



# NORGES HØYESTERETT

Den 19. desember 2013 avsa Høyesterett dom i

**HR-2013-02637-A, (sak nr. 2013/787), sivil sak, anke over dom,**

I.

Staten v/Oljeskattekontoret

(Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson)

mot

ConocoPhillips Skandinavia AS

(advokat Christian Bruusgaard)

II.

ConocoPhillips Skandinavia AS

(advokat Christian Bruusgaard)

mot

Staten v/Oljeskattekontoret

(Regjeringsadvokaten v/advokat Sture Nilsson)

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

- (1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen for ConocoPhillips Skandinavia AS for 2006. Spørsmålet er om selskapets årsregnskap for 2005 på to nærmere angitte punkter er gjort opp i samsvar med regnskapsloven.
- (2) ConocoPhillips Skandinavia AS – heretter for det meste COPSAS – driver leting, utvinning og transport av olje og gass på norsk kontinentalsokkel. Selskapet er en av fem rettighetshavere på Ekofisk-feltet, med lisens frem til 2028. Det eies av ConocoPhillips AS, som er en del av den amerikanske ConocoPhillips-gruppen.
- (3) Ved ligningen i 2006 fravek Oljeskattenemnda selskapets selvangivelse, under henvisning til det man mente var uriktig regnskapsføring i årsregnskapet for 2005. Feilene gjaldt to ulike forhold.

- (4) For det første: I 1998 stengte COPSAS tre plattformer knyttet til Ekofisk Center som utførte prosesserings- og transportfunksjoner for hele Ekofisk-feltet, og erstattet dem med én ny. De faktiske kostnadene til nedstengningen var høyere enn de akkumulerte avsetningene, slik at det oppstod debetsaldi på nedstengningskontiene i selskapets balanse. I stedet for å utgiftsføre de gjenværende nedstengningskostnadene i 1998, foretok COPSAS forholdsmessige avsetninger i senere årsregnskap etter *produksjonsenhetsmetoden*.
- (5) For det andre: Ligningsmyndighetene hadde tidligere år fraveket COPSAS' selvangivelse. På de punktene der selskapet regnet det som sannsynlig at klage og søksmål ville føre frem, var disse *ligningsfravikene* ikke utgiftsført i årsregnskapet for 2005. Den innbetalte skatten ble i samme utstrekning ført som en fordring på staten.
- (6) De to påståtte regnskapsfeilene hadde etter Oljeskattenemdas syn medført en for høy regnskapsført egenkapital ved utgangen av 2005. Det var av denne grunn utbetalt større utbytte til aksjonærene enn det tillatte etter aksjeloven § 8-1 andre ledd. Den delen av utbyttet som medførte at egenkapitalen falt under 10 prosent, ble følgelig omklassifisert til aksjonærlån. Dette medførte at det måtte beregnes en skattepliktig renteinntekt på selskapets hånd i 2006.
- (7) Fravikelsen fra COPSAS' selvangivelse for 2006 ble opprettholdt ved Klagenemnda for oljeskatts kjennelse 19. oktober 2009, og resulterte i at selskapets finansinntekter ble forhøyet med nesten 4,8 millioner kroner. Ilignet skatt for 2006 økte med omkring 4 millioner kroner. Selskapets egenkapital ble dessuten redusert, med virkning for fordelingen av finanskostnader mellom land og sokkel, jf. daværende petroleumsskattelov § 3 bokstav h.
- (8) COPSAS reiste sak mot staten ved Oljeskattekontoret med krav om at ligningen for 2006 måtte oppheves. Ved Oslo tingretts dom 16. mai 2011 fikk selskapet ikke medhold, likevel slik at tingretten opphevet ligningen "så langt den er basert på en vurdering av selskapets regnskapsføring av ligningsfravik". Opphevelsen var begrunnet i at ligningsmyndighetene ikke hadde vurdert mulige unntak fra plikten til å utgiftsføre også omtvistede ligningsfravik. Etter anke fra COPSAS avsa Borgarting lagmannsrett 4. februar 2013 dom med slik domsslutning:
- "1. **Ligningen av ConocoPhillips Skandinavia AS for inntektsåret 2006 oppheves så langt den er basert på en vurdering av selskapets regnskapsføring av ligningsfravik og når det gjelder vurderingen av selskapets regnskapsføring av kostnader til faktisk nedstengning av installasjoner.**
2. **Hver av partene bærer egne sakskostnader."**
- (9) Staten ved Oljeskattekontoret har anket lagmannsrettens dom for så vidt gjelder rettsanvendelsen knyttet til selskapets regnskapsføring av nedstengningskostnadene. COPSAS har inngitt avledet anke over lagmannsrettens rettsanvendelse med hensyn til spørsmålet om utgiftsføring av omtvistede ligningsfravik. Høyesteretts ankeutvalg har gitt samtykke til behandling av begge ankene. Saken står i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (10) Ankende part – *staten ved Oljeskattekontoret* – har i korte trekk gjort gjeldende:

- (11) Ligningen er riktig, med den modifikasjon som ligger i tingrettens begrensede opphevelse.
- (12) *Nedstengningskostnadene* for hver av de tre installasjonene på Ekofisk-feltet skulle ha vært utgiftsført senest samme år som nedstengningen av den enkelte installasjon fant sted. Det er anledning til å benytte produksjonsenhetsmetoden. Men den er bare anvendelig så langt alle driftsmidlene som inngår i en vurderingsenhet, har like lang levetid. Et driftsmiddel skal kostnadsføres når det tas ut av bruk. Det kan ikke være negativ saldo på nedstengningskontoen etter at driftsmiddelet har sluttet å generere inntekter. Kostnader knyttet til det utrangerte driftsmiddelet kan ikke avsettes mot senere inntekter fra en vurderingsenhet som driftsmiddelet ikke lenger inngår i.
- (13) Til støtte for sitt syn har staten vist til regnskapsloven § 4-1, spesielt til sammenstillingsprinsippet i første ledd nr. 3. Det er videre pekt på at internasjonale regnskapsstandarder ikke gir støtte for den fremgangsmåten COPSAS har fulgt i sitt regnskap. I *Norsk RegnskapsStandard 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* – NRS 13 – er det i punkt 7.5.2 uttrykkelig sagt at avsetningene på nedstengningstidspunktet skal være store nok til å dekke utgiftene ved stengningen. I *Norsk RegnskapsStandard (F) Nedskrivning av anleggsmidler* er det i punkt 4.1 uttalt at et anleggsmiddel som ikke lenger er i bruk, ikke kan være en del av en større vurderingsenhet.
- (14) Norske selskaper skal følge norske regnskapsregler. Amerikanske regnskapsprinsipper – *US General Accepted Accounting Practice*, gjerne forkortet til US GAAP – er ikke retningsgivende. En eventuell fast praksis i olje- og gassindustrien i tråd med COPSAS syn, er ikke uttrykk for *god* regnskapsskikk etter norsk regnskapsrett, og en slik praksis kan ikke sette til side lovens krav til regnskapsførselen. Det er fra statens side dessuten stilt spørsmål ved om COPSAS' regnskap er ført i samsvar med US GAAP.
- (15) Hensynet til brukerne av regnskapet er bedre ivaretatt om utgiftsføringen knyttes til den enkelte installasjon, i hvert fall når denne utranteres. Det bør ikke tillates at selskapet skyver kostnadene foran seg, med den følge at årsregnskapets angivelse av resultat og egenkapital blir for høyt. Dette er ikke i tråd med kravet i regnskapsloven § 3-2 a om at regnskapet skal gi "et rettviseende bilde".
- (16) *Ligningsfravik* skal som hovedregel utgiftsføres i tråd med ligningsvedtaket. Bestemmelsen om "beste estimat" i regnskapsloven § 4-2 må suppleres av et alminnelig forsiktighetsprinsipp – man skal unngå overvurdering av eiendeler og undervurdering av forpliktelser eller kostnader. Regnskapspraksis er i tråd med et slikt syn, og denne løsningen følger dessuten av NRS 13 punkt 6. Også hensynet til brukerne av regnskapet, til sammenhengen med utbytteberegningen og til faren for misbruk, har betydning. Bare der det på et objektivt grunnlag er tilnærmet sikkert at ligningen vil bli satt til side etter klage eller rettslig prøving, vil det være regnskapsmessig forsvarlig ikke å utgiftsføre ligningsfraviket.
- (17) Staten ved Oljeskattekontoret har lagt ned slik påstand i anken:

"1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.

2. **Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**

(18) I den avledede anken har staten ved Oljeskattekontoret lagt ned slik påstand:

"1. **Anken forkastes.**

2. **Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**

(19) Ankemotparten – *ConocoPhillips Skandinavia AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:

(20) Løsningene COPSAS har valgt ligger innenfor det loven og god regnskapsskikk tillater. Årsregnskapet for 2005 må derfor legges til grunn ved ligningen av selskapet.

(21) *Nedstengningskostnadene* for de tre installasjonene på Ekofisk-feltet er regnskapsført i henhold til etablert og utbredt praksis innenfor olje- og gassproduksjon i Norge, og er i overensstemmelse med god regnskapsskikk. Ved olje- og gassutvinning gjør særlige hensyn seg gjeldende. Amerikanske regnskapsstandarder – US GAAP – er spesielt utviklet for å ivareta disse, blant annet ved å anviser bruk av produksjonshetsmetoden, jf. *Statement of Financial Accounting Standards No. 19, Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies* – FAS 19. Det ligger i denne regnskapsstandarden blant annet at avskrivninger og avsetninger til nedstengningskostnader for enkeltstående installasjoner på et felt foretas forholdsmessig mot feltets sikre gjenstående reserver, ikke mot levetiden til det enkelte driftsmiddel. Det er reservoaret som er ressursen, ikke produksjonsutstyret. Produksjonshetsmetoden gir en periodisering av kostnader som er tilpasset utvinningsprofilen. Metoden gir derfor god sammenstilling, jf. regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3.

(22) *Ligningsfravikene* er regnskapsført i henhold til regnskapslovens krav om "et rettviseende bilde" i § 3-2 a, bestemmelsen om "beste estimat" i § 4-2 og anvisningene om føring av betingede forpliktelser i NRS 13 punkt 4. Disse reglene tilsier at det styrende for utgiftsføringen er selskapets egen vurdering av sannsynligheten for å vinne frem med sitt krav om endring av ligningen. Ligningsvedtaket, og senere vedtak og rettsavgjørelser som ikke er blitt rettskraftige, vil inngå i – men ikke være avgjørende for – denne vurderingen.

(23) ConocoPhillips Skandinavia AS har lagt ned slik påstand i anken:

"1. **Anken forkastes.**

2. **Det utføres ny ligning hvor regnskapets tall for utbytte legges til grunn.**

3. **Ankemotparten tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**

(24) I den avledede anken har ConocoPhillips Skandinavia AS lagt ned slik påstand:

"1. **Ligningen av ConocoPhillips Skandinavia AS for inntektsåret 2006 oppheves så langt den er basert på vurdering av selskapets regnskapsføring av ligningsfravik.**

2. **Det utføres ny ligning hvor regnskapets tall for utbytte legges til grunn.**

3. **Ankemotparten tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**

- (25) *Jeg er kommet til at både anken og den avledede anken må forkastes.*
- (26) Det er enighet mellom partene om de ligningsmessige virkningene i 2006 av de påståtte feil i COPSAS' årsregnskap for 2005. Uenigheten gjelder hvorvidt årsregnskapet på de omtvistede punktene er gjort opp i samsvar med regnskapsloven.
- (27) I statens anke er det spørsmål om regnskapsloven tillater at kostnader til nedstengning av en plattform blir regnskapsført etter *produksjonsenhetsmetoden* slik denne er utviklet i amerikanske regnskapsstandarder – US GAAP. Den er nærmere beskrevet i *Statement of Financial Accounting Standards No. 19, Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies – FAS 19 – fra 1977*. Jeg viser særlig til redegjørelsen i punktene 35–41, hvor uttrykket "unit-of-production method" er benyttet. Det fremgår at kostnadene kan fordeles "on the basis of some reasonable aggregation of properties with a common geological structural feature or stratigraphic condition, such as a reservoir or field". Om kostnadsføringen ved utrangering av enkelte driftsmidler i vurderingsenheten heter det:
- "Normally, no gain or loss shall be recognized if only an individual well or individual item of equipment is abandoned or retired ... as long as the remainder of the property or group of properties continues to produce oil or gas. Instead, the asset being abandoned or retired shall be deemed to be fully amortized, and its cost shall be charged to accumulated depreciation, depletion, or amortization. When the last well on an individual property (if that is the amortization base) or group of properties (if amortization is determined on the basis of an aggregation of properties with a common geological structure) ceases to produce and the entire property or property group is abandoned, gain or loss shall be recognized."**
- (28) Metoden innebærer altså at utgiftsføringen knyttes til den laveste selvstendige enhet som genererer inntekter. Dette kan for eksempel være en operatørs samlede driftsmidler på et oljefelt. Hvor store nedstengningskostnader som føres det enkelte år, beregnes ut fra de totale gjenværende nedstengningskostnader for produksjonsenheten, multiplisert med periodens produksjon delt på gjenværende sikre reserver. Når flere driftsmidler på et felt inngår i én produksjonsenhet, vil altså kostnadene til nedstengning ses samlet. Det får ikke umiddelbar regnskapsmessig betydning at en installasjon utrangeres, ettersom en eventuell negativ saldo på installasjonens nedstengningskonto inngår i produksjonsenhetens felles grunnlag.
- (29) Jeg har ikke funnet grunn til å problematisere valget av Ekofisk Center som vurderingsenhet. Spørsmålet er om regnskapsloven avskjærer COPSAS fra å trekke med i senere regnskap de nedstengningskostnader som ikke var utgiftsført da de tre plattformene ble skiftet ut i 1998.
- (30) Regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3 sier at utgifter skal kostnadsføres "i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet)". Staten har gjort gjeldende at dette ikke overholdes dersom avsetningene til nedstengning er lavere enn de faktiske kostnadene, siden man da vil måtte utgiftsføre disse etter at installasjonen har sluttet å generere inntekter: Innenfor rammen av *norsk* regnskapsrett må produksjonsenhetsmetoden forstås slik at et driftsmiddel med kortere levetid enn vurderingsenheten, må utgiftsføres senest når driftsmidlet tas ut av produksjon.

- (31) Jeg er ikke enig i dette. Produksjonsenhetsmetoden var godt kjent da regnskapsloven ble vedtatt. I NOU 1995: 30 Ny regnskapslov side 130 gis det uttrykk for at nettopp i olje- og gassindustrien vil metoden være aktuell. Det vises der også til Regnskapsrådets uttalelse nr. 86 om fjerningsutgifter på kontinentalsokkelen, hvor det blant heter:

**"En praktisk fremgangsmåte er å periodisere de fremtidige fjerningsutgiftene etter produksjonsenhetsmetoden. Dette er også i samsvar med amerikanske regnskapsprinsipper (FAS 19)."**

- (32) Forarbeidene etterlater ikke noe inntrykk av at man ut fra sammenstillingsprinsippet anså bruken av produksjonsenhetsmetoden innenfor olje- og gassproduksjon som problematisk, eller mente at det måtte gjøres særlige tilpasninger på grunn av alminnelige norske regnskapsregler. Den begrensning som staten har tatt til orde for, ville dessuten medføre at produksjonsenhetsmetoden mistet mye av sin praktiske betydning. Etter mitt syn er det heller ikke i dag grunnlag for å konkludere med at metoden er uforenlig med regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3. Tvert i mot vil den, så langt jeg kan forstå, etter forholdene gi en fornuftig sammenstilling, fordi de samlede kostnadene fordeles over inntektskildens – reservoarets – levetid. Metoden er dessuten dynamisk og fanger opp endrede prognoser for utvinnbare ressurser, og bidrar til at regnskapet gir "et rettviseende bilde", jf. regnskapsloven § 3-2 a. Utviklingen på Ekofisk-feltet er illustrerende, hvor ny teknologi har medført at utvinningsperioden er vesentlig forlenget og utvinningsvolumet har økt markert siden feltet kom i produksjon på 1970-tallet. Ettersom det bare skal skje en fordeling mot *sikre* reserver, vil periodiseringen samtidig være basert på den rasjonelle nøkternhet som skal ligge til grunn for et "beste estimat", jf. § 4-2.
- (33) Ut fra det materialet som er lagt frem for Høyesterett, må jeg legge til grunn at en rekke betydelige operatører på norsk kontinentalsokkel har regnskapsført nedstengningskostnader etter produksjonsenhetsmetoden i FAS 19. Foruten COPSAS og Phillips Petroleum har selskaper som ExxonMobil, Total, Norsk Hydro og Statoil lenge benyttet metoden for driftsmidler til utvinning av olje og gass – for enkelte av dem går praksis så langt tilbake som til slutten av 1970-tallet. Det er samlet sett dokumentert det jeg oppfatter som en innarbeidet, langvarig og utbredt regnskapspraksis frem til 2005. Etter mitt syn er det tale om en regnskapsskikk som ligger innenfor regnskapslovens rammer, som er velgrunnet ut fra de særlige forholdene i næringen, som gir et tilstrekkelig pålitelig bilde av den regnskapspliktiges økonomiske stilling, og som samlet sett har den kvalitet som kreves for å kunne anse den som uttrykk for *god* regnskapsskikk, jf. regnskapsloven § 4-6.
- (34) Det finnes ikke generelle internasjonale eller norske regnskapsstandarder som står i veien for den fremgangsmåten COPSAS har fulgt i årsregnskapet for 2005.
- (35) Staten har vist til *Internasjonal regnskapsstandard 16, Eiendom, anlegg og utstyr* – IAS 16 – og fremhevet av denne ikke gir anvisning på produksjonsenhetsmetoden, men derimot legger opp til en betydelig grad av dekomponering. COPSAS var i 2005 ikke forpliktet til å følge IAS/IFRS, jf. regnskapsloven § 3-9. IAS 16 er heller ikke tilpasset olje- og gassproduksjon. *Internasjonal standard for finansiell rapportering 6* – IFRS 6 – gjelder leting etter og evaluering av mineralressurser, ikke produksjon. Utviklingen for IFRS etter 2005 går jeg ikke inn på, heller ikke betydningen av at disse standardene i dag er bindende for blant andre StatoilHydro. Men jeg forstår det slik at IFRS fremdeles er

mindre gjennomarbeidet enn US GAAP når det gjelder de særlige forholdene i olje- og gassindustrien.

- (36) NRS 13 omhandler fjerningsutgifter i punkt 7.5.2. Det gis der anvisning på tre alternative prinsipper for utgiftsføring, hvor den aktuelle for COPSAS er den følgende:
- "Avsetninger bygges gradvis opp ved resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften."**
- (37) Jeg er enig med staten i at formuleringene her ikke uten videre fanger opp produksjonsenhetsmetoden slik den er beskrevet i FAS 19. NRS 13 ble imidlertid utarbeidet etter at produksjonsenhetsmetoden var godt etablert i regnskapspraksis også for operatører på norsk kontinentalsokkel. Jeg har ikke sett noe materiale som tilsier at man med NRS 13 tok sikte på å stenge for regnskapsføring av nedstengningskostnader basert på prinsippene i FAS 19. Produksjonsenhetsmetoden er derfor supplerende til NRS 13 punkt 7.5.2, slik at man – når produksjonsenhetsmetoden benyttes, og i tråd med denne – anser vurderingsenheten som driftsmiddelet.
- (38) Statens anke blir etter dette å forkaste.
- (39) Den avledede anken fra COPSAS gjelder den regnskapsmessige behandlingen i årsregnskapet for 2005 av bestridte *ligningsfravik*. COPSAS har gjort gjeldende at utgiftsføringen beror på selskapets egen vurdering av sannsynligheten for å vinne frem med et krav om endring av ligningen. Staten har på sin side argumentert for at ligningsfravik skal utgiftsføres med mindre det på et objektivt grunnlag er tilnærmet sikkert at ligningen vil bli satt til side etter klage eller rettslig prøving.
- (40) Regnskapsloven § 3-2 a angir som et overordnet krav at årsregnskapet "skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges ... eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat". I tråd med dette skal blant annet prognoser om en fremtidig utvikling bygges på "beste estimat", ut fra den informasjon som foreligger når årsregnskapet avlegges, jf. § 4-2. Jeg legger til grunn at skjønnnet skal utøves med den aktsomhet som kreves for å hindre at inntekter og eiendeler overvurderes og forpliktelser undervurderes. Beror plikten på utfallet av en rettstvist, må skjønnnet etter min oppfatning bygge på en objektiv og nøktern faglig vurdering av selskapets utsikter til å vinne frem.
- (41) NRS 13, som jeg allerede har vært inne på i tilknytning til statens anke, har en viss interesse for spørsmålet om regnskapsmessig behandling av omtvistede ligningsfravik.
- (42) Både Klagenemnda for oljeskatt og lagmannsretten har lagt til grunn at standardens punkt 6 får anvendelse, og vist til at et omtvistet ligningsfravik må anses som en "betinget eiendel" for skattyter. Konsekvensen er i tilfelle at ligningsfravik normalt må utgiftsføres. Jeg er ikke enig i at den omtvistede skatteplikten er en betinget *eiendel*. Rett nok er det slik at den skatt selskapet etter skattebetalingslovens bestemmelser måtte ha betalt i henhold til ligningsvedtaket, skal tilbakeføres dersom selskapet vinner frem. Men dette er som en ren oppgjørmessig refleksvirkning av at statens skattekrav viser seg å være lavere enn det ligningsmyndighetene la til grunn ved ligningen. Så langt selskapet bestrider ligningen, står vi etter mitt syn overfor en betinget skatteforpliktelse på selskapets hånd, jf. definisjonen i NRS 13 punkt 3.1. I henhold til punkt 4.1 andre kulepunkt skal denne betingede plikten ikke utgiftsføres dersom det er "sannsynlighetsovervekt" for at den

"ikke vil komme til oppgjør". Plikten skal da omtales i notene, jf. punkt 5 og regnskapsloven § 7-29.

- (43) Jeg oppfatter standarden som en viss konkretisering av hva som ligger i "beste estimat" etter regnskapsloven § 4-2. Men den bringer neppe inn særlig mye mer enn det jeg allerede har sagt om at regnskapsføringen av en forpliktelse hvis eksistens beror på utfallet av en rettstvist, må ta utgangspunkt i en objektiv og nøktern faglig vurdering av utsiktene til å vinne frem.
- (44) I forbindelse med rettstvister er det alltid en risiko for at en debitor overvurderer utsiktene til å vinne frem, eller at skjønnet blir påvirket av ulike strategiske hensyn. Skattesaker har det særtrekk at kravet i første omgang fastsettes av en forvaltningsmyndighet med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og i samsvar med loven. En skattyter som angriper ligningen, vil på sin side gjennomgående kunne forventes å mene at han har gode muligheter til å få ligningen endret. Det er etter mitt syn da nærliggende å foretrekke ligningsvedtaket som uttrykk for hva som presumtivt vil være "beste estimat", og bare godta at ligningen fravikes i årsregnskapet så langt selskapet viser til feil som på et etablert faglig grunnlag klart tilsier at ligningen må endres. Står saken for domstolene, bør en ikke-rettskraftig dom ha den samme styrende funksjonen.
- (45) Den regnskapspraksis for større norske selskaper som er lagt frem fra staten side, later til å bygge på samme oppfatning av hva som er god regnskapsskikk, som jeg her har gitt uttrykk for.
- (46) Klagenemnda for oljeskatt bygger i sin kjennelse 19. oktober 2009 på at ligningsfravik alltid skal utgiftsføres. Dette er ikke riktig. Som jeg har pekt på, kan det forekomme unntak. Jeg er derfor enig med tingretten og lagmannsretten i at ligningen her bør oppheves, for å få vurdert om det foreligger feil ved vedtaket om ligningsfravik av en slik karakter at det likevel var anledning til ikke å utgiftsføre det.
- (47) Verken anken eller den avledede anken har ført frem. Ved avgjørelsen av sakskostnadene skal kravene ses i sammenheng, jf. tvisteloven § 20-2 andre ledd andre punktum. Hver av partene må da bære sine egne kostnader for alle instanser, ettersom vilkårene for å tilkjenne sakskostnader etter § 20-3 ikke er oppfylt.
- (48) Jeg stemmer for denne



## D O M :

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

- (49) Dommer **Bull:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (50) Dommer **Falkanger:** Likeså.
- (51) Dommer **Øie:** Likeså.
- (52) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (53) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

## D O M :

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.

Riktig utskrift bekreftes: