved kontraktsinngåelse, og ikke først når medkontrahenten har prestert sin ytelse. 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.
- (50) Det neste spørsmål jeg skal ta stilling til, er *hvordan nedstengningskostnadene skal periodiseres*.
- (51) Som nevnt reguleres periodiseringstidspunktet for regnskapspliktige skattytere av skatteloven § 50 andre, jf. femte ledd.

- (52) Det følger av § 50 andre ledd at kostnadene som hovedregel skal periodiseres til det tidspunkt som følger av regnskapsreglene.
- (53) Som det fremgår av det jeg har sagt, har rettighetshavere til utvinningstillatelser fra det tidspunkt et oljefelt blir åpnet, en ubetinget plikt til å foreta nedstengning ved avsluttet produksjon. Siden denne plikten er et vilkår for å utvinne olje, knytter nedstengningskostnadene seg til oljeselskapets inntekter fra hele produksjonsperioden. Ut fra sammenstillingsprinsippet i regnskapsretten må det da være riktig å fordele nedstengningskostnadene over hele produksjonsperioden. Såfremt ikke bestemmelsen i § 50 femte ledd medfører noe annet, må dette også legges til grunn for beskatningen.
- (54) Det at rettighetshavere til petroleumsutvinning med virkning for beskatningen kan fordele nedstengningskostnadene over hele utvinningsperioden, samsvarer med det syn som Høyesteretts dom i Rt. 1958 side 801 (Meraker-saken) bygger på. Det var i denne saken blant annet spørsmål om A/S Meraker Smelteverk ved ligningen for 1950–53 hadde krav på fradrag i inntekten for ”tilleggsavskrivninger” på grunn av at selskapet etter vilkårene for konsesjon for erverv av vannfall uten vederlag pliktet å overlevere de konsesjonsbundne anlegg til staten i ”fullt driftsmessig stand” ved konsesjonstidens utløp i 1989. I konsesjonsvilkårenes § 16 var det fastsatt at spørsmålet om anleggene med installert maskineri ved konsesjonstidens utløp var ”i fullt driftsmessig stand”, skulle avgjøres ved skjønn på konsesjonærens bekostning, og at konsesjonæren på egen bekostning pliktet å utføre hva skjønnen i så henseende måtte bestemme. Høyesterett kom enstemmig til at de kostnader som selskapet ville få ved tilbakeleveringen av anlegget ved konsesjonstidens utløp, kunne fordeles over hele konsesjonstiden. Som begrunnelse uttalte førstvoterende med tilslutning fra de øvrige fire dommerne:

”Når selskapet uten vederlag må avlevere et anlegg som bare delvis er avskrevet gjennom de ordinære årlige avskrivninger på grunn av slit og foreldelse, eller når det blir pålagt ansvar etter § 16 i konsesjonsvilkårene, får det skattemessig sett et tap, som svarer til den uavskrevne rest eller ansvarsbeløpet, eller summen av disse. Dette tap er en følge av hjemfallsplikten. Som jeg før har nevnt, er det ingen uenighet om at selskapet har rett til full avskrivning og fradrag i inntekten for tap som hjemfallsplikten fører med seg. Dette følger etter min mening av den alminnelige bestemmelse i landsskattelovens § 44, 1. ledd. Spørsmålet er bare hvordan fradragsretten skal gjennomføres.

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.

...

Jeg mener således at selskapet prinsipielt må ha rett til å avskrive det tap som hjemfallet må antas å medføre over hele konsesjonstiden.

At tapet er uvisst og at det vil være vanskelig å fastslå størrelsen med sikkerhet, kan ikke være noen avgjørende innvending mot resultatet. Som jeg alt har sagt, blir det ligningsmyndighetenes sak til enhver tid å bedømme skønnsmessig om tapet er en såpass nærliggende mulighet at avskrivning er berettiget, og hvor store avskrivningene i tilfelle skal være. Det er klart at den blotte mulighet for tap ikke er tilstrekkelig til å begrunne avskrivning. Ligningsmyndighetene må kunne kreve at selskapet godtgjør med noenlunde sikkerhet at det vil bli et uavskrevet tap og størrelsen av dette. Skulle det etter som konsesjonstiden løper vise seg at avskrivningene blir større enn påkrevet, har ligningsmyndighetene det i sin hånd til enhver tid å redusere avskrivningene.”



- (55) Denne begrunnelse bygger etter min mening på en riktig skatterettslig betraktning, og har fortsatt gyldighet.
- (56) I teorien er Høyesteretts bruk av avskrivningsterminologien kritisert av Gjems-Onstad: Avskrivninger (1984), side 202. Han fremholder at siden det var tale om å ”antesipere et fremtidig tap”, er ”betegnelsen avsetning den vanlige”, og at det også er den som er anvendt ved omtale av problemstillingen i Meraker-dommen.
- (57) Jeg er enig med Gjems-Onstad i at bruken av avskrivningsbegrepet kanskje er noe utradisjonell. Dette spiller imidlertid ingen rolle for realiteten. Det sentrale poeng i dommen er at når skattyteren hadde påtatt seg en ubetinget forpliktelse, måtte de kostnader som var forbundet med forpliktelsen, anses ”pådratt” i skattelovens forstand, selv om omfanget av forpliktelsen var usikker, og sammenstilles med den inntekt som selskapet hadde av den rett som forpliktelsen var knyttet til. Dette synspunktet er ut fra en økonomisk betraktning grunnleggende riktig og må fortsatt legges til grunn, jf. Johnsen/Kvaal: Regnskapsloven (1999), side 119–120, Greni/Syversen/Trosvik/Aarbakke: Skattelovkommentaren 1995 (1995), side 290 og Zimmer, op.cit. side 181.
- (58) De kostnader som er forbundet med å foreta nedstengning av et oljefelt etter avsluttet produksjon, har ut fra en økonomisk betraktning samme karakter og må derfor etter min oppfatning skatterettslig behandles på samme måte som kostnader som er forbundet med hjemfallsplikt til staten ved vannfallskonseksjon. Forpliktelsen er ubetinget, og det er en forutsetning for å utnytte retten etter utvinningstillatelsen at forpliktelsen blir oppfylt ved avsluttet produksjon. Som nevnt må det ut fra sammenstillingsprinsippet i regnskapsretten være riktig å fordele slike kostnader over hele produksjonsperioden.
- (59) Fra hovedregelen i § 50 andre ledd blir det i femte ledd gjort unntak for ”[a]vsetninger etter god regnskapsskikk”. Spørsmålet blir om denne bestemmelse forbyr å foreta en slik kostnadsfordeling som følger av sammenstillingsprinsippet, og som er lagt til grunn i Meraker-dommen.
- (60) Bestemmelsens ordlyd er uklar. Avsetning etter god regnskapsskikk kan etter ordlyden synes å innebære noe annet enn avsetning etter presise regnskapsregler.
- (61) Skattereformen av 1992 ble forberedt av Aarbakke-gruppen. Denne gruppen foreslo at det ble utarbeidet egne skatterettslige periodiseringsregler, og at den skatterettslige periodisering ikke lenger skulle fastlegges på grunnlag av regnskapsreglene, se NOU 1989: 14 Bedrifts- og kapitalbeskatningen – en skisse til reform, side 237 ff. Som ledd i dette foreslo gruppen blant annet å oppheve ”retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond”. I gruppens begrunnelse for dette forslaget ble det vist til at slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslo opphevd, se NOU 1989: 14 side 243, jf. side 152–153 og side 214–215.
- (62) På grunnlag av Aarbakke-gruppens forslag ble det først utarbeidet en stortingsmelding om retningslinjer for skattereformen – St.meld. nr. 48 (1989–90). Finansdepartementet uttaler i denne meldingen at det ikke fant ”tilstrekkelig grunn til nå å foreslå et fullstendig skille mellom skattereglene og regnskapsreglene”, men at utformingen av regnskapsreglene på en del viktige områder ”vil ... være av en slik art at det er nødvendig med særlige

skattemessige regler” (side 104). Det ble i denne forbindelse blant annet vist til at regnskapsreglene også skal vareta ”andre hensyn enn de som bør legges til grunn ved fastsettelse av skattepliktig inntekt”, og at den ”regnskapsmessige begrunnelse for å ta i bruk forsiktighetsprinsippet” ikke har ”samme relevans i skattemessig sammenheng” (side 104). Departementet konkluderte med at for regnskapspliktige burde ”hovedregelen for periodisering fortsatt måtte være de prinsippene som legges til grunn i regnskapslovgivningen”, men at denne hovedregelen måtte ”modifiseres og fravikes på enkelte områder”. Gjennom ”utformingen av disse særlige skattereglene” ville man etter departementets oppfatning kunne ”fjerne de uheldige utslagene av dagens periodiseringsregler” (side 105).

- (63) I stortingsmeldingen gav departementet blant annet uttrykk for at den adgang som det den gang var til å foreta avsetninger i henhold til ”god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet”, var ”utilfredsstillende”. Som begrunnelse ble det blant annet påpekt at det var uklart i hvilken utstrekning det var adgang til å foreta avsetninger på dette grunnlag, og at avsetningenes skjønnsmessige omfang gjorde det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Etter departementets oppfatning var det grunn til å tro at dette bevirket at ”avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen”. Departementet forslø derfor at det som hovedregel ikke burde være adgang til å foreta avsetninger på grunnlag av god regnskapsskikk. I den utstrekning det var behov for å tillate slike avsetninger, burde det utformes særskilte regler, se St.meld. nr. 48 (1989–90), side 120.
- (64) Under stortingsbehandlingen av meldingen fant Stortingets finanskomité – på samme måte som departementet – ikke å kunne gå inn for et ”fullstendig skille mellom skatteregnskapet og finansregnskapet”, se Innst. S. nr. 5 (1990–91), side 34. Komiteen sluttet seg imidlertid til departementets forslag om at det ikke uten særskilt hjemmel burde være adgang til å foreta avsetninger etter god regnskapsskikk (side 44–45).
- (65) Skattereformen av 1992 bygger i hovedsak på Ot.prp. nr. 35 (1990–91) Skattereformen 1992, men slik at reformen på enkelte punkter ble fulgt opp og nærmere presisert i Ot.prp. nr. 16 (1991–92) Oppfølging av skattereformen 1992.
- (66) I Ot.prp. nr. 35 (1990–91), side 102 fremholder departementet at ”hensynet til å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret” tilsier at ”inntekter beskattes i det året de er realisert, selv om oppgjør ikke er skjedd”, og at ”utgifter (senest) kommer til fradrag i det året de er påløpt, selv om de ikke er betalt”. Deretter uttaler departementet:

**”Periodisering med sikte på å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret kalles gjerne periodisering etter regnskapsprinsippet.**

**Regnskapsprinsippet modifiseres etter gjeldende regnskapsregler av det såkalte forsiktighetsprinsippet. Det er hovedsakelig dette modifiserte regnskapsprinsippet som følger av henvisningen i skatteloven § 50 til regnskapsrettens regler. Forsiktighetsprinsippet innebærer at fradragposter langt på vei kan utgiftsføres før de er realisert. Inntekter skal på den annen side ikke medtas før de er realisert. Det eksisterer dermed en asymmetri mellom inntekts- og kostnadsvurderingene gjennom forsiktighetsprinsippet” (side 102).**

- (67) Denne asymmetrien burde etter departementets syn avskaffes (side 105). Som begrunnelse ble anført at periodisering etter god regnskapsskikk ”gjør det på fradragssiden nødvendig med en rekke skjønnsmessige verdiansettelser”, og at den

”asymmetriske behandling av tidspunktene for inntekts- og utgiftsføring som periodisering etter god regnskapsskikk i dag gir anvisning på”, i tillegg ”i betydelig utstrekning [har] gitt mulighet til oppbygging av skattekreditter” (side 105). Departementet gikk derfor inn for at realisasjonsprinsippet ble innført som hovedregel også for periodisering av inntekter og utgifter/tap i næringsvirksomhet (side 106). I dette ligger at ”inntekts- og utgiftsføring skjer det året den skattepliktige inntekten eller fradragsberettigede utgiften realiseres” (side 104). En utgift er etter departementets syn ”realisert når skattyter har fått en ubetinget forpliktelse til å dekke den” (side 104).

- (68) På dette grunnlag foreslo departementet blant annet å avskaffe ordningen med at avsetning etter god regnskapsskikk skulle få virkning for beskatningen. Som begrunnelse for dette uttaler departementet:

**”I henhold til det forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk kan det i dag i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader. En slik ordning er avsetning til garanti- og servicefond som skal dekke forventede utgifter som følger av garantier og forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester. I medhold av skatteloven § 50 annet ledd får slike avsetninger også skattemessig virkning.**

...

**Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. ...**

**Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskattereformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.**

**Det er uklart i hvilken grad det i dag 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 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. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene 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” (side 158).**

- (69) I spesialmotivene til § 50 femte ledd blir det henvist til denne begrunnelse og uttalt:

**”Forslaget innebærer at forventede utgifter som følger av garantier eller forpliktelser, til uten særskilt vederlag, å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester først kommer til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt” (side 360).**

- (70) Under lovbehandlingen i Stortinget uttalte Finanskomiteens flertall:

**Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, slutter seg til proposisjonen om å oppheve ordningen med at avsetning etter god regnskapsskikk får virkning for inntektsansettelsen. Flertallet mener at dette bør reguleres ved å innta en særskilt regel om dette i skatteloven som går foran regnskapslovens regler på dette området. Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid med**

**retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt” (Innst. O. nr. 80 (1990–91), side 178).**

- (71) Da det i Ot.prp. nr. 35 (1990–91) var uttalt at realisasjonsprinsippet som hovedregel også skulle legges til grunn for næringsdrivende, var det etter denne proposisjonen noe uklart om de periodiseringsregler som § 41 sjuende og tiende – daværende ellefte – ledd inneholder for henholdsvis inntekter og utgifter, også skulle gjelde for regnskapspliktige skattytere. Dette ble i Ot.prp. nr. 16 (1991–92) foreslått klargjort ved at det ble tatt inn en uttrykkelig bestemmelse i § 50 andre ledd om at for regnskapspliktige skattytere skulle regnskapslovgivningens periodiseringsregler gå foran periodiseringsreglene i § 41 sjuende og daværende ellefte ledd. På side 127 i denne proposisjonen blir det uttalt at det på det daværende tidspunkt etter departementets oppfatning ikke var ”ønskelig å innføre et fullstendig skille mellom periodiseringen i skatteregnskapet og finansregnskapet”, og at ”den regnskapsmessige periodisering” burde ”danne utgangspunktet for beskatningen i den utstrekning det ikke er gitt *særskilte* periodiseringsregler i skattelovgivningen”. I fortsettelsen heter det:

**”Etter skattereformen inneholder skattelovgivningen i større grad enn tidligere særskilte periodiseringsregler som på sine områder går foran regnskapslovgivningens regler. Det vil således være særskilte, skattemessige periodiseringsregler for varelager, varekontrakter og fordringer, samt for avskrivninger og gevinst/tap på driftsmidler. I tillegg vil avsetninger etter god regnskapsskikk ikke lenger ha innvirkning på det skattemessige inntektsgrunnlaget.**

**Alt i alt er det derfor skattelovens periodiseringsregler, og ikke en avvikende regnskapsmessig periodisering, som vil være den reelle hovedregel for periodisering etter skattereformen” (side 127).**

- (72) I odelstingsinnstillingen sluttet Stortingets finanskomité seg til disse synspunktene, se Innst.O. nr. 33 (1991–92), side 31.
- (73) Under stortingsbehandlingen ble den bestemmelse som departementet hadde foreslått tatt inn i § 50 andre ledd om at regnskapsreglene skulle gå foran periodiseringsreglene i § 41 sjuende og daværende ellefte ledd, vedtatt i samsvar med departementets forslag.
- (74) Etter min oppfatning må uttrykket ”[a]vsetninger etter god regnskapsskikk” i § 50 femte ledd på bakgrunn av uttalelsene i Ot.prp. nr. 35 (1990–91) forstås slik at det med dette siktes til avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet. Jeg viser her blant annet til uttalelsene på side 102 om at periodisering ”med sikte på å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret” gjerne kalles ”periodisering etter regnskapsprinsippet”, men at dette modifiseres av forsiktighetsprinsippet. Det blir her fremholdt at forsiktighetsprinsippet medfører at ”fradragposter langt på vei kan utgiftsføres før de er realisert”, og at det som følge av dette prinsippet blir skapt asymmetri i forhold til inntektsføringen. Det jeg har gjengitt fra side 105 i proposisjonen, viser at det var denne asymmetriske fradragføring på grunnlag av forsiktighetsprinsippet som man ønsket å avskaffe gjennom bestemmelsen i § 50 femte ledd.
- (75) Også den uttalelse jeg har gjengitt fra proposisjonen side 158, gir en klar støtte for at begrepet ”[a]vsetninger etter god regnskapsskikk” bare omfatter avsetninger som ikke har annet grunnlag enn forsiktighetsprinsippet. For det første blir det her uttrykkelig henvist til ”det forsiktighetsprinsippet som følger av god regnskapsskikk”. For det andre fremgår

det av det som sies i fortsettelsen, at det bare er avsetninger til fremtidige utgifter på grunnlag av statistiske forventninger, som er forutsatt å være omfattet av § 50 femte ledd, ikke avsetninger til å dekke kostnader som er pådratt gjennom en ubetinget forpliktelse, og som kan fradragsføres på grunnlag av det regnskapsrettslige sammenstillingsprinsipp (i proposisjonen side 102 omtalt som ”regnskapsprinsippet”).

- (76) Så vidt jeg kan se, finnes det i odelstingsproposisjonen ikke en eneste uttalelse som tyder på at lovgiverne har ment at kostnader som hviler på en ubetinget forpliktelse, ikke skal kunne sammenstilles med og fradragsføres i den periode den tilhørende inntekt blir inntektsført. Tvert imot fremgår det av det som departementet uttaler på sidene 104 og 106, at også regnskapspliktige er forutsatt å kunne kostnadsføre utgifter når det er oppstått en ubetinget forpliktelse til å dekke dem.
- (77) Fra statens side har det vært fremholdt at uttrykket ”god regnskapsskikk” i Aarbakke-gruppens innstilling er brukt slik at det ikke bare omfatter avsetninger etter forsiktighetsprinsippet, men også avsetninger etter sammenstillingsprinsippet. Det er riktig at Aarbakke-gruppen til dels har brukt uttrykket i en så vid betydning, se NOU 1989: 14 side 214–215. I innstillingen fra Aarbakke-gruppen er imidlertid begrepsbruken ikke konsistent. På side 152 synes ”god regnskapsskikk” å være brukt synonymt med ”forsiktighetsprinsippet” (”[i] henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet”). Men uansett hvordan Aarbakke-gruppen bruker uttrykket ”god regnskapsskikk”, må det gruppen uttaler om den skattemessige behandling av avsetninger på dette grunnlag, forstås på bakgrunn av at gruppen foreslo at de skatterettslige periodiseringsreglene ble fullstendig løsrevet fra regnskapsreglene. På dette punkt ble Aarbakke-gruppens forslag ikke fulgt opp under den videre behandling av skattereformen. Etter mitt syn må de uttalelser jeg har gjengitt fra Ot.prp. nr. 35 (1990–91), klart forstås slik at det her med avsetninger etter god regnskapsskikk menes avsetninger som ikke har annet grunnlag enn forsiktighetsprinsippet.
- (78) 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).**

- (79) 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.

- (80) Som eksempel på avsetninger som er forutsatt å rammes av skatteloven § 50 femte ledd, er det flere steder i forarbeidene nevnt avsetninger til garanti- og servicefond. Det som er typisk for slike avsetninger, er at de er basert på statistiske forventninger om feilfrekvens. Som tidligere nevnt, har oljeselskaper fra det tidspunkt produksjonen blir satt i gang, en ubetinget plikt til å foreta nedstengning når produksjonen blir avsluttet. Plikten til å foreta nedstengning er ikke basert på noen statistisk forventning, men fra det tidspunkt produksjonen blir satt i gang, er det sikkert at kostnaden vil komme. Avsetninger til slike kostnader er derfor av en helt annen karakter enn det eksempel som er nevnt i forarbeidene.
- (81) Særlig i tilfeller hvor det på det tidspunkt avsetning til nedstengningskostnader blir krevd, er mange år igjen av produksjonsperioden, kan det være vanskelig å beregne omfanget av kostnadene, og det kan i løpet av produksjonsperioden også vise seg å bli nødvendig å revurdere omfanget av kostnadene på grunn av ny teknologi. Det kan også hende at produksjonsperioden viser seg å bli lengre enn opprinnelig antatt. Som det fremgår av Høyesteretts dom i Rt. 1958 side 801 (Meraker-saken), kan imidlertid det forhold at omfanget av kostnadene er usikkert, ikke brukes som argument mot å tillate fradrag for avsetninger til å dekke utgifter som man med sikkerhet vet vil komme. Det følger av ligningsloven § 8-1 nr. 1 at dersom en inntekts- eller fradragsposter byr på skjønn, kan det skjønn som skattyteren har utøvd, overprøves av ligningsmyndighetene.
- (82) Dersom et oljeselskap har fått fradrag for avsetninger til dekning av nedstengningsutgifter, må omfanget av avsetningene vurderes på nytt for hvert år. Hvis produksjonsperioden viser seg å bli lengre enn opprinnelig antatt, eller kostnadsberegningene endrer seg på grunn av ny teknologi eller av andre grunner, må kostnadene fordeles på nytt ut fra de nye anslagene. I tilfeller hvor det ut fra en forholdsmessig fordeling av nedstengningskostnadene etter de reviderte anslagene viser seg at det tidligere har vært fradragsført for meget, må differansen inntektsføres.
- (83) Som jeg har fremholdt ved behandlingen av skatteloven § 50 andre ledd, tilsier det syn på fradragsrett for kostnader knyttet til hjemfallsplikt for vannfall som Høyesteretts dom i Meraker-saken bygger på, at oljeselskaper må kunne fradragsføre nedstengningskostnader over hele produksjonsperioden. Selv om det har vært gjort innvendinger mot Høyesteretts bruk av avskrivningsbegrepet, har denne dommen på dette punkt vært oppfattet som prejudikat og vært lagt til grunn både i ligningspraksis og skatterettslig teori, se for eksempel brev av 25. januar 1983 fra Finansdepartementet til Statens Kornforretning, Aarbakke, op.cit. side 305–306, Greni/Syversen/Trosvik/Aarbakke, op.cit. side 290 og Zimmer, op.cit. side 181. Dersom lovgiverne ved bestemmelsen i § 50 femte ledd hadde ment å fravike den løsning som følger av denne dommen, måtte man kunne forvente at lovgiverne i det minste hadde klargjort dette i forarbeidene. Det har lovgiverne ikke gjort. Som det fremgår av det jeg har sagt, peker forarbeidene tvert imot klart i retning av at § 50 femte ledd ikke er forutsatt å omfatte kostnader til ubetingede forpliktelser som blir fradragsført i samsvar med det regnskapsrettslige sammenstillingsprinsipp.
- (84) Når det gjelder utgifter til fjerning av innretninger for petroleumsvirksomhet, følger det av petroleumsskatteloven § 3 bokstav g at det ”ikke i noe tilfelle” gis fradrag for avsetninger til dekning av fremtidige slike utgifter. I dette ligger at det ikke kan gis fradrag for slike utgifter selv etter at det er truffet vedtak om at installasjonen skal fjernes. Det er først når utgiften ”faktisk er pådratt” at fradrag kan gis, se Ot.prp. nr. 92 (2002–

2003) om lov om endringer i petroleumsskatteloven mv., side 14 og Innst. O. nr. 123 (2002–2003), side 3.

- (85) Staten har som argument for at det heller ikke kan gis fradrag for nedstengningskostnader før utgiftene faktisk blir pådratt, vist til at både Finansdepartementet og finanskomiteen i forarbeidene til endringen av petroleumsskatteloven i 2003 la til grunn at den løsning som følger av petroleumsskatteloven § 3 bokstav g, også følger av skatteloven § 50 femte ledd, se Ot.prp. nr. 92 (2002–2003), side 14 og Innst. O. nr. 123 (2002–2003), side 3. På dette tidspunkt var det oppstått tvist om hvordan § 50 femte ledd skulle forstås. I en slik situasjon finner jeg det klart at etterfølgende tolkingsuttalelser fra lovgiverne ikke kan tillegges rettskildemessig betydning, da noe annet vil gi lovgiverne mulighet til – uten uttrykkelig lovvedtak og i strid med Grunnloven § 97 – å endre loven med tilbakevirkende kraft.
- (86) Jeg er på dette grunnlag kommet til at Shell ved ligningene for inntektsårene 1995 og 1996 har krav på fradrag i inntekten for en forholdsmessig andel av beregnede utgifter til nedstengning av selskapets oljefelt. Ligningene for disse årene må derfor oppheves.
- (87) Lagmannsretten har avsagt dom for at ligningene for Shell for inntektsårene 1995 og 1996 skal oppheves, og at ”ny ligning blir å utføre i samsvar med lagmannsrettens bemerkninger og skatteytters selvangivelse for det enkelte ligningsår”. Staten har anført at det ikke kan avsies dom for at skattyters selvangivelser skal legges til grunn ved den nye ligning, da Klagenemnda for oljeskatt ikke har vurdert størrelsen på de avsetninger skattyter har krevd, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1. Dette er jeg enig i. Selv om klagenemndas verdsettelse kan overprøves av domstolene, er det klagenemndas vedtak som står til prøvelse. Når klagenemnda ikke har vurdert størrelsen på de avsetninger Shell har krevd, må Høyesterett derfor begrense seg til å oppheve ligningene for de aktuelle år.
- (88) Statens innsigelse mot at det blir avsagt dom for at Shells selvangivelser skal legges til grunn, er fremsatt etter at Høyesteretts kjæremålsutvalg henviste anken til Høyesterett. Fra Shells side er det på dette grunnlag anført at denne innsigelse er prekludert etter tvistemålsloven § 375 fjerde ledd. Etter min oppfatning kan denne anførselen ikke føre frem. Staten har ikke anført noe nytt faktisk grunnlag for sin påstand. Bestemmelsen i § 375 fjerde ledd kan ikke omfatte prosessuelle innsigelser mot hva det kan avsies dom for. Det er derfor ikke for sent for staten å påberope at det ikke kan avsies dom for at selvangivelsene skal legges til grunn.
- (89) Etter det resultat jeg har kommet til, har anken vært forgjeves. I samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 første ledd finner jeg at staten må pålegges å betale Shells saksomkostninger for Høyesterett. Disse fastsettes i henhold til oppgave fra Shells prosessfullmektig til kr 180 500, hvorav kr 180 000 er salær til prosessfullmektigen og kr 500 utlegg. I tillegg kommer forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer, jf. forsinkelsesrenteloven § 2.
- (90) Shell har også krevd saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten. Da saken for tingretten og lagmannsretten ikke bare gjaldt nedstengningskostnader, men også kostnader til fjerning av installasjoner på Murchison-feltet, og det er rettskraftig avgjort at Shell ikke har krav på fradrag for disse kostnadene, må saken for de lavere instanser anses dels vunnet og dels tapt. Jeg er enig med lagmannsretten i at hver av partene i samsvar

med hovedregelen i tvistemålsloven § 174 må bære sine omkostninger for disse instansene.

(91) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Ligningene for AS Norske Shell for inntektsårene 1995 og 1996 oppheves.
2. Saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.
3. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Finansdepartementet til AS Norske Shell 180 500 – etthundreogåttitusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

(92) Dommer **Oftedal Broch**: Jeg ser saken annerledes enn førstvoterende, og mener at det rettslige utgangspunktet for vurderingen av saken er et annet. For min del anser jeg at de utgifter til nedstengning av petroleumsbrønner som Shell krever fradrag for, ikke er ”pådratt” i skattelovens forstand. Dermed reguleres spørsmålet om fradragsrett direkte av skatteloven § 50 annet ledd, jf. femte ledd. Her er jeg enig med førstvoterende i at det etter god regnskapsskikk kan avsettes til de fremtidige nedstengningsutgiftene i takt med produksjonen fra brønnen. Isolert følger da en fradragsrett av § 50 annet ledd. Men etter min mening avskjæres den av femte ledd, som etter sin klare ordlyd slår fast at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kommer til fradrag ved ansettelsen av inntekten.

(93) *Er nedstengningsutgiftene ”pådratt”?*  
Skatteloven av 1911 § 44 første ledd første punktum definerer det fradragsberettigede utgiftsbegrep til ”alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse”. Det samme uttrykker skatteloven av 1999 § 6-1: ”kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”.

(94) Spørsmålet er om de fremtidige kostnader til nedstengning som Shell vil måtte dekke når brønnen en gang i fremtiden er tom, kan sies å være ”pådratt” allerede når brønnen åpnes.

(95) Det krav som gjerne stilles i skatterettslitteraturen til at en kostnad er pådratt, er at det må foreligge en reduksjon i skattyters formuesstilling (Zimmer: Lærebok i skatterett, 4. utg. side 171) eller at det må foreligge en oppofrelse der skattyter gir endelig avkall på en fordel – typisk penger (Skattelovkommentaren 1997–1998 side 443). Etter min mening er det mer nærliggende at nedstengningsplikten *påvirker* vurderingen av Shells formuesstilling enn at formuesstillingen er blitt redusert idet boringen begynner. Sagt på en annen måte mangler vårt tilfelle den karakter av ”endelig” avkall som oppofrelsen krever. Det forhold at kostnaden vil ligge mange år frem i tiden, mener jeg er til hinder for at den i dag kan utgiftsføres som fradragspost. Jeg nevner at førstvoterendes standpunkt synes å medføre at alle typer ensidige fremtidige kontraktsforpliktelser skal kunne føres til fradrag straks kontrakten er inngått. I tillegg til at oppofrelsen etter min



mening ikke kan sies å være endelig, kommer også at hva nedstengningsutgiftene en gang i fremtiden vil beløpe seg til, er ytterst usikkert. Reservoarene kan inneholde mer petroleum enn opprinnelig antatt, utvinningsteknologien og stengningsteknologien kan forbedres og de statlige rammebetingelsene kan endres.

- (96) Jeg er ikke enig i at Meraker-dommen, Rt. 1958 side 801, kan tas til inntekt for at nedskrivingskostnadene i vår sak var pådratt allerede ved konsesjonservervet. I Meraker-saken var det overhodet ikke bestridt fra statens side at et eventuelt erstatningsansvar basert på at anlegget ved tilbakeleveringen ikke var i ”fullt driftsmessig stand”, kunne avskrives. Men staten mente det var for usikkert om noe slikt ansvar ville påløpe. Hovedspørsmålet i saken var om kostnadene ved kraftanleggets tilbakelevering kunne tas til fradrag fordelt over hele konsesjonsperioden. Dommen omtaler kostnadene som ”tilleggsavskrivninger”. Som førstvoterende peker på har Gjems-Onstad fremholdt at det dreide seg om et antasert tap, og at ”avsetning” hadde vært det riktige begrep. Samme syn har Aarbakke: Skatt på inntekt, 4. utg. side 306: ”Det som i dommen betegnes som ”avskrivninger”, er snarere avsetninger til å møte en sannsynlig, men ennå ikke pådratt omkostning.” For øvrig er dommen, slik det fremgår av førstvoterendes referat, knyttet til den situasjon at staten, på grunn av hjemfallsplikten, uten vederlag ville overta kraftanlegget i fullt driftsmessig stand ved konsesjonsperiodens utløp. Selve situasjonen atskiller seg vesentlig fra plikten til en forsvarlig nedstengning av en petroleumbrønn for å hindre at den forurenses etter at konsesjonshaveren har pumpet brønnen tom.
- (97) Spørsmålet om avskrivningstakten for driftsmidler i kraftverk som hjemfaller til staten, er nå nedfelt i skatteloven 1999 § 18-6 annet ledd, tidligere skatteloven 1911 § 44A-11 nr. 2.
- (98) *Tolking av skatteloven § 50*  
For regnskapspliktige skattytere avhenger spørsmålet om fradragsrett av skatteloven § 50. Utgangspunktet er § 50 annet ledd, hvorefter kostnadene skal periodiseres til det tidspunkt som følger av regnskapsreglene. Jeg er enig med førstvoterende i at god regnskapsskikk tilsier at det avsettes forholdsmessige beløp i regnskapet for å dekke nedstengningsomkostningene. Jeg er også enig i at slik avsetning kan finne sted gjennom hele produksjonsperioden. Dermed vil altså kostnadene – etter god regnskapsskikk – danne grunnlag for avsetning i forhold til produsert mengde petroleum etter § 50 annet ledd. Det som står igjen, er forholdet til § 50 femte ledd som lyder:
- ”Avsetninger etter god regnskapsskikk kommer ikke til fradrag ved ansettelsen av inntekten.”**
- (99) Ordlyden er klar, og dekker nettopp det tilfellet vi står overfor. Førstvoterende har etter en gjennomgang av motivene, i tillegg til reelle argumenter, funnet grunnlag for en innskrenkende fortolkning dithen at kun avsetninger bygd på ”forsiktighetsprinsippet” er ment omfattet.
- (100) Skattereformen av 1992 var en omfattende reform. Et hovedpunkt var å senke skattesatsen ved skattlegging av næringsvirksomhet, men samtidig å utvide skattegrunnlaget. Regelen i § 50 femte ledd var et viktig virkemiddel. På denne bakgrunn mener jeg at det må sterke grunner til for å kunne foreta en så vidt drastisk innskrenkende fortolkning av en klar lovtekst.
- (101) Jeg er enig med førstvoterende i at det er avsnitt i forarbeidene som peker i retning av at lovgiver har vært spesielt opptatt av forsiktighetsprinsippet. Men dette er i seg selv ikke

så merkverdig i forhold til reformens hovedmål: å øke skattegrunnlaget for å senke skattesatsen. Forsiktighetsprinsippet muliggjør en systematisk reduksjon av bedriftens overskudd gjennom ulike avsetninger og avskrivninger. Prinsippet har til formål å sikre at kreditorer og andre som skal vurdere virksomheten, ikke via regnskapet får et feilaktig gunstig inntrykk av bedriften. Men nettopp dette prinsippet var også egnet til å redusere skattegrunnlaget, iallfall ved å føre til at skatten blir utsatt, kanskje i mange år.

- (102) Selv om noen uttalelser fremhever forsiktighetsprinsippet, trekker andre uttalelser i forarbeidene i generell retning, slik også lovteksten gir uttrykk for.
- (103) Aarbakke-gruppen som fremmet forslag til reform av bedriftsbeskatningen i NOU 1989: 14, uttaler som sin hovedkonklusjon med hensyn til avsetninger etter god regnskapsskikk (side 243):

**”Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.**

**Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragsrett for avsetninger ha særlig lovhjemmel. ...”**

- (104) Som eksempel vises altså her til avsetning til garanti- og servicefond, og dette går igjen senere i lovforarbeidene, slik førstvoterende påpeker. Men tidligere i utredningen omtaler utvalget fremtidige utgiftstyper mer generelt. Da nevnes utgifter til fjerning av anlegg på linje med garanti- og serviceutgifter (side 215):

**”Et foretaks virksomhet kan føre til forpliktelser til fremtidige utgifter. Det gjelder for eksempel garanti- og serviceutgifter, pensjonsutgifter, utgifter til opprydding eller fjerning av anlegg etter avsluttet virksomhet og miljøvern.”**

- (105) Departementet fulgte ikke Aarbakke-gruppens forslag om et fullstendig skille mellom skattereglene og regnskapsreglene, men for så vidt gjaldt opphevelsen av avskrivninger etter god regnskapsskikk, ble utvalgets forslag videreført, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) side 158:

**”Departementet fremmer forslag om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for inntektsansettelsen.**

**Forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag, å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester skal først komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.”**

- (106) Det er nærliggende å peke på at ”forpliktelser til uten særskilt vederlag, å utføre etterarbeider”, nokså presist omfatter utgifter til nedstengning av tomme brønner, som altså først skal komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt. Den siterte formuleringen er også gjentatt av finanskomiteen i Innst. O. nr. 80 (1990–91), side 178. Det kan hevdes at det her særlig tenkes på service-forpliktelser i normale kjøpsforhold, jf. referansen til ”i forbindelse med leverte varer og tjenester”, mens vår sak gjelder store leveranser av petroleum. På den annen side synes Aarbakke-gruppen å ha hatt også større forhold i tankene, når det der som eksempel på fremtidige utgifter – ved siden av garanti- og serviceutgifter – er nevnt ”opprydding eller fjerning av anlegg etter avsluttet virksomhet og miljøvern”.

- (107) Departementet fortsetter samme side med å redegjøre for den innledende behandling i Stortinget av Aarbakke-gruppens forslag med bakgrunn i St. meld. nr. 48 (1989–90):

**”Aarbakkegruppen foreslo i NOU 1989: 14 å oppheve retten til å avsette til ulike fonds til dekning av forventede fremtidige kostnader, for eksempel garanti- og servicefond.**

**I St.meld. nr. 48 (1989–90) s. 120 ble det gitt tilslutning til Aarbakkegruppens forslag om å oppheve retten til å avsette til slike fonds.**

**På denne bakgrunn uttalte Finanskomiteen på side 44 i Innst. S. nr. 5 (1990–91):**

**”Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Sosialistisk Venstreparti, mener en bør være varsom med å åpne en slik (avsetnings)adgang, i det det vil gi administrative problemer, vil bryte med det generelle realisasjonsprinsippet, vil redusere muligheten for satsreduksjoner og åpne for en uheldig utglidning. Dersom det likevel i helt spesielle tilfeller skal åpnes for en slik adgang må avsetningsadgangen gis en slik sjablonmessig form at den skaper nødvendig forutberegnelighet for skattyteren og lar seg kontrollere av ligningsmyndighetene. Avsetningen må uansett gis et svært begrenset omfang slik at det ikke gis noe grunnlag for oppbygging av ubeskattede reserver.”**

**Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen.  
...**

- (108) Intet av det som uttales her, peker i retning av en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at bare de avsetninger som kunne forankres i forsiktighetsprinsippet skulle omfattes. Tvert om har både Aarbakke-gruppen, departementet og finanskomiteen generelt omtalt den utgiftstype vår sak gjelder. Videre ville en åpning for at avsetninger foretatt ut fra andre regnskapsprinsipper fortsatt skulle tillegges skattemessig virkning, nettopp lede til vanskelige spørsmål med hensyn til hva som var begrunnelsen for den enkelte avsetning. Dette ville man bort fra. Aarbakke-utvalget uttalte til og med at det ikke engang hadde kartlagt de forskjellige avsetninger som kan foretas med grunnlag i god regnskapsskikk. De ble uansett foreslått opphevet. Synspunktet var at avskrivninger burde ha særskilt, positiv hjemmel. Dette forslaget var det departementet, og i sin tur Stortinget, fulgte opp. Aarbakke-utvalget var tungt faglig sammensatt. For meg står det som utenkelig at utvalget ville ha brukt begrepet god regnskapsskikk, dersom det hadde ment forsiktighetsprinsippet.
- (109) Førstvoterende peker på forhold som, slik han ser det, kan skape tvil om hvilke tilfeller lovgiver har hatt i tankene. Jeg har sitert uttalelser som støtter opp om lovens formulering. Det gir seg selv at jeg da ikke er enig i en bastant innskrenkende fortolkning av lovteksten.
- (110) Jeg finner heller ikke at Shells plikt til å sørge for nedstengning når brønnen er tom, er tilstrekkelig for å anse de fremtidige nedstengningsomkostninger for ”pådratt”. For meg står regnskapsføringen av disse omkostningene som avsetninger for fremtidige kostnader. Reelt sett – i forhold til regelen i § 50 femte ledd – kan formentlig den lange tidshorisont og usikkerheten med hensyn til hvilke kostnader som faktisk vil oppstå, føre til at avsetningene gir atskillig større skattekreditter enn det som gjennomgangseksempelet service- og garantiutgifter ville ha oppnådd. Formålet med skattereformen – å unngå de mange skjønnsmessige avsetninger ut fra god regnskapsskikk – er etter min mening et tungt argument til fordel for den tolkning av § 50 femte ledd, som jeg gjør gjeldende.

- (111) Jeg er heller ikke enig i at Meraker-dommen skulle vært omtalt i forarbeidene til § 50 femte ledd. Som tidligere nevnt følger resultatet i den dommen for så vidt gjelder driftsmidler i kraftverk som hjemfaller til staten, nå av uttrykkelig lovhjemmel.
- (112) Førstvoterende hevder at det ikke er en eneste uttalelse i proposisjonen som tyder på at lovgiver har ment at kostnader som hviler på en ubetinget forpliktelse, ikke skal kunne sammenstilles med og fradragsføres i den periode den tilhørende inntekt blir inntektsført. Jeg mener at den gjennomgående referanse i forarbeidene til ”forpliktelser til uten særskilt vederlag, å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester” er en slik uttalelse i alle tilfeller der forpliktelsen er ubetinget. Eksempler på slike ubetingede forpliktelser er gratis service ved kjøp av større produkter, plikt for selger til å ta tilbake og sørge for den nødvendige behandling av miljøskadelige produkter når kjøper krever det og – det eksempelet Aarbakke-gruppen nevner – plikt til opprydding og fjerning av anlegg etter avsluttet virksomhet. Med dette som bakgrunn, mener jeg at også nedstengningsutgiftene i vår sak fremstår som eksempel på en slik utgift.
- (113) Det siste forhold førstvoterende trekker frem er uttalelsene i henholdsvis Ot.prp. nr. 92 (2002–03) og Innst. O. nr. 123 (2002–03) i forbindelse med endringer i petroleumsskatteloven. Her gir Finansdepartementet og finanskomiteen uttrykk for at skatteloven § 50 femte ledd, nå § 14-4 tredje ledd, må forstås slik at den stenger for skattefradrag for stengningsutgifter før de ”faktisk er pådratt”. Jeg er enig i at en slik uttalelse ikke har rettskildemessig betydning som lovforarbeid. Det vil likevel ikke være uten betydning hva lovgiverne sier om gjeldende rettstilstand i forbindelse med en lovendring. Særlig antar jeg dette kan gjelde når det er tale om eventuelt å tolke en lovtekst innskrenkende under påberopelse av lovens forarbeider.
- (114) Ut fra mitt syn bør saksomkostninger ikke ilegges for Høyesterett. Jeg er enig med førstvoterende i at omkostninger for tingretten og lagmannsretten ikke bør tilkjennes.
- (115) Dommer **Øie**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Oftedal Broch.
- (116) Dommer **Lund**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Skoghøy.
- (117) Justitiarius **Schei**: Likeså.
- (118) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Ligningene for AS Norske Shell for inntektsårene 1995 og 1996 oppheves.
2. Saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten tilkjennes ikke.

3. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Finansdepartementet til AS Norske Shell 180 500 – etthundreogåttitusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.