



NORGES HØYESTERETT

Den 28. april 2005 avsa Høyesterett dom i

HR-2005-00670-A, (sak nr. 2004/1728), sivil sak, anke,

Staten v/Rogaland fylkesskattekontor

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Asle Bjelland – til prøve)

mot

Baker Hughes Norge AS

(advokat Arvid Aage Skaar)

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

- (1) Dommer **Bruzelius**: Saken gjelder spørsmålet om en skattyter som går over fra avvikende regnskapsår til kalenderåret som regnskapsår, kan kreve fradrag for saldoavskrivninger for et helt år for perioden mellom det gamle og det nye regnskapsåret.
- (2) Baker Hughes Norge AS (heretter Baker Hughes), som er datterselskap av et i USA børsnotert selskap, startet virksomhet i Norge i 1973. Frem til inntektsåret 1999 benyttet selskapet avvikende regnskapsår – 1. oktober til 30. september. Fra 1999 har selskapet benyttet kalenderåret som regnskapsår. Omlegningen av regnskapsåret hadde sammenheng med skifte av regnskapsår i hele konsernet. I forbindelse med skiftet av regnskapsår inngav Baker Hughes egen selvangivelse for mellomperioden på tre måneder, og krevet fradrag for saldoavskrivninger for et helt år. Baker Hughes krevet også fulle avskrivninger i selvangivelsen for det forutgående, avvikende regnskapsåret.
- (3) Ligningskontoret varslet selskapet om at fradraget for fulle saldoavskrivninger for mellomperioden ikke ville bli godtatt, og at avskrivningene ville bli redusert med 28 440 763 kroner og inntektene økt tilsvarende. Selskapet bestred grunnlaget for endringen, men ligningsnemnda fastholdt endringen av ligningen for mellomperioden. Selskapet klaget til overligningsnemnda, som kom til at det ikke var hjemmel til å fravike skattyters krav om fulle saldoavskrivninger og tok klagen til følge. Etter forutgående varsel omgjorde fylkesskattenemnda i Rogaland 23. mai 2001 overligningsnemndas vedtak og økte selskapets inntekt med 28 440 763 kroner. Endringen var begrunnet med at det bare var adgang til forholdsmessige avskrivninger for mellomperioden.

- (4) Selskapet brakte fylkesskattenemndas vedtak inn for Jæren tingrett ved stevning av 13. november 2001. Tingretten avsa 14. mai 2002 dom med slik slutning:
- ”1. **Staten v/Rogaland fylkesskattekontor frifinnes.**
 2. **Baker Hughes Norge AS betaler til Staten v/Rogaland fylkesskattekontor innen 2 –to– uker fra dommens forkynnelse 19 217 – nittentusentohundreogsyttien – kroner ink. mva. i saksomkostninger med tillegg av renter fra forfall til betaling skjer.”**
- (5) Baker Hughes Norge AS anket til Gulating lagmannsrett, som 24. september 2004 avsa dom med slik slutning:
- ”1. **Ligningen for Baker Hughes Norge AS for 1998 oppheves. Ved ligningen skal saldoavskrivningen økes med kr 28 440 763,-.**
 2. **Staten ved Rogaland Fylkesskattekontor betaler til Baker Hughes Norge AS kroner 106 929,- - hundreogsektusennihundreogtjueni - med tillegg av ankegebyr stort kroner 16 080,- sekstentusenogåtti - innen 2 - to - uker fra forkynnelse av dommen med tillegg av lovenes forsinkelsesrente, pt 9,25 % jf forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd til betaling skjer.”**
- (6) Lagmannsretten kom til at det ikke var rettslig grunnlag for å nekte Baker Hughes fulle avskrivninger for mellomperioden. I mangel av særskilt bestemmelse om annet måtte skattelovens alminnelige regler om fradrag for saldoavskrivninger legges til grunn.
- (7) Staten v/Rogaland fylkesskattekontor har anket saken til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Saken for Høyesterett står i det alt vesentlige som for de tidligere instanser, men staten har ikke opprettholdt en subsidiær anførsel om at fradrag for fulle avskrivninger er utelukket på avtalerettslig grunnlag. Det er fremlagt skriftlige erklæringer om ligningspraksis, utferdiget av en spesialutreder i Skattedirektoratet og tre statsautoriserte revisorer.
- (8) Saken gjelder ligningen for inntektsåret 1998, og det er bestemmelsene i skatteloven av 1911 som kommer til anvendelse. Skatteloven av 1999 reiser imidlertid samme spørsmål.
- (9) *Den ankende part*, staten v/ Rogaland fylkesskattekontor, har i korte trekk anført:
- (10) Lagmannsretten har anvendt skatteloven feil. Baker Hughes kan bare kreve forholdsmessig fradrag for saldoavskrivninger for mellomperioden, dvs. fradrag tilsvarende det antall hele måneder som mellomperioden utgjør av et helt inntektsår.
- (11) Skattelovens hovedregel er at kalenderåret er det skatterettslige inntektsåret, jf. skatteloven § 41 første ledd første punktum. Lovgivningen åpner for bruk av avvikende regnskapsår etter samtykke, jf. ligningsloven § 5-3, slik den lød i 1998. En mellomperiode som skyldes skifte av regnskapsår, er ikke et inntektsår, men etter skatteloven § 41 fjerde ledd skal en slik periode skattlegges særskilt. Staten er enig i at det ved beregningen av nettoinntekten for mellomperioden skal gjøres fradrag for blant annet saldoavskrivninger, men fradragsretten er begrenset til en forholdsmessig andel av saldoavskrivningsbeløpet.
- (12) En slik begrenset fradragsrett følger av en harmonisering av reglene om saldoavskrivning i skatteloven § 44 A-4, som etter sin ordlyd gjelder for hele inntektsår, med skatteloven

§ 41 fjerde ledd. Bestemmelsene om saldoavskrivning er ikke tilpasset slike mellomperioder, som vil være kortere enn et inntektsår.

- (13) Lagmannsretten har uriktig lagt til grunn at det skal gis fullt fradrag, med mindre det foreligger uttrykkelig hjemmel for forholdsmessig fradrag. Spørsmålet i saken er imidlertid om loven riktig tolket hjemler fullt eller forholdsmessig fradrag for saldoavskrivninger i mellomperioden. Spørsmålet må løses på grunnlag av en tolking av rettskildefaktorene. Verken lovtekst eller forarbeider gir veiledning til tolkingen. Det er heller ikke grunnlag for antitetiske slutninger fra andre bestemmelser i skattelovgivningen, slik lagmannsretten har gjort. I en slik situasjon står formåls-, konsekvens- og systembetraktninger spesielt sentralt. Disse hensyn taler for forholdsmessig fradrag. Det samme gjør det såkalte realitetsprinsippet som fradragsretten bygger på. Lagmannsretten har uriktig krevd at det i et tilfelle som det foreliggende, må foreligge en "klar" hjemmel for å begrense saldoavskrivningene forholdsmessig, og at eventuell tvil skal komme skattyter til gode.
- (14) Begrunnelsen for fradrag i bruttoinntekten for saldoavskrivninger tilsier forholdsmessig fradrag, jf. skatteloven § 44. Fullt fradrag for mellomperioden strider mot det nøytralitets- og symmetrihensyn som skatteloven bygger på. Fullt saldofradrag for mellomperioden gir skattyter en utilsiktet skattekreditt.
- (15) Det forenklingshensyn som ligger til grunn for skattelovens saldoavskrivningsregler, gir ikke veiledning for tolkingsspørsmålet i saken.
- (16) Ligningspraksis er ikke så massiv at den gir uttrykk for noen bindende norm. Men praksis viser at sentrale myndigheter har hatt en langvarig og tilnærmet entydig praksis for at det ikke gis fullt fradrag for mellomperioder.
- (17) Staten v/Rogaland fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Tingrettens dom stadfestes.**
 2. **Staten v/Rogaland fylkesskattekontor tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten og for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrenter fra forfall til betaling skjer.”**
- (18) *Ankemotparten*, Baker Hughes Norge AS, har i korte trekk anført:
- (19) Lagmannsrettens rettsanvendelse er riktig. Saken reiser ikke spørsmål om dobbelt fradrag, men om tidfestingen av fradraget for avskrivning, dvs. om periodiseringen av fradraget.
- (20) Skattelovens utforming tilsier at saldoavskrivningen ikke skal fordeles selv om inntekten i mellomperioden skal lignedes særskilt. Til tross for at det skal fastsettes en særskilt nettoinntekt for mellomperioden, inneholder skatteloven ikke noen bestemmelse om at saldoavskrivningen skal beregnes forholdsmessig dersom inntektsperioden er kortere enn 12 måneder. En slik løsning ville være i strid med saldoavskrivningsreglene. Etter skatteloven avskrives driftsmidler ervervet siste dag i inntektsåret med samme sats som driftsmidler ervervet første dag i perioden. Ved oppstart av virksomhet i ligningsåret gis fulle avskrivninger, selv om driften bare har foregått i kort tid. Dette er en konsekvens av den såkalte ett års-konvensjonen som ligger til grunn for saldoavskrivningssystemet. Fylkesskattenemndas vedtak innebærer at driftsmidler som Baker Hughes anskaffet i

mellomperioden, bare vil bli avskrevet forholdsmessig. Et slikt avvik fra lovens ordning krever uttrykkelig hjemmel. Forutberegnelighet er viktig på skatterettens område.

- (21) Saldoavskrivningsordningen gir ikke uttrykk for økonomiske realiteter, og forholdsmessige saldoavskrivninger vil heller ikke gi et riktigere realøkonomisk resultat.
- (22) Ligningsmyndighetenes ivaretagelse av realitetsprinsippet ved saldoavskrivninger er begrenset til å vurdere om et driftsmiddel kan avskrives og hvilken saldogruppe det i tilfelle skal plasseres i. Størrelsen på avskrivningene i det enkelte år er sjablonmessig fastsatt.
- (23) Hensynet til symmetri kan ikke tillegges avgjørende vekt i saken. Saldoavskrivninger korresponderer ikke med inntekter som det er realøkonomisk riktig å skape symmetri med. Heller ikke konsekvenshensyn kan tillegges vekt.
- (24) Opplysningene om ligningspraksis viser at den ikke er ensartet. Den er heller ikke langvarig, og er uten betydning for løsningen av spørsmålet i saken.
- (25) Baker Hughes Norge AS har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
2. **Baker Hughes Norge AS tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett, med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer, jf. forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd.”**
- (26) *Mitt syn på saken:*
- (27) Jeg er kommet til samme resultat som lagmannsretten.
- (28) Spørsmålet er om Baker Hughes ved beregningen av selskapets nettoinntekt ved ligningen for mellomperioden i 1998 har krav på fradrag for full eller forholdsmessig saldoavskrivning, jf. skatteloven av 1911 § 44 første ledd bokstav c.
- (29) Partene er enige om følgende: Selskapets nettoinntekter for perioden skal skattlegges særskilt, jf. skatteloven § 41 annet ledd. Selskapet plikter å levere egen selvangivelse for mellomperioden. Baker Hughes har krav på fradrag i bruttoinntekten fra mellomperioden for blant annet ”[a]vskrivninger for verdiforringelse ved slit og elde på betydelige driftsmidler etter bestemmelsene i § 44 A”, jf. § 44 nr. 1 bokstav c første ledd første punktum. De skattemessige avskrivninger skal beregnes etter prinsippene i § 44 A-1 flg.. Uenigheten mellom partene gjelder som nevnt hvorvidt avskrivningene for mellomperioden skal gis fullt ut eller fordeles forholdsmessig etter hvor mange måneder av et inntektsår perioden gjelder.
- (30) Særregelen i skatteloven § 41 fjerde ledd ble tilføyd ved endringslov 11. august 1924 nr. 6. Jeg kan ikke se at det av bestemmelsens ordlyd eller av forarbeidene til den kan utledes noe av interesse for løsningen av spørsmålet i saken.
- (31) Frem til 1981 var lineære avskrivninger hovedregelen i skatteloven ved fordeling av avskrivbare kostnader på de enkelte inntektsår. Gjennom lovendringer i 1981 og 1984 ble for fysiske gjenstander innført en ordning med degressive avskrivninger, som

gjennomføres som gruppeavskrivninger, jf. skatteloven § 44 A-4 første og annet ledd, som bestemmer at avskrivningsgrunnlaget skal beregnes med utgangspunkt i "saldo etter foregående inntektsårs avskrivninger ...", og skatteloven § 44 A-5, som fastsetter at saldoen skal avskrives med inntil de angitte avskrivningssatser. Ordningen ble innført for å forenkle skattemyndighetenes arbeid, og lovgiver var kjent med at metoden ville medføre forskyvninger i tid av den enkelte skattyters skatteplikt og gi såkalt skattekreditt. Lovendringen i 1984 gikk blant annet ut på at det i forenklingssøyemed ble gitt anledning til fulle avskrivninger av nyervervede driftsmidler uten hensyn til når i året driftsmiddelet var ervervet. Dette omtales av Ole Gjems-Onstad i Norsk Bedriftsskatterett, 5. utgave, på side 207 som "ett års-konvensjon".

- (32) Baker Hughes har, med henvisning til denne ett års-konvensjonen, anført at statens løsning innebærer at selskapet ikke vil få fulle avskrivninger for driftsmidler som selskapet har anskaffet i mellomperioden, og at dette taler mot statens løsning. Jeg er enig i at det vil være den økonomiske realiteten av statens syn for så vidt gjelder driftsmidler som nevnt, men samtidig vil selskapet i tilfelle få større avskrivning enn det ellers ville ha fått for driftsmidler anskaffet før mellomperioden.
- (33) Verken lovens ordlyd eller lovforarbeidene løser spørsmålet om hvordan saldoavskrivning for mellomperioden skal skje. Det foreligger heller ikke relevant rettspraksis. Staten har gjort gjeldende at lagmannsretten tar feil når den har krevet at det må foreligge en "klar" hjemmel for forholdsmessig fordeling av saldoavskrivningen.
- (34) Jeg er i utgangspunktet enig med staten i at legalitetsprinsippet på skatterettens område ikke står like sterkt når det gjelder periodisering av kostnader som når det gjelder skatteplikt. Men hensynet til forutberegnelighet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå i å anse at det foreligger hjemmel på grunnlag av andre rettskilder når lovteksten etterlater tvil eller som her, er taus. Det må kreves at skattyterne i rimelig utstrekning skal kunne forutse sin rettsstilling, jf. eksempelvis Rt. 1990 side 1293 (Ytterbøe) på side 1297.
- (35) Staten har gjort gjeldende at skatteloven § 41 fjerde ledd og § 44 A må harmoniseres gjennom tolking, og at formåls-, konsekvens- og systembetragtninger står sentralt. Staten har i den forbindelse pekt på at fradragsretten i skatteretten generelt er begrunnet i skatteevneprinsippet, dvs. at det er nettoinntekten som skal skattlegges, og at de kostnader som trekkes fra, i utgangspunktet skal representere oppofrede kostnader i inntektsperioden. En adgang til å trekke fra saldoavskrivningen beregnet for et helt inntektsår er derfor i strid med "realitetsprinsippet" i skatteretten. Ankemotparten har på sin side vist til at lovgiver gjennom innføringen av ordningen med saldoavskrivning ikke lenger stiller krav om direkte økonomisk sammenheng mellom verdiforringelse ved slit og elde av det enkelte driftsmiddel og størrelsen på avskrivningen. Det er vist til at innføringen av den såkalte ett års-konvensjonen medfører at "realitetsprinsippet" i noen grad er satt til side til fordel for et forenklet system.
- (36) Skattyter skal som et utgangspunkt lignede overensstemmende med de reelle forhold. I forhold til saldoavskrivningsreglene skulle realitetsprinsippet da innebære at avskrivningen reflekterer en økonomisk realitet for skattyter. Selv om prinsippet ligger til grunn for saldoavskrivningsreglene, har lovgiver likevel tillagt forenklingstekniske hensyn stor vekt ved utformingen av ordningen. Jeg er derfor enig med lagmannsretten i at dette prinsippet må anses ivaretatt ved at grunnvilkårene om verdiforringelse ved slit og elde i skatteloven er oppfylt, og at det da ikke lenger vil være spørsmål om den nærmere

reelle verdiforringelsen. Etter loven skjer avskrivning sjablongmessig med grunnlag i de avskrivningsgrupper driftsmidlene hører inn under, og etter satser som er fastsatt av lovgiver. Innføringen av saldometoden for avskrivning innebar en bevisst endring av kravet om at fradrag skal reflektere den faktiske økonomiske realitet.

- (37) Staten har videre gjort gjeldende at fullt fradrag i mellomperioden vil stride mot de nøytralitets- og symmetrihensyn som skatteloven § 44 A bygger på. Til støtte for anførselen har staten vist til at fradrag for fulle avskrivninger vil gi Baker Hughes en ubegrunnet skattekreditt ved at kostnader kommer til fradrag på et tidligere tidspunkt enn det som en korrekt økonomisk vurdering skulle tilsi. Ankemotparten har som nevnt, vist til at det følger allerede av saldoordningen at det ikke lenger er symmetri mellom inntekter og utgifter som kan trekkes fra, og at lovgiver har godtatt en asymmetri ved å åpne for avskrivning fullt ut, uten hensyn til når i året driftsmidlet ble ervervet.
- (38) Selv om symmetrihensyn etter min vurdering kan tale for forholdsmessig avskrivning for den mellomliggende periode, taler symmetrihensyn og lovens system samtidig for full avskrivning for så vidt gjelder driftsmidler som er ervervet i mellomperioden. Jeg kan da vanskelig se at spørsmålet kan løses ved en tolking av lovgivningen ut fra dette hensynet alene. Endring av regnskapsåret kan imidlertid gi skattyter en skattekreditt ut over det som ellers er en konsekvens av ordningen med saldoavskrivning, og vil da være i strid med nøytralitetsprinsippet. Etter min vurdering er imidlertid heller ikke dette – verken alene eller sammen med symmetrihensynet – tilstrekkelig til å innfortolke en adgang til forholdsmessig fordeling i skatteloven § 44 første ledd bokstav c jf. § 44 A flg.
- (39) Det er lagt frem uttalelser som viser skattemyndighetenes syn på det spørsmål saken reiser. I et brev datert 19. november 1984 uttalte Skattedirektoratet at "[l]øsningen av avskrivningsspørsmålet må anses tvilsomt, men Skattedirektoratet antar at det vil være rimelig å godta en forholdsmessig avskrivning av driftsmidlene tilsvarende det antall hele måneder den mellomliggende perioden utgjør av ett år". I en henvendelse 29. februar 1988 til Finansdepartementet viste Skattedirektoratet til dette, men tilføyet:
- "Skattedirektorat er kommet i tvil om denne begrensning i avskrivningsadgangen er riktig. Det vises i denne sammenheng til at etter saldosystemet skal saldoen på årsoppgjørstidspunktet danne grunnlaget for avskrivningene, uansett når i året driftsmidlene på saldoen er anskaffet. Dette trekker i retning av at fulle avskrivninger også må godtas for den mellomliggende perioden. Ikke minst vil dette være tilfelle for de driftsmidler som er anskaffet i perioden. Fordi driftsmidler i utgangspunktet skal avskrives gruppevis, vil det være upraktisk å skille mellom driftsmidler anskaffet før og driftsmidler anskaffet i den mellomliggende periode."**
- (40) Opplysningene om ligningspraksis tyder etter mitt syn ikke på at vi her står overfor en langvarig, omfattende og konsekvent praksis. I LigningsABC'en for 1986 het det at ved overgang til eller fra avvikende inntektsår "kan det foretas forholdsmessig avskrivning i overgangsåret". I utgaven for 1994 var dette endret til "kan det bare". Det er ikke opplyst noe om bakgrunnen for uttalelsen i 1986-utgaven eller for endringen i 1994-utgaven. Etter min vurdering kan verken uttalelsene fra skattemyndighetene, praksis eller ABC'en tillegges betydning for løsningen av saken.
- (41) Spørsmålet i saken er i skatterettslitteraturen behandlet av Ole Gjems-Onstad. I Avskrivninger, 1984, antar han på side 273 at det for mellomperioden kan "være riktig å analogisere fra sktl. § 44 A nr. 2 a", men han gir samtidig uttrykk for at "dette representerer et mer markert brudd med nettoprinsippet enn når dette skjematisk

regelverk bare anvendes for visse driftsmidler, siden fradragene kan bli vesentlig større enn de ellers ville vært”.

- (42) Lagmannsretten har pekt på at lovgiver i flere sammenhenger uttrykkelig har fastsatt en fordeling av fradrag, og har blant annet vist til skatteloven av 1911 § 44 tiende ledd jf. skatteloven § 41 første ledd annet punktum, som fastsetter at fradrag skal skje forholdsmessig for skattyter som har hatt opphold utenfor riket deler av inntektsåret, og derfor får sin skattbare inntekt til riket fastsatt til det beløp som er innvunnet i det tidsrom skattyteren har hatt opphold i riket. Det kan være tvilsomt hvilken vekt slike sammenligninger bør gis, men etter mitt syn hadde det vært nærliggende at lovgiver hadde løst det spørsmål saken reiser ved en uttrykkelig løvbestemmelse dersom hensikten er at saldofradrag bare skal innrømmes forholdsmessig ved ligning for mellomperioder som i denne sak.
- (43) Jeg er etter dette kommet til at lagmannsrettens dom må stadfestes. Behovet for harmonisering av § 41 fjerde ledd med § 44 første ledd bokstav c og de hensyn som staten har anført som støtte for at lovgivningen forutsetter forholdsmessig fordeling, er etter mitt syn ikke sterke nok til å begrunne en løsning som verken har en forankring i lov, forarbeider eller i en entydig holdning til spørsmålet innen skattemyndighetene. En løsning som gir skattyter fullt fradrag for saldoavskrivninger kan gi en uønsket skattekreditt ved skifte av regnskapsår, men det kreves etter mitt syn sterkere holdepunkter enn de som staten har vist til, for å komme til en annen løsning. En forholdsmessig fordeling vil heller ikke være nøytral eller symmetrisk for skattyter, med mindre vedkommende innrømmes fulle avskrivninger for driftsmidler ervervet i mellomperioden, jf. Skattedirektoratets henvendelse til Finansdepartementet i 1988, som jeg tidligere har gjengitt. Jeg nevner også at det kan tenkes flere løsninger for saldoavskrivninger i mellomperioden, noe som tilsier at løsningen bør være en lovgiveroppgave.
- (44) Anken har ikke ført frem, og staten må i samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 første ledd erstatte Baker Hughes omkostninger for Høyesterett. Prosessfullmektigen har lagt frem omkostningsoppgave på kr 168 307, herav omkostninger kr 3 307. Oppgaven legges til grunn. Lagmannsrettens omkostningsavgjørelse, som innebærer at det ble tilkjent saksomkostninger for begge de tidligere instanser, bør bli stående.

Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Rogaland fylkesskattekontor til Baker Hughes Norge AS 168 307 – etthundreogsekstiåttetusentrehundreogsyv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (45) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (46) Dommer **Støle:** Likeså.
- (47) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (48) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (49) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Rogaland fylkesskattekontor til Baker Hughes Norge AS 168 307 – etthundreogsekstiåttetusentrehundreogsyv – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: