



# NORGES HØYESTERETT

Den 12. februar 2014 avsa Høyesterett dom i

**HR-2014-00296-A, (sak nr. 2013/1013), sivil sak, anke over dom,**

Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter (Regjeringsadvokaten  
v/advokat Sture Nilsson)

mot

Statoil Angola Block 31 AS (advokat Jan B. Jansen)

Bayerngas Petroleum Danmark AS (advokat Frode Talmo – til prøve)

## STEMMEGIVNING :

- (1) Kst. dommer **Sæbø**: Saken gjelder gyldigheten av ligningene av Statoil Angola Block 31 AS og Bayerngas Petroleum Danmark AS for inntektsårene 2003, 2004 og 2005. Problemstillingen er om utgifter til leting etter petroleum på henholdsvis angolansk og dansk kontinentalsokkel kan fradragføres direkte eller om utgiftene må aktiviseres og avskrives.
- (2) Tvistespørsmålene i saken reguleres av alminnelig norsk skatterett. Den særlige petroleumsskatteloven fra 1975 med forskrifter får ikke anvendelse.
- (3) Bakgrunnen for saken er at Statoil-konsernet fra 1990-tallet har engasjert seg i petroleumsvirksomhet også utenfor norsk kontinentalsokkel. Den foreliggende sak knytter seg til slik virksomhet drevet i Angola av et selskap som er heleid av Statoil – Statoil Angola Block 31 AS, som jeg heretter kaller "Statoil Angola" – og virksomhet i Danmark drevet av et annet selskap som inntil 2009 var heleid av Statoil – Bayerngas Petroleum Danmark AS – som jeg heretter kaller "Bayerngas".

- (4) Virksomhet med leting etter og utvinning av petroleum er normalt betinget av tillatelse. Tildeling av slik tillatelse skjer på ulike måter fra land til land. Et hovedskille går mellom tildeling på grunnlag av privatrettslige avtaler og tildeling på offentligrettslig grunnlag i form av en konsesjonsordning.
- (5) Statoil Angola inngikk 26. mai 1999 sammen med noen andre oljeselskaper en "Production Sharing Agreement" (PSA) for "block 31" med det angolanske statsoljeselskapet Sonangol for virksomhet på angolansk kontinentalsokkel. Staten Angola, som folkerettslig tilkommer rettighetene til petroleum på sin kontinentalsokkel, hadde tidligere overført rettighetene til den aktuelle blokken til Sonangol.
- (6) Statoil Angola deltok med 16,66 prosent eierandel i gruppen av oljeselskaper som fikk rettigheter etter avtalen. Avtalen ga selskapene rett til å lete etter petroleum i fire år, med rett til tre års forlengelse, og deretter rett til utvinning av petroleum i 25 år. Avtalen ga videre selskapene en nærmere regulert rett til å overdra sine rettigheter. Selskapene betalte 335 millioner amerikanske dollar til Sonangol som "signaturbonus" for rettighetene.
- (7) Ved avtalen forpliktet selskapene seg til å gjennomføre seismiske undersøkelser og å bore minst fire letebrønner i leteperioden på fire år. Ved eventuell forlengelse av leteperioden forpliktet man seg til å bore ytterligere tre letebrønner. Avtalen inneholder bestemmelser om plikt for selskapene til å betale nærmere angitte beløp til Sonangol i tilfelle avtalens bestemmelser om leteforpliktelser ikke ble oppfylt. Leteperioden ble forlenget og selskapenes leteforpliktelser ble oppfylt.
- (8) Bayerngas fikk 15. juni 1998 sammen med noen andre oljeselskaper konsesjon fra danske myndigheter til å drive petroleumsvirksomhet på tre mindre områder på dansk kontinentalsokkel, henholdsvis konsesjon nr. 4/98, 5/98 og 6/98. Bayerngas deltok med 25 prosent eierandel i gruppen av selskaper som fikk konsesjon. Selskapene betalte gebyr på 100 000 danske kroner for hver konsesjon.
- (9) Konsesjonene ga Bayerngas rett til å lete etter petroleum i seks år, med en viss mulighet til forlengelse i to pluss to år, og deretter rett til utvinning i 30 år. Konsesjonene inneholder bestemmelser om plikt for selskapene til å foreta seismiske undersøkelser og å bore letebrønner i leteperioden. Konsesjon 6/98 og konsesjon 4/98 ble levert tilbake til danske myndigheter henholdsvis i slutten av 2003 og i 2007. De omtvistede spørsmålene for Bayerngas knytter seg særlig til letekostnader i forbindelse med det såkalte Hejrefunnet under konsesjon 5/98. Dette feltet er nå planlagt satt under produksjon.
- (10) Både for Statoil Angola og for Bayerngas gjelder saken leteutgifter for årene 2003, 2004 og 2005. Ved ligningen for disse årene krevde Statoil Angola fradrag for leteutgifter med henholdsvis ca. 119 millioner kroner for 2003, ca. 165 millioner kroner for 2004 og ca. 277 millioner kroner for 2005. Bayerngas krevde fradrag for leteutgifter med ca. seks millioner kroner for 2003, ca. 38 millioner kroner for 2004 og ca. 47 millioner kroner for 2005.
- (11) I fortsettelsen vil jeg enten tale om "Statoil" eller "selskapene" når det er naturlig å omtale Statoil Angola og Bayerngas under ett.

- (12) Selskapene ble opprinnelig lignet i samsvar med sine selvangivelser for samtlige år. Ved brev av 19. desember 2005 fra Sentralskattekontoret for storbedrifter ble de varslet om mulig endrings sak for inntektsårene 2003 og 2004. Høsten 2006 ble tilsvarende varsel gitt for inntektsåret 2005.
- (13) Ligningsnemnda fattet endringsvedtak for begge selskapene den 10. september 2007, hvor det ble lagt til grunn at de aktuelle leteutgiftene ikke kunne fradragsføres direkte, men måtte aktiveres på de respektive lete- og utvinningstillatelsene og deretter avskrives. Vedtakene bygger på at dersom et selskap som har fått tillatelse til å lete etter petroleum, har forpliktet seg til å gjennomføre en nærmere definert leteaktivitet, må utgiftene til å gjennomføre den pålagte leteaktivitet anses som del av vederlaget for tillatelsen. Vedtakene bygger videre på at utgifter til leting utover det selskapet er forpliktet til, må anses som en påkostning på tillatelsen med unntak for kostnader til boring av tomme brønner.
- (14) Begge selskapene påklaget ligningsnemndas vedtak. Skatteklagenemnda traff som klageinstans avgjørelse i klagesakene henholdsvis 16. september 2009 for Statoil Angola og 25. juni 2010 for Bayerngas. Klagen førte ikke frem.
- (15) Ved stevninger av henholdsvis 15. mars 2010 og 22. desember 2010 til Oslo tingrett reiste Statoil Angola og Bayerngas søksmål mot staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter, heretter kalt "staten", med krav på opphevelse av ligningsvedtakene og ny ligning hvor leteutgiftene ble tillatt fradragsført direkte. Tingretten forenet de to sakene til felles behandling og pådømmelse. Tingretten avsa 15. april 2011 dom med slik domsslutning:

**"1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**

**2. I saksomkostninger for tingretten betaler Statoil Angola Block 31 AS og Bayerngas Petroleum Danmark AS – en for begge og begge for en – 175 000 – etthundreogsyttifemtusen – kroner til staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom."**

- (16) Tingretten kom til at både utgifter til leting i henhold til leteforpliktelsene og utgifter til leting utenfor leteforpliktelsene må aktiveres på lete- og utvinningstillatelsene. Dersom det ble gjort drivverdige funn, måtte kostnadene etter tingrettens oppfatning avskrives over produksjonsperioden. Hvis letingen endte med at det ikke ble gjort drivverdige funn, mente tingretten at kostnadene kunne avskrives ekstraordinært.

- (17) Begge selskapene anket til Borgarting lagmannsrett, som 21. mars 2013 avsa dom med slik domsslutning:

**"For Statoil Angola Block 31 AS:**

**1. Ligningen av Statoil Angola Block 31 AS for inntektsårene 2003, 2004 og 2005 oppheves.**

**2. I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Statoil Angola Block 31 AS 921.360 – nihundreogtjueentusentrehundreogseksti – kroner, innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.**

**For Bayerngas Petroleum Danmark AS:**

1. **Ligningen av Bayerngas Petroleum Danmark AS for inntektsårene 2003, 2004 og 2005 oppheves.**
  2. **I saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Bayerngas Petroleum Danmark AS 1.121.360 – enmillionetthundreogtjuentusentrehundreogseksti – kroner, innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom."**
- (18) Lagmannsretten kom i motsetning til tingretten til at leteutgiftene både i Angola og Danmark generelt kan fradragføres direkte etter hvert som de påløper, og at ligningene for 2003, 2004 og 2005 derfor måtte oppheves.
- (19) Staten har anket til Høyesterett over rettsanvendelsen. Slik saken er lagt opp for Høyesterett er det ingen uenighet om faktum.
- (20) Før jeg går over til partenes anførsler vil jeg bemerke at det i 2012 ble tilføyd ny § 2-39 i skatteloven med virkning fra og med inntektsåret 2013. Paragrafens første og annet ledd lyder:
- "(1) **Som skattepliktig inntekt regnes ikke inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet utenfor det geografiske området som er angitt i petroleumsskatteloven § 1.**
  - (2) **Det gis ikke fradrag for kostnader og tap som er pådratt for å erverve, sikre eller vedlikeholde inntekt som nevnt i første ledd. For gjeldsrenter gjelder § 6-91 tilsvarende."**
- (21) Denne bestemmelsen medfører at de fradragsspørsmål som er til behandling i denne saken, fra og med inntektsåret 2013 ikke vil oppstå.
- (22) Den ankende part – *staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (23) Saken gjelder tolkning av skatteloven § 6-1 første ledd, hvor det er spørsmål om leteutgiftene er "pådratt". Det må her skilles mellom oppofrede kostnader, som kan kreves direkte fradragført ved ligningen, og kostnader som ikke er oppofret, og som må aktiveres.
- (24) Aktiveringen gjøres på lete- og utvinningstillatelsene, som er immaterielle driftsmidler for Statoil.
- (25) Vilkåret om oppofring betyr at utgiften må føre til en reduksjon i skattyterens formuesstilling, til forskjell fra situasjonen der utgiften innebærer ombytting av formuesverdier. Ved ombytting skal det skje aktivering slik at utbetalingen blir skattemessig fordelt til fradrag over eiendelenes levetid i form av avskrivninger. Det avgjørende for skillet mellom oppofring og ombytting er om utgiften gir varig verdi for skattyteren. Utgifter til erverv av og påkostning på eiendeler og driftsmidler er som hovedregel ikke skattemessig oppofret ved henholdsvis ervervet og påkostningen.
- (26) Utgifter Statoil har hatt til å oppfylle forpliktelsene etter lete- og utvinningstillatelsene, må anses som en del av kostprisen for tillatelsene. Dette medfører at utgiftene, på samme måten som betalingene som ble gjort da man fikk tillatelsene, aktiveres på tillatelsene og

avskrives lineært over tillatelsenes levetid etter skatteloven § 14-50. Det er uten betydning om leteaktivitetene innenfor forpliktelsene har ledet til drivverdige funn.

- (27) Utgifter Statoil har hatt til andre leteaktiviteter, altså leteaktiviteter Statoil ikke har vært forpliktet til å utføre, skal aktiveres som påkostning såfremt og i den grad leteaktiviteten tilfører lete- og utvinningstillatelsene varig verdi. Dette blir å vurdere ved fullføring av hver enkelt letebrønn som bores utenfor leteforpliktelsene. Utgifter til tørre letebrønner utenfor leteforpliktelsene tilfører ikke letetillatelsene varig verdi og kan derfor fradragsføres direkte når det konstateres at det er boret en tørr brønn.
- (28) Saken skal avgjøres etter skatteloven § 6-1. Bestemmelsen om utgifter til forskning og utvikling i skatteloven § 6-25 er en presisering av hovedregelen i skatteloven § 6-1, og ville – dersom bestemmelsen kom til anvendelse – lede til samme resultat som skatteloven § 6-1.
- (29) Det foreligger ikke ligningspraksis av vesentlig betydning for saken. Ligningspraksis fra tiden før gjeldende skattelov var betydelig influert av regnskapsrettslige regler om periodisering av utgifter, jf. skatteloven av 1911 § 50 annet ledd. Regnskapsrettslige regler har gitt stor grad av valgfrihet mellom direkte utgiftsføring og aktivering av leteutgifter, men er uten betydning for tolkningen av skatteloven § 6-1.
- (30) Ligningspraksis om skatterettslig behandling av leteutgifter på norsk kontinentalsokkel har fra 1975 vært knyttet til særregelen i petroleumsskatteforskriften § 3. Slik praksis belyser derfor ikke forståelsen av skatteloven § 6-1.
- (31) Ligningspraksis som gjelder leteutgifter på utenlandsk kontinentalsokkel, er i hovedsak av nyere dato. Det foreligger få eller ingen begrunnede ligningsavgjørelser om den skattemessige behandlingen av slike leteutgifter forut for den foreliggende sak.
- (32) Bestemmelsen i petroleumsskatteforskriften § 3 er en særregel om den skattemessige bedømmelsen av leteutgifter på norsk kontinentalsokkel. Denne bestemmelsen gir ikke støtte for at det gjelder en tilsvarende rett til direkte fradragsføring av leteutgifter utenfor norsk kontinentalsokkel.
- (33) Finansdepartementets brev til Stortingets finanskomite av 29. april 1975, som understreket retten til direkte fradragsføring av leteutgifter, må forstås bare å gjelde kravet om tilknytning mellom slike utgifter og skattbare inntekter. Brevet inneholder ingen problematisering eller vurdering av de spørsmål denne sak reiser.
- (34) Staten har lagt ned slik påstand:
- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
- 2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**
- (35) Ankemotpartene – *Statoil Angola Block 31 AS* og *Bayerngas Petroleum Danmark AS* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (36) Det er uomstridt at der man kan drive leting etter petroleum uten noen form for tillatelse, enten det er til havs eller på land, vil leteutgiftene kunne fradragsføres direkte. Om

selskapets ordinære leting etter petroleum utføres innenfor rammene av en tillatelse, endrer ikke på fradragsretten.

- (37) Vederlag er betalt i form av signaturbonus til Sonangol og gebyr for konsesjonene på dansk sokkel. Leteutgifter oppføres på løpende basis som ordinære driftsutgifter. Selv om utgiftene pådras til leting som selskapet har forpliktet seg til å utføre, kan utgiftene ikke anses som vederlag for tillatelsen. Dette syn er i samsvar med godt etablert praksis både ved leting etter petroleum og fra andre områder hvor det oppstilles vilkår for tillatelser til utøvelse av virksomhet. Det vises her særlig til reguleringen av industrisamarbeidsprosjekter. Selskapenes oppfyllelse av leteforpliktelser innebærer ingen overføring eller fordel på statens hånd.
- (38) Statens påkostningssynspunkt er feil. Leting etter petroleum er å anse som utnyttelse av ervervede rettigheter og medfører ikke endring av selve lete- og utvinningstillatelsen i form av forlengelse, utvidelse av område eller annen endring av plikter eller rettigheter, noe som må kreves for å anse det for å foreligge en påkostning.
- (39) Vurderingen av om utgiftene skal fradragsføres direkte eller aktiveres må skje fortløpende, ikke basert på utfallet eller resultatet av aktiviteten. Leteutgifter pådras uten at det er tilstrekkelig sikkerhet for slik verdi som kreves for aktivering. Dette gjelder enten en anvender skatteloven § 6-1 eller den særskilte regelen om utgifter til forskning og utvikling i skatteloven § 6-25, som ankemotpartene mener får direkte anvendelse i saken.
- (40) Det er først når det er tilstrekkelig sikkert at en står overfor en investering, et kommersielt funn, at det oppstår skatterettslig plikt til aktivering, og da med virkning for fremtidige utgifter. Det må her kreves at det foreligger et konkret prosjekt som med tilstrekkelig grad av sannsynlighet leder til utbygging av et felt.
- (41) Bestemmelsen i petroleumsskatteforskriften § 3 om rett til direkte fradragsføring av leteutgifter er i samsvar med alminnelige skatteregler. Finansdepartementets brev til Stortingets finanskomite av 29. april 1975 må tolkes som en henvisning til fradragsbestemmelsen i skatteloven 1911 § 44 og støtte til det synspunkt at leteutgifter kan fradragsføres direkte.
- (42) Statoil Angola har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.
  2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter pålegges å erstatte Statoil Angola Block 31 AS sakskostnader for Høyesterett."
- (43) Bayerngas har lagt ned slik påstand:
- "1. Anken forkastes.
  2. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter pålegges å erstatte Bayerngas Petroleum Danmark AS' sakskostnader for Høyesterett."
- (44) *Mitt syn på saken*
- (45) Jeg er kommet til at anken ikke kan føre frem.

- (46) Tvistepunktet i saken er den skattemessige behandling av utgifter til leting etter petroleum i henholdsvis Angola og Danmark, og spørsmålet er om slike utgifter kan fradragsføres etter hvert som de påløper, eller om utgiftene må aktiveres på lete- og utvinningstillatelsene. Dette reguleres av alminnelig norsk skatterett. Hovedregelen om skattemessig fradrag for utgifter er inntatt i skatteloven § 6-1 første ledd. Bestemmelsen lyder:

**"(1) Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32."**

- (47) Det avgjørende er hvordan vilkåret i første punktum om at kostnaden er "pådratt" skal forstås og anvendes. Bestemmelsen inneholder også et vilkår om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt – "for å erverve, vedlikeholde eller sikre ...". Det er ikke omstridt at dette vilkåret er oppfylt.

- (48) For at en kostnad skal kunne anses "pådratt", må det foreligge en oppofrelse av en fordel. En viktig side ved dette vilkåret er at en ren ombytting av verdier ikke innebærer oppofrelse og derfor ikke gir fradragsrett, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, 2014, side 182. Om oppofrelsesvilkåret uttaler Zimmer på side 184:

**"Kjernen i oppofrelsesvilkåret er at det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling. Dette kan skje på flere måter: Typisk skjer det ved utbetaling av penger, ved at skattyters eiendeler reduseres i verdi ved slit, elde eller på andre måter, eller ved at verdier konstateres tapt ved avståelse, underslag e.l.**

...

**Utbetaling av penger vil ofte reflektere et forbruk av verdier som innebærer oppofrelse (det forutsettes at skattyter ikke har krav på å få pengene tilbake). En virksomhetsutøvers utbetalinger til leie, vedlikeholdskostnader osv. vil altså innebære oppofrelse. ...**

**Slike pengeutbetalinger o.l. er gjerne ledd i en gjensidig bebyrdende avtale der man normalt kan regne med at ytelsene er like mye verd. For så vidt innebærer det ikke noen formuesreduksjon av skattyteren oppfyller sin del av en slik avtale. Men i mange tilfeller har motpartens vederlag ingen verdi for skattyteren ut over det aktuelle inntektsåret. Typiske eksempler er betaling av lønn og leie for en periode som er utløpt når året er omme. Da er vederlaget allerede forbrukt ved årets utløp, og pengene er oppofret (og verdien av motytelsen, f.eks. bruksretten, reflekteres i bruttoinntekten). I andre tilfeller har nok betalingen verdi ut over inntektsåret, men det kan være så usikkert om og hvilken verdi motpartens vederlag har for skatteyteren at hans betaling likevel må anses for oppofret. Typiske eksempler er utgifter til markedsføring og til forskning: Om markedsføringen leder til økt salg, eller om forskningen leder frem til et patent, er som regel svært usikkert. Også i slike tilfeller anses pengene som er utbetalt, for oppofret."**

- (49) Denne fremstillingen gir etter mitt syn dekkende uttrykk for det alminnelige innholdet av vilkåret om "pådratt" i skatteloven § 6-1.
- (50) Det er klart, og heller ikke omstridt, at det pengebeløp Statoil Angola betalte til Sonangol ved ervervet av lete- og utvinningstillatelsene i Angola, ikke er oppofret. Slike betalinger må antas å tilsvare den ervervede lete- og utvinningstillatelsens verdi. Altså har det så langt

funnet sted en ombytting av verdier, ingen reduksjon i skattyters formuesstilling. Det samme gjelder gebyrene Bayerngas betalte da selskapet ble tildelt konsesjoner i Danmark. Betalingene må derfor aktiveres på lete- og utvinningstillatelsene.

- (51) Staten har gjort gjeldende at utgifter til oppfyllelse av leteaktiviteter som Statoil var forpliktet til å utføre i henhold til vilkår i lete- og utvinningstillatelsene, må sees som en del av vederlaget for lete- og utvinningstillatelsene. Dette er jeg ikke enig i.
- (52) Når erververen av et formuesgode påtar seg en forpliktelse overfor avhenderen eller en tredjeperson, skyldes dette regelmessig at formuesgodet har en verdi som minst tilsvarer summen av pengevederlaget og utgifter til oppfyllelse av plikten. Vederlaget er den samlede verdi erververen er villig til å avstå for å erverve rettigheten slik denne er ved ervervet. For den som overdrar eller på annen måte tildeler en rettighet, vil tilsvarende det mottatte vederlag normalt gjenspeile den verdi rettigheten objektivt har ved overføringen.
- (53) Det må imidlertid være en forutsetning for at verdien av en forpliktelse skal anses som del av vederlaget, at forpliktelsen går ut på noe annet enn å utøve den virksomhet som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesgodet til. Dersom erververen bare har forpliktet seg til å utøve den virksomhet som formuesgodet er tenkt benyttet til, kan forpliktelsen ikke anses som del av vederlaget for formuesgodet.
- (54) I den foreliggende sak er det ervervede formuesgodet tillatelse til å lete etter og å utvinne petroleum. Når et selskap erverver en slik tillatelse, er det for å utøve den aktivitet som tillatelsen gir selskapet rett til. At erververen mottar tillatelsen på vilkår om å utføre leteaktivitet er ikke uttrykk for at tillatelsen har høyere verdi enn den ville hatt om det ikke ble stilt slike vilkår. Dette må være avgjørende for rekkevidden av vederlagssynspunktet i forhold til skatteloven § 6-1.
- (55) For at en leteforpliktelse skal være å anse som en del av vederlaget for letetillatelsen, må det være klart at den går utover det som for erververen vil være en naturlig leteaktivitet. Dersom leteforpliktelsen ikke går utover det som fremsto som en naturlig leteaktivitet da tillatelsen ble gitt, kan letekostnadene ikke anses som del av vederlaget for tillatelsen, men som kostnader som blir oppofret etter hvert som de påløper.
- (56) Videre kan verken leting innenfor leteforpliktelsene eller utover det selskapet er forpliktet til, anses som en påkostning på tillatelsen. Inntil det blir gjort drivverdig funn blir det ved letingen ikke skapt verdier som tilsvarer de påløpte kostnader. Kostnadene må anses som fortløpende forbrukt og kan derfor fradragsføres etter hvert som de påløper. Det er først fra det tidspunkt det blir gjort drivverdig funn og det er sannsynlig at det vil bli feltutbygging, at kostnader som påløper til ytterligere undersøkelser og utbygging i denne henseende kan anses å skape varige verdier.
- (57) Dette synspunktet støttes av skatteloven § 6-25, som lyder:
- "Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel."**
- (58) Det fremgår av forarbeidene at formålet med bestemmelsen er å oppstille en plikt til å aktivere kostnader til forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter når det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) side 73.



Bestemmelsen er ment i hovedsak å kodifisere rettsoppfatningen i Forland-dommen, Rt. 1993 side 1012. I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 71 har departementet fremholdt at aktiveringsplikten etter skatteloven § 6-25 inntreer i tilknytning til "et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle". Det blir her presisert at det "bare [er] utgifter som påløper etter at det anses sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet, som må aktiveres", og at den foretatte utgiftsføring av tidligere kostnader ikke skal reverseres.

- (59) For kostnader ved leting etter petroleum på norsk kontinentalsokkel bestemmer forskrift 30. april 1993 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum i § 3:

**"Utgifter til undersøkelse som kan foretas med tillatelse gitt av norsk myndighet, herunder utgifter til undersøkelsesboring, kreves ikke aktivert."**

- (60) Bakgrunnen for bestemmelsen er den vidtgående plikt selskaper som driver leteboring på norsk kontinentalsokkel, etter forskriften § 2 har til å aktivere utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumfelt. Ved bestemmelsen i § 3 blir det presisert at denne aktiveringsplikten ikke gjelder utgifter til undersøkelsesboring. For mitt standpunkt i saken er det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til hvilken betydning denne bestemmelsen har for vårt spørsmål.
- (61) Jeg kan ikke se at det foreligger ligningspraksis vedrørende skattemessig behandling av utgifter til leting etter petroleum på utenlandsk kontinentalsokkel som har betydning for de foreliggende tolkningsspørsmål. Denne problemstillingen har først fått aktualitet fra 1990-tallet og synes å være lite problematisert forut for de to sakene som er forenet til behandling i denne saken.
- (62) Ligningsvedtakene bygger på at dersom et selskap som har fått tillatelse til å lete etter petroleum, har påtatt seg en leteforpliktelse, skal letekostnader innenfor forpliktelsen aktiveres for senere avskrivning, og at det samme gjelder for kostnader til leting utenfor de forpliktelser selskapet har påtatt seg med unntak for kostnader til boring av tomme brønner. Dette beror på en uriktig tolkning av skatteloven § 6-1 første ledd, jf. § 6-25. Vedtakene må derfor oppheves.
- (63) Selskapene har fått fullt medhold og ble ved lagmannsrettens dom tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Denne avgjørelsen er jeg enig i. I samsvar med hovedregelen i tvisteloven § 20-2 må selskapene også tilkjennes sakskostnader for Høyesterett.
- (64) Selskapene har innlevert en sakskostnadsoppgave på 849 000 kroner, hvorav 841 500 er salær til prosessfullmektigene. Jeg finner kostnadene nødvendige. Selskapene tilkjennes etter dette i sakskostnader for Høyesterett 849 000 kroner, som fordeles med halvparten på hvert selskap.
- (65) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Anken forkastes.

2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Statoil Angola Block 31 AS 424 500 – firehundreogtjuefiretusenfemhundre – kroner og til Bayerngas Petroleum Danmark AS 424 500 – firehundreogtjuefiretusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (66) Dommer **Noer:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (67) Dommer **Skoghøy:** Likeså.
- (68) Dommer **Øie:** Likeså.
- (69) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (70) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Statoil Angola Block 31 AS 424 500 – firehundreogtjuefiretusenfemhundre – kroner og til Bayerngas Petroleum Danmark AS 424 500 – firehundreogtjuefiretusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: