

## Høyesterettsdommer i skattesaker 2013

Av professor Frederik Zimmer

*Artikkelen presenterer og analyserer høyesterettsdommer i saker om inntektsskatt 2013 og inngår i en rekke av årlige artikler med samme opplegg.*

*Frederik Zimmer er født 1944, cand. jur. 1970, dr. juris 1978. Professor ved Institutt for offentlig rett, Det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo.*

### 1. Innledning

Høyesterett avsa i 2013 bare fire dommer om materielle inntektsskattespørsmål. Det relativt lave antall fra de siste årene fortsetter altså (noe som reflekterer at det generelt er blitt vanskeligere å få anke over sivile saker inn for Høyesterett og neppe at det har blitt færre anker). Skattyteren vant en av sakene (avsnitt 5) og staten to (avsnitt 2 og 3), og i en sak ble resultatet delt (avsnitt 4). En av årets dommer gir et bidrag til skatterettens virksomhetsbegrep (avsnitt 2), og én gir et nytt eksempel på en skattesak hvor de springende rettslige spørsmålene ligger utenfor skatteretten, denne gang i regnskapsretten (avsnitt 4). Dommen omtalt i avsnitt 5 viser at alminnelige folkerettslige regler og norsk skipsfartspolitikkk kan ha betydning ved tolking av skattelover. Og sist, men ikke minst, byr året på en usedvanlig statsvennlig dom (avsnitt 3).

### 2. Rt. 2013 s. 421 (Utv. 2013 s. 711) Tronviken – virksomhetsbegrepet

Skattelovens virksomhetsbegrep (sktl. § 5-1, 1. ledd) har mange sider. Denne dommen gjelder et spørsmål knyttet til grensen mellom virksomhetsinntekt og kapitalinntekt utenfor virksomhet, nærmere bestemt hvordan man skal avgrense den relevante aktiviteten som skattyter anses å ha utøvd. Samtidig er det også en dom om fordringer i og utenfor virksomhet. Mens de fleste saker om fordringer gjelder hvorvidt fordringen har tilstrekkelig tilknytning til skattyters virksomhet, er spørsmålet i denne dommen om skattyteren drev virksomhet overhodet.

Et aksjeselskap hadde drevet undervisningsvirksomhet og hadde rundt 300 utestående kundefordringer på til sammen vel 8,3 millioner kroner, som gjaldt ubetalte skolepenger. Inndrivingen var satt bort til inkassoselskaper. To av de tre aksjonærene i aksjeselskapet kjøpte fordringsmassen for to millioner kroner; de stiftet i den anledning Tronviken ANS, som ble eier av fordringene. Inndriving var fortsatt satt bort til inkassoselskaper. Over en del år mottok Tronviken innbetalinger på nesten 3,8 millioner kroner. Spørsmålet var om denne inntekten var skattepliktig i den grad den oversteg de to millionene som skattyteren hadde betalt for fordringene.

Det er opplyst at saken gjaldt ligningen for 2002 til og med 2005 (avsn. 1), men det er samtidig opplyst at det var overskudd ved inndriving av fordringer fra og med 2004 (avsn. 8). Denne klarheten spiller imidlertid ingen rolle for spørsmålet i saken.

Tronviken ANS, og ikke de to deltakerne, var part i saken, til tross for at det er deltakerne som er skattytere. Det følger av tvisteloven § 2-1, 1. ledd c at bl.a. ansvarlige selskaper har partsevne. Dette passer også godt med regelen i sktl. § 10-41 om at inntekten skal bestemmes på selskapsnivå «som om selskapet var skattyter», selv om skattlegging skjer hos deltakerne. Skattyters påstand i saken var at selskapet ikke drev virksomhet. Hadde de fått medhold i dette, måtte vel stillingen være at det ikke heller forelå noe ansvarlig selskap, men et sameie, og sameier har ikke partsevne, jf. Skoghøy: *Tvisteløsning – domstoler, søksmål, saksbehandling og bevis* (2010) s. 245. Men det var Tronviken ANS som var lignet, og skattyteren angrep denne ligningen. Spørsmålet er ikke omtalt i dommen og har ingen betydning for problemstilling og resonnement.

Skattyteren hevdet at Tronviken ANS ikke drev virksomhet, og at gevinst på fordringene dermed var skattefri med grunnlag i sktl. § 9-3, 1. ledd c nr. 1, som bestemmer at gevinst på muntlige fordringer (unntatt mengdegjeldsbrev) «er unntatt fra skatteplikt utenfor virksomhet». Ligningen var basert på at Tronviken ANS drev virksomhet, og gevinst på fordringer i virksomhet er skattepliktig.

Saken hadde et forspill: Skattyterne hadde åpenbart i utgangspunktet ansett seg skattepliktig. Selskapet krevde for perioden 2002 til 2005 fradrag for inngående merverdiavgift (vesentlig beregnet av provisjonen betalt til inkassoselskapene) i avgiftsoppgjøret med staten. I 2006 ble det imidlertid fattet vedtak om at det ikke forelå fradragsrett for inngående avgift, begrunnet med Tronviken ikke kunne anses å drive «avgiftspliktig inkassovirksomhet» (avsn. 6). Poenget her må ligge på «virksomhet», ikke på «inkassovirksomhet», for det er ikke noe særskilt grunnlag for avgiftsplikt på inkassovirksomhet. Etter dette hevdet Tronviken at gevinstene på fordringene ikke kunne være skattepliktig, fordi de var innvunnet utenfor virksomhet. Som det vil fremgå, fikk de ikke medhold. Dette må innebære enten at saken er et eksempel på at virksomhetsbegrepet ikke er det samme i merverdiavgifts- og inntektsskattretten, eller på at avgjørelsen om merverdiavgift var gal, gitt Høyesteretts dom i saken om inntektsskatt. Selv om det er på det rene at virksomhets-

begrepet ikke er fullt ut det samme, er det i utgangspunktet sammenfallende. Og i den grad det er avvik, synes det å være i retning av at merverdiavgiftslovens begrep er videre. Nettopp for grensen mellom virksomhet og passiv kapitalavkastning gir Gjems-Onstad og Kildal: Lærebok i merverdiavgift (3. utg. 2009) s. 90 uttrykk for at det avgiftsrettslige begrepet er klart videre; det antas der at det ikke gjelder noen annen vesentlighetsgrense enn den generelle 50 000-kronersgrensen for registrering. Det må derfor antas at avgiftsvedtaket i 2006 om å nekte fradragsrett for inngående avgift, var uriktig.

Skattyterne fikk ikke medhold i noen instans. For Høyesterett var det enighet mellom partene om at Tronvikens egen aktivitet isolert sett var for beskjeden til at den utgjorde virksomhet. Samtidig var det klart at inkassoselskapenes aktivitet mht. inndrivning av fordringene utgjorde virksomhet for dem.

Førstvoterende i Høyesterett (dommer Bergsjø, med følge av dommerne Matheson, Utgård, Tønder og Skoghøy) tok et ganske generelt utgangspunkt, men formulerte sakens springende punkt presist i avsnitt 32: «Spørsmålet er om inkassoselskapenes aktivitet kan trekkes inn ved vurderingen av om Tronviken har drevet skattepliktig virksomhet.»

Førstvoterende hadde da alt konstatert at inndrivelse av fordring skal anses som realisasjon av denne (men henvisningen til Rt. 1999 s. 1347 synes å være en overflødig omvei når dette følger direkte av sktl. § 9-2, 1. ledd d) (avsn. 30). Videre hadde han konstatert at skatteloven ikke inneholder noen legaldefinisjon av virksomhetsbegrepet. Spørsmålet om det foreligger virksomhet, må avgjøres etter en helhetsvurdering, og han siterte i den forbindelse et lengre avsnitt av Ot.prp. nr. 86 (1997–98), der forslaget til skatteloven av 1999 fremmes.

Det kan diskuteres hvilken rettskildemessig status det siterte har. Ot.prp. 86 er riktignok formelt forarbeid til skatteloven av 1999. Men loven var en teknisk revisjon og skulle ikke inneholde noe nytt. En rekke regler og begrep ble bare videreført fra skatteloven av 1911, selskapsskatteloven og enkelte andre lover til loven av 1999, uten nærmere vurdering av innholdet. Dette gjelder også virksomhetsbegrepet. Formuleringene i Ot.prp. 86 har derfor mer preg av en administrativ uttalelse som gir en sammenfatning av (antatt) praksis, omtrent på linje med Lignings-ABC, enn av å være genuine lovforarbeider. Førstvoterende presenterte den ikke direkte som forarbeider, men som en sammenfatning av de sentrale skjønnstemaene. Men han viet sammenfatningen ganske stor oppmerksomhet.

Sammenfatningen i proposisjonen peker i tre strekpunkter på det som førstvoterende omtaler som «sentrale skjønnsmomenter»: Det må være utøvet en aktivitet av visst omfang og en viss varighet; aktiviteten må være utøvet for skattyterens regning og risiko; aktiviteten må ha økonomisk karakter, dvs.

være egnet til å gi overskudd. Førstvoterende opplyste at partene for Høyesterett har drøftet sakens springende punkt – om inkassoselskapenes aktivitet kan trekkes inn ved vurderingen av Tronvikens forhold – «med utgangspunkt i vilkåret om at aktiviteten må ha vært utøvet for skattyters ‘regning og risiko’» (avsn. 32). Førstvoterende påpekte så, med rette, at kriteriet «regning og risiko» først og fremst har vært benyttet for å trekke grensen mellom virksomhetsinntekter og arbeidsinntekter. Så sa han at begrepet «trekkes også inn i en annen sammenheng, nemlig under spørsmålet om hvem en virksomhetsinntekt skal tilordnes» (avsn. 33). Og videre: «Det er i denne sammenheng kriteriet ‘regning og risiko’ er aktuell i vår sak. Slik jeg ser det, må dette få betydning for det innhold som legges i uttrykket. ... Perspektivet må ... bli bredere når tilordningsspørsmålet vurderes» (avsn. 34).

Denne bruken av kriteriet «regning og risiko» er det etter min mening grunn til å sette et spørsmålstegn ved, og spørsmålstegnet refererer seg mer grunnleggende til den formuleringen i Ot.prp. nr. 86 (1997–98) som førstvoterende tok utgangspunkt i. Som nevnt regner departementet der opp det som førstvoterende omtalte som momenter som inngår i skjønnsmessig vurdering av hva som omfattes av virksomhetsbegrepet. Men det er etter min mening ikke treffende. Begrepet virksomhet må avgrenses i forskjellige retninger, og de «momentene» som nevnes, refererer seg til ulike slike retninger. I hver sin sammenheng opptrer de som mer enn skjønnsmomenter; de er nærmest uttrykk for avgjørende kriterier. Således er det klart at kravet om økonomisk karakter trekker grensen mot fritidssysler og forbruk mer i sin alminnelighet, mens det ikke har noen betydning for grensen mot arbeidsinntekt og mot kapitalinntekt utenfor virksomhet. Videre er kriteriet «regning og risiko» sentralt, kanskje avgjørende, i grensedragningen mellom virksomhets- og arbeidsinntekt, og har også betydning for spørsmålet om en skattyter er deltaker i en virksomhet drevet av en annen. Endelig er aktivitetens omfang og varighet sentral, kanskje avgjørende, for grensen mellom virksomhetsinntekt og kapitalinntekt utenfor virksomhet. Førstvoterende ville, som nevnt, trekke inn «regning og risiko» også i den sistnevnte grensedragningen, men det er vanskelig å se at det har noe for seg. Også den som for eksempel leier ut formuesgjenstander eller finanskapital i så lite omfang at det ikke utgjør virksomhet eller gjennomfører enkeltstående transaksjoner ellers, har jo like fullt risikoen for investeringen og inntekten av den når det går bra. Kriteriet er derfor etter min mening uegnet til å trekke den grensen som det er spørsmål om i saken. Førstvoterende støttet sin syn om at kriteriet var relevant, på en formulering i Ot.prp. nr. 86 (1997–98) sitert i avsnitt 33, men *den* sier ikke noe om regning og risiko (men om

hvem som må likestilles med skattyteren). Det gjør derimot en formulering i Lignings-ABC, sitert samme sted, men det er altså ikke overbevisende. Det viser seg da også at kriteriet «regning og risiko» etter hvert kommer i bakgrunnen i førstvoterendes diskusjon.

Det er mulig at førstvoterende har hatt for øye hvorvidt for eksempel en utleier er deltaker i leietakers virksomhet; i så fall er det klart at han også deltar i «regning og risiko» og at dette blir et sentralt kriterium, se for eksempel Rt. 1997 s. 1546 *Trinc/Trag*. Men i Tronviken-saken var det ikke spørsmål om Tronviken kunne anses som deltaker i inkassoselskapenes virksomhet.

Det kan også være grunn til å sette et spørsmålsteget ved bruken av termen «tilordning» på det som er sakens springende punkt. Førstvoterende brukte det flere steder (avsnitt 14, 32, 33, 37). Begrepet tilordning brukes normalt om den delen av rettsanvendelsen i skatteretten som består i å ta stilling til hvilket skattesubjekt som skal skattlegges for hvilke inntektsposter eller har rett til fradrag for hvilke kostnader. Problemstillingen kan være om inntekt skal tilordnes et selskap eller hovedaksjonæren eller om den skal tilordnes foreldre eller barn. Slik brukt betegner tilordning en prosess hvor det er spørsmål om *enten* den ene *eller* den annen er rett subjekt for en inntekts- eller fradragspost.<sup>1</sup> Det spørsmålet som saken gjelder er et annet, og av to grunner. For det første er det ikke tale om at inkassoselskapenes inntekt skal tilordnes enten inkassoselskapene eller Tronviken. Inkassoselskapene skal utvilsomt skattlegges for inntekt ved inkassovirksomhet uansett hvilket resultat man hadde kommet til i saken. For det annet knytter den tradisjonelle bruk av tilordningstermen seg til inntekter eller kostnader, mens det her dreier seg om en aktivitet. Gode grunner taler derfor å unngå termen tilordning på problemstillingen i saken. Førstvoterendes sentrale problemstilling i avsnitt 32 bruker ikke termen og er etter min mening treffende. Her spørres det, som nevnt, om «inkassoselskapenes aktivitet kan trekkes inn ved vurderingen av om Tronviken har drevet skattepliktig virksomhet».

Tilbake til førstvoterendes drøftelse. Etter å ha pekt på at perspektivet på begrepet «regning og risiko» må bli bredere når det brukes for å kartlegge den grensen som var aktuell i saken, trakk han inn Rt. 1967 s. 1570 *Huseby Kvaalen*, som han anså som «sentral». Hovedspørsmålet i den saken var om oppføring og salg av to tremannsboliger skulle anses som virksomhet (eller «forretningsforetagende» som var den aktuelle bestemmelsens term). På samme måte som i Tronviken-saken gjaldt den altså grensen mellom virksomhetsinntekt (som var skattepliktig) og kapitalgevinst utenfor virksomhet (som var skattefri etter reglene den gang). Det er likevel overraskende at førstvoterende anså dommen for sentral for belysning av kriteriet «regning eller risiko» for det er – så vidt jeg kan se – ingen henvisning til dette kriteri-

<sup>1</sup> Se for eksempel Aarbakke: Skatt på inntekt (4. utg. 1990) s. 348 (om inntekter) og 368 (om kostnader) og Zimmer: Lærebok i skatterett (7. utg. 2014) s. 115.

et i Huseby Kvaalen-dommen. Førstvoterendes bemerkninger i avsnitt 36, med referanse til Huseby Kvaalen-dommen, trekker frem betydningen av «hvem som eide tomten, hvem som tok initiativ til utbyggingen og hvem som satte den i gang med fortjeneste for øye», og er ment å gi uttrykk hva som ligger i «regning og risiko». Men jeg leser dommen slik at dette trekkes frem for å vise at Huseby Kvaalen var aktiv; det var jo ikke noe tema i den saken at aktiviteten var utført for andres enn hennes regning og risiko.

Det er imidlertid ett trekk ved saksforholdet som har en parallell til Tronviken-saken: Skattyteren hadde naturligvis ikke bygget de to tremannsboligene egenhendig, men hadde engasjert andre for formålet. Høyesterett forutsette klart at disses aktivitet måtte tas i betraktning når omfang og varighet av Huseby Kvaalens aktivitet skulle bedømmes: «At hun brukte forretningsfører, byggmester m.v. kan ikke tillegges noen betydning» (s. 1573). (Setningen er isolert lest tvetydig, men av sammenhengen fremgår det klart at meningen var at disses aktivitet skulle tas i betraktning ved bedømmelsen av Huseby Kvaalens skatteplikt.) Dette synes imidlertid ikke å ha vært omstridt i saken, og Høyesterett gjør ikke spørsmålet til gjenstand for noen nærmere drøftelse; det siterte er alt som sies om det. Så selv om man forlater kriteriet «regning og risiko» og konsentrerer seg om aktivitetens omfang og varighet, er det vanskelig å se at dommen kan anses som «sentral» for avgjørelsen i Tronviken-saken. Likevel synes førstvoterende å ha lagt ikke uvesentlig vekt på denne uttalelsen i dommen (avsn. 37 og 39).

Frem til og med avsnitt 38 har førstvoterendes premisser en ganske generell karakter; i avsnitt 32 formulerte han det som at det dreide seg om «noen kommentarer» til kriteriet regning og risiko, «samt til virksomhetsbegrepet og tilordningsspørsmål mer generelt». Fra og med 39 går han nærmere inn på forholdene i den foreliggende saken.

Tronvikens erverv av fordringene skjedde «for å oppnå gevinst». Tronviken «beholdt eierskapet til fordringene og den økonomiske interessen i dem», og tap ville gått ut over Tronviken (39). Dette er argumenter som refererer seg til spørsmålet om regning og risiko, men som, som nevnt, ikke er egnet til å trekke grense mot kapitalinntekt utenfor virksomhet fordi de samme forholdene vil gjøre seg gjeldende også der. Mer treffende er nok sluttbetraktningen i avsnittet om at «aktiviteten er utført på vegne av selskapet» (dvs. Tronviken).

Det ble videre pekt på at det «ville åpne for store omgåelsesmuligheter» om skattyterens syn ble lagt til grunn (avsn. 40). Dette må vel sikte til at folk ville innrette seg slik at andre enn en selv gjorde jobben for derved å oppnå at man ikke driver virksomhet.

Men det er kanskje likevel å ta litt hardt i. De aller fleste aktuelle gevinster er skattepliktige også utenfor virksomhet; fordringer er vel det eneste praktiske unntaket (for innbo og egen bolig og fritidsbolig er det vanskelig å forestille seg at tilsvarende problemstilling er særlig aktuell). Men grensen har betydning ved beregning av personinntekt, jf. sktl. § 12-10, så noe er det i argumentet.

Med referanse til at inndriving av fordringene krevde «tett oppfølging og stor innsats» og at investeringen ikke ville hatt stor verdi uten innkrevningen (avsn. 41), heter det, som et siste argument (avsn. 42): «Jeg finner det ikke tvilsomt at selve innehavet av en fordringsmasse som krever så stor aktivitet, må anses som skattepliktig virksomhet.» Men dette resonnementet er bare holdbart hvis det er berettiget å legge vekt på inkassoselskapenes aktivitet ved avgjørelsen av om Tronviken driver virksomhet, for det var jo enighet om at Tronvikens egen aktivitet ikke var tilstrekkelig (avsn. 4). Men dette er nettopp sakens springende punkt, og resonnementet synes derfor å ha et visst sirkelpreg.

Det er neppe tvil om at resultatet er det beste. Men det bør altså ikke begrunnes i en helhetsvurdering der kriteriet regning og risiko er sentralt. Synspunktet bør heller være at aktiviteten til de hjelpere som skattyteren engasjerer for å gjennomføre prosjektet, skal tas i betraktning ved avgjørelsen av om skattyterens aktivitet er av tilstrekkelig omfang og varighet til å utgjøre virksomhet.

### 3. Rt. 2013 s. 885 (Utv. 2013 s. 1207) A.L. Industrier – avskjæring av tapsfradrag for aksjer

Dette er en overraskende dom.<sup>2</sup> Og det er en trist dom hvis man mener at økonomisk rasjonalitet bør ha betydelig gjennomslag som reelt hensyn i rettsanvendelsen i skattesaker og at hensynet til rimelig resultat bør tillegges vekt.

Bakgrunn og fakta går tilbake til skattereformen 1991. Den gang ble aksejgevinster gjort generelt skattepliktige. For å motvirke at tidligere skattefrie verdiøkninger på aksjer ble fanget opp til skattlegging av de nye reglene ved salg av aksjene, ble det gitt overgangsregler som ga adgang til å fastsette ny kostpris per 1. januar 1992 på aksjer som kunne ha vært solgt skattefritt før dette tidspunktet. Ny kostpris kunne fastsettes på flere måter, bl.a. ved takst. Lovgiver mente imidlertid at takstene var blitt høye og kunne gi

<sup>2</sup> Den er så overraskende at jeg forela et utkast til kommentaren for partenes prosessfullmektiger for å avklare om det var noe sentralt jeg hadde misforstått. Det var det ikke.

grunnlag for fradragsrett for tap som ikke var reelle tap, og det ble derfor innført en tapsbegrensningsregel: Taksten kunne ikke legges til grunn som inngangsverdi ved tapsberegning; inngangsverdien ved tapsberegning måtte enten være aksjen historiske kostpris eller aksjens andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar 1992. Reglene var opprinnelig tidsbegrenset til å gjelde for ti år, men ble – like før utløpet av tiårsfristen – gjort tidsubegrenset.<sup>3</sup> Regelen finnes nå i sktl. § 19-2, 2. ledd a nr. 1.

A.L. Industrier stiftet Nopal AS på 1960-tallet med en aksjekapital på 250 000 kroner fordelt på 250 aksjer, hver pålydende 1000 kroner; A.L. Industrier eide alle aksjene. Inngangsverdien av disse aksjene ble oppregulert iht. takst per 1. januar 1992. Tillagt senere RISK-beløp (iht. de regler som gjaldt fra 1992 til 2005) var inngangsverdien på disse aksjene isolert sett i 2003 – da de ble solgt – nesten 141 millioner kroner, dvs. ca 562 000 kroner per aksje. Etter 1. januar 1992 ble det foretatt en rekke kapitalutvidelser i Nopal, der alle aksjene ble tegnet av A.L. Industrier. I alt ble det tegnet 22 050 nye aksjer på denne måten. Ved salget i 2003 hadde disse isolert sett en inngangsverdi på 118,6 millioner kroner, dvs. gjennomsnittlig ca. 58 000 kroner per aksje. Alle aksjene ble i april 2003 spleiset til én aksje, og denne ble solgt i mai samme år for nesten 258 millioner kroner. Basert på tallene foran ledet det til et tap på vel 1,4 millioner kroner som selgeren – iht. tapsbegrensningsregelen – ikke krevde fradrag for. Skattyterens selvangivelse var basert på at inngangsverdien på den solgte aksjen, var summen av inngangsverdien på alle de aksjene som ble spleiset, altså vel 259 millioner kroner.

Ved endringsligning ble det imidlertid lagt til grunn at «gevinst-/tapsberegningen måtte foretas med grunnlag i inngangsverdiene for hver enkelt aksje som forelå før aksjespleisen» (avsn. 4). Inngangsverdien på de gamle aksjene var nesten ti ganger så høy som på de nye, som tallene foran viser. Utgangsverdien måtte være den samme for alle aksjene. Skattekontorets syn ledet til at skattyteren hadde et tap på de gamle aksjene på nesten 138 millioner kroner og en gevinst på de nytegnede på til sammen ca. 136,5 millioner kroner. Tapsfradrag ble ansett avskåret etter tapsbegrensningsregelen, mens gevinsten ble ansett skattepliktig.

Det er åpenbart at gevinsten på de nye aksjene og tapet på de gamle i det alt vesentlige skyldes overføring av verdier fra de gamle til de nye aksjene (utvanning av de gamle aksjene). På de nye aksjene var det innbetalt 87 750 000 kroner, og samlet inngangsverdi inkludert RISK var ca 118 600 000 kroner. RISK-reguleringen reflekterer tilbakeholdt overskudd på disse aksjene, og de vel 118 millionene skulle derfor teoretisk tilsvare dis-

---

3 Lovendringen var etter min mening kritikkverdig, se mine kommentarer i SR 2001 s. 201.



se aksjenes verdi, basert på opprinnelig innskudd og senere inntjening i selskapet. Likevel ble disse aksjene tilført en utgangsverdi på vel 255 millioner kroner, basert på at alle aksjene i selskapet – gamle og nye – skal anses for være like mye verd. De gamle aksjene ble tilsvarende tilført en utgangsverdi på i størrelsesorden fire millioner kroner, noe som – basert på en inngangsverdi på ca 140 millioner kroner – ledet til et formidabelt tap. Det må derfor være klart at gevinsten på de nye aksjene ikke var noen reell gevinst, men en gevinst som skyldes verdioverføring fra de gamle aksjene og som korresponderer med tapet på disse. Ligningen innebar derfor at skattyteren ble skattlagt for en gevinst som han ut fra en økonomisk betraktning ikke hadde hatt, altså en fiktiv gevinst.

Det hører med til bakgrunnsbildet at Høyesterett i Rt. 2003 s. 82 *Helgås* tok stilling til en sak som i essensielle trekk var helt parallell til denne, bortsett fra på ett vesentlig punkt: Aksjene var ikke spleiset forut for salget. Høyesterett ga staten medhold i den saken. Det ligger i kortene at aksjene i Nopal ble spleiset for å unngå resultatet i *Helgås*-dommen.

Staten vant i alle instanser. Førstvoterende (dommer Indreberg, med følge av dommerne Normann, Bergsjø, Bull og Stabel) skrev et votum som er temmelig kort mht. det sentrale (avsnittene 46 til og med 51). Spørsmålet var altså om inngangsverdien skulle være summen av inngangsverdien på alle aksjene (skattyters påstand) «eller om skatteposisjonene til aksjene som inngikk i den spleisede aksjen, er i behold til tross for at aksjene er spleiset» (avsn. 30) (det syn ligningen var basert på). Førstvoterende skrev først en lang sekvens om hvordan stillingen ville være dersom aksjene ikke var blitt spleiset (avsn. 31–40), og ga i den forbindelse også en presentasjon av relevant rettskildemateriale. Det var, som nevnt, dette spørsmålet Høyesterett tok stilling til i *Helgås*-dommen.

Førstvoterende stilte så spørsmålet «om resultatet må bli et annet der aksjene er spleiset til én aksje før realisasjonen» (avsn. 42). Hun drøftet først betydningen av dagjeldende sktl. § 10-34, 3. ledd c. Denne bestemmelsen gjaldt omfordeling av inngangsverdi på aksjer for registrerte «tillegg til eller fradrag fra den enkelte aksjes inngangsverdi» og ga anvisning på at endring bl.a. skulle skje «når antall aksjer i selskapet reduseres ved at et antall aksjer gjøres om til en ny aksje». Førstvoterende slo kort fast at denne regelen tok sikte på RISK-reglene og ikke «det tillegget i inngangsverdien som kan sies å ha oppstått da inngangsverdien ble oppregulert fra 1992» (avsn. 44–45).

Spørsmålet måtte derfor bero på en tolking av tapsbegrensningsregelen selv. Etter ordlyden gjelder regelen for «Realisasjon av aksje hvor inngangsverdien er oppregulert med hjemmel i den tidligere selskapsskatteloven ...».

Førstvoterende ga uttrykk for at denne ordlyden «taler med styrke for at tapsbegrensningsregelen fortsatt skal gjelde for den enkelte aksje som har fått oppregulert inngangsverdi etter takst i 1992 og som inngår i den spleise- de aksjen». Og det heter: «Selv om aksjene er spleiset, vil realisasjonen fort- satt omfatte slike aksjer» (avsn. 49). Standpunktet er for øvrig foregrepet i avsnitt 42, der det heter at skattyterens standpunkt innebærer en innskren- kende tolking av tapsbegrensningsregelen.<sup>4</sup>

Denne oppfatning av ordlyden er det vanskelig å slutte seg til. Loven taler om realisasjon av «aksje». Et underliggende prinsipp ved tolking av gevinstbeskatningsregler er at det er salgsgjenstandens karakter på realisa- sjonstidspunktet som er det sentrale, med mindre det er holdepunkter for noe annet. Dette erkjente strengt tatt også staten idet det heter i redegjørel- sen for statens anførsler: «Staten er enig i at salgsubjektets egenskaper på re- alisasjonstidspunktet er avgjørende» (avsn. 21).<sup>5</sup> I dette tilfellet kommer det særlig frem ved at loven taler om «[R]ealisasjon av aksje», noe som klart pe- ker hen på at det er den aksjen som ble realisert, og dermed skatteposisjoner knyttet til denne, som det avgjørende, og ikke aksjen i en eller annen tidlige- re tilstand. Lovens uttrykk «aksjen» må derfor språklig referere seg den spleisede aksjen. At «aksje» her skal referere seg til aksjene på et tidligere tidspunkt enn realisasjonstidspunktet, er derfor vanskelig å forstå, og enda vanskeligere er det å forstå at ordlyden taler for dette «med styrke». At til- standen på realisasjonstidspunktet er det sentrale, beror riktignok i prinsip- pet på tolking av den enkelte regelen, og det finnes avvik.<sup>6</sup> Men da må det være et eller annet holdepunkt for en slik avvikende forståelse, typisk i ord- lyd, forarbeider, praksis eller reelle hensyn. Det eneste snev av holdepunkt jeg kan se her, er at loven taler om «... aksje hvor inngangsverdien er opp- regulert...». Den spleisede aksjens inngangsverdi er riktignok også blitt

4 Formuleringen i avsnitt 42 er påfallende også på en annen måte. Det heter: «Den ankende part har gjort gjeldende at dette [dvs. skattyterens standpunkt] følger av ... en innskrenken- de tolking av ...» tapsbegrensningsregelen. Men dette stemmer ikke med gjengivelsen av skattyterens anførsler, der det tvert om fremgår at skattyteren mente at ordlyden talte for hans standpunkt (avsn. 13). Førstvoterende høyst upresise formulering her ga skattyteren en urimelig og ubegrunnet oppoverbakke.

5 I neste setning heter det riktignok: «Spleising av flere aksjer til én innebærer imidlertid ikke at de underliggende realiteter blir borte.» De to setningene er etter min mening vanskelig å forene, hvis det – som man åpenbart gjør – med de «underliggende realiteter» siktes til inn- gangsverdien på hver av de enkelte aksjene som inngår i spleisen. Inngangsverdien må jo være en av de sentrale «egenskaper» som første setning refererer seg til.

6 For gevinst ved salg av egen bolig følger det således av selve lovbestemmelsen at det avgjø- rende er bruken de siste to årene og ikke om eiendommen ble brukt av skattyteren som egen bolig frem til salgstidspunktet.

(delvis) oppregulert. Men den bestemte form «inngangsverdien» kan kanskje, hvis man riktig legger godviljen til, forstås slik at man skal se hen til aksjer hvis *hele* inngangsverdi har vært gjenstand for oppregulering. Men dette er ikke den eneste mulige språklige forståelse, vel ikke engang den mest nærliggende, og kan ikke gi tilstrekkelig holdepunkt til å fravike det som er et hovedprinsipp i gevinstbeskatningen – og kan ikke på noen måte begrunne at en slik forståelse følger «med styrke» av ordlyden.

Slik førstvoterendes etterfølgende drøftelse artet seg, fikk hennes forståelse av lovens ordlyd stor betydning.

Spørsmålet var så hva som følger av andre kilder. For førstvoterende ble dette et spørsmål om andre kilder var tungtveiende nok til å oppveie det hun mente fulgte «med styrke» av ordlyden. Ut fra det jeg mener er en riktig forståelse av ordlyden, blir det spørsmål om andre kilder gir holdepunkter for å fravike det alminnelige prinsippet om at tilstanden ved realiseringen er det sentrale.

Førstvoterende refererte til Lignings-ABC 2003 under stikkordet Aksjer – realisasjon av aksjer mv. pkt. 7.13, der det ved spleis av aksjer heter at det må skje «en omfordeling slik at samlet opprinnelig anskaffelsesverdi for de aksjene som spleises til én ny aksje, blir anskaffelseskostnad for den nye spleisede aksjen». Dette var åpenbart et synspunkt i skattyterens favør. Men førstvoterende anså den nærmest som irrelevant (avsn. 48):

«Men denne uttalelsen er helt generell, og kan etter mitt syn ikke forstås slik at den løser spørsmålet om tapsbegrensingsregelen i § 19-2 etter en spleis får den virkning den fikk i Rt. 2003 side 82.»

Det er ikke umiddelbart innlysende hvorfor det at uttalelsen er generell, skulle gjøre den mindre relevant. Det måtte i så fall være pga. særlige argumenter knyttet til sktl. § 19-2, men noen slike anføres ikke (se riktignok nedenfor om reelle hensyn). Vel så nærliggende er det etter min mening å legge vekt på at uttalelsen ikke tar noen som helst forbehold og derfor også bør forstås slik at den omfatter dette tilfellet. Man kan også spørre om hva som blir igjen av ABC-ens anvisning hvis man over alt hvor det har betydning (hvorfor skulle det begrenses til sktl. § 19-2?), skal se hen til aksjenes inngangsverdi før spleisen.

Det mest overraskende hos førstvoterende er likevel avsnitt 50 om reelle hensyn. Her hadde leseren ventet seg noen refleksjoner over at ligningen innebærer skattlegging av en gevinst skattyteren ikke har hatt, at ligningen derfor er i strid med prinsippet om at bare virkelig inntekter skal skattlegges

og dessuten at resultatet reelt sett var urimelig. Det viser seg imidlertid tvert om at førstvoterende mente at reelle hensyn *støttet* ligningen:

«Også reelle hensyn taler for at splitting eller spleising av aksjer ikke skal medføre at skattemessig gevinst eller tap som ellers ville foreligget, forsvinner. Omfordeling som følge av slike endringer skal nettopp sikre skattemessig kontinuitet. Jeg viser til Gjems-Onstad: Norsk Bedriftsskatterett, 8. utgave side 618 følgende.»

Dette er det bare mulig å forstå hvis man forestiller seg at førstvoterende tok utgangspunkt i situasjonen etter Helgås-dommen (noe som også er reflektert i problemstillingen avsnitt 41–42) og at hun så spurte om det at aksjen er spleiset, bør føre til et annet resultat. I et slikt perspektiv kan det kanskje se ut som et argument at en «formalitet» som en spleis ikke bør ha en slik virkning. Men for det første er formelle forhold ofte viktig i selskapsbeskatningen, for det annet er henvisningen til skattemessig kontinuitet ikke overbevisende, og for det tredje – og viktigst – er et slikt perspektiv altfor snevert. Dette utdypes i det følgende.

For det første: Spørsmålet i saken ville ikke ha kommet opp om kapitalutvidelsene hadde skjedd ved tilskrivning på aksjer og istedenfor ved utstedelse av nye aksjer. Dette kunne med fordel ha vært veid inn i resonneringen når man tar stilling til hvilken vekt formaliteter skal eller bør tillegges på dette rettsområdet. Vel er det så at skattyteren skal vurderes ut fra det han har gjort, og ikke det han kunne ha gjort. Men når man diskuterer reelle hensyn er det relevant å ta i betraktning at problemet ville ha vært unngått om skattyteren hadde valgt en annen fremgangsmåte som hadde ledet til tilnærmet identisk resultat, dvs. at valget langt på vei var en formalitet. Det er ingen ting om slikt i førstvoterendes premisser, til tross for at det var anført av skattyteren (avsn. 14).

For det annet: Det det reelle hensynet som førstvoterende har for øye, må være hensynet til kontinuitet. Det sentrale mht. kontinuitet er åpenbart at en spleis (eller annen lignende operasjon) ikke skal lede til høyere inngangsverdi enn før spleisen, og dette er ivarettatt ved at samlet inngangsverdi utgjør summen av inngangsverdien på de spleisede aksjene, som angitt i Lignings-ABC. Førstvoterende mente imidlertid åpenbart at hensynet til skattemessig kontinuitet taler for at inngangsverdien på de enkelte aksjene som inngikk i spleisen, også skal videreføres. Hvorfor hensynet til kontinuitet taler for dette, er det imidlertid ikke gjort nærmere rede for. Kontinuitet her innebar at den reelt sett uheldige løsningen i Helgås-dommen ble vide-

reført til det foreliggende tilfellet. Henvisningen til Gjems-Onstad kunne tenkes å innebære at man finner svaret der, men jeg har ikke funnet noe i hans fremstilling om utvanning ved aksjeemisjoner og etterfølgende spleis, eller andre situasjoner som kan kaste lys over spørsmålet.<sup>7</sup>

For det tredje er perspektivet altså altfor snevert. Førstvoterende har valgt å trekke frem ett (ikke overbevisende) reelt hensyn og sett bort fra flere andre. En argumentasjon omkring reelle hensyn kan ikke bare basere seg på om en spleis burde kunne endre den rettsstilstanden som var etablert ved Helgås-dommen. Utgangspunktet må være at tapsbegrensningsregelen tar sikte på å begrense fradrag for visse tap, mens effekten i denne saken (og i Helgås-dommen), ble at skattyteren blir skattlagt for en gevinst han ikke har hatt. Det er svært overraskende at dette hensynet – som man skulle tro måtte temmelig tungtveiende – overhodet ikke er reflektert inn i førstvoterendes resonnement. Hadde man tatt tilbørlig hensyn til dette, er det vanskelig å se at resultatet kunne blitt som det ble.

Hadde man anlagt et slikt bredere perspektiv, kunne det også vært nærliggende å ta hensyn til dette: Tapsbegrensningsregelen var, som nevnt, opprinnelig tidsbegrenset til ti år. Først like før utløpet av tiårsfristen ble den gjort tidsubegrenset. De som foretok kapitalutvidelser med utvanningseffekt mens bestemmelsen var tidsbegrenset, kan ha tenkt – også om de hadde kunnet forutse resultatet i Helgås-dommen – at måten kapitalutvidelsen ble gjort på, ikke ville spille noen praktisk rolle fordi det uansett ikke var aktuelt å selge aksjene før tiårsfristen var ute. Slike skattytere har særlig grunn til å beklage seg over den kombinerte effekten av tilbakevirkningselementet i lovendringen og Helgås-dom-resonnementet, og ved dommen nå er mulighetene for komme rimelig ut, redusert ytterligere.<sup>8</sup> Slikt fremmer ikke forutsigbarheten i skatteretten.

Man kan vanskelig komme utenom at resultatet er meget urimelig og utenfor tapsbegrensningsregelens formål.<sup>9</sup> At resultatet ikke var omfattet av formålet, var lagt til grunn av staten allerede i Helgås-dommen (og Høyesterett synes å ha vært enig), se den dommens avsnitt 54: «Staten har erkjent at bestemmelsen ikke tok sikte på forhold som i denne saken. Det var om-

7 Det nærmeste man kommer er vel det som sies om ervervstidspunktet for spleisede aksjer, se Gjems-Onstad op.cit. s. 622–623.

8 Iallfall der salg har funnet sted før 1. januar 2006. Fra og med dette tidspunkt gjelder nemlig sktl. § 10-34 generelt for den «enkelte aksjes kostpris», og altså ikke bare for RISK-beløp, og omfordeling skal skje bl.a. «når antall aksjer i selskapet reduseres ved at et antall aksjer gjøres om til en ny aksje» (1. ledd c). jf. lov 77/2004. Men ut fra ligningen og dommen i den foreliggende saken kan det, tross ordlyden, neppe utelukkes at noen vil komme på den tanke at dette ikke skal gjelde for tapsbegrensningen etter sktl. § 19-2.

gåelser og fiktive tap en ville ramme.» I Helgås-dommen var resultatet (åpenbart) likevel vanskelig å komme utenom, pga. regellogikken (det var en rekke enkeltaksjer med ulik inngangsverdi som var solgt. I dette tilfelle tvinger ingen slik regelloggikk som i Helgås-dommen, til et slikt resultat, snarere tvert om (det var én aksje som var solgt). Da burde det ha vært et stort rom for å komme frem til et rimelig resultat. Det er påfallende at førstvoterende og resten av Høyesterett ikke tillia hensynet til rimeligheten av ligningen noen vekt.

I avsnitt 51 avla førstvoterende en visitt hos denne forfatters kommentar til Helgås-dommen (i SR 2004 s. 280). Førstvoterende skriver at resultatet i Helgås-dommen er «solid forankret i ... forarbeidene». Mot det? Det sies ingen ting i forarbeidene om effekten av senere kapitalutvidelser til lave verdier (utvanning). Det eneste forarbeidene gir holdepunkt for, er at regelen ikke er begrenset til å gjelde de eksemplene som spesielt nevnes. Men dette gir ingen «solid forankring» for at regelen også skal gjelde i tilfeller som – etter statens eget uttrykkelige utsagn – ikke omfattes av formålet og hvor det ut fra en økonomisk betraktning ikke dreier seg om å avskjære fradrag for tap, men å skattlegge en fiktiv gevinst. Dessuten henviste førstvoterende til en uttalelse i «nyere lovforarbeider»; konkrete henviste hun til Innst. O nr. 10 (2004–2005) s. 38. Til dette er for det første å si at dette dokumentet – og andre «nyere lovforarbeider» – ikke er forarbeider til den bestemmelsen det er snakk om å fortolke her; i beste fall dreier det seg derfor om (vesentlig mindre tungtveiende) etterarbeider. For det annet sier den uttalelsen som siteres derfra, ingenting om virkning av utvanning.<sup>10</sup>

Staten hadde også anført at ligningen kunne opprettholdes ut fra omgåelsesnormen i norsk skatterett. Høyesterett behandlet naturligvis ikke dette ettersom saken ble løst ved lovtolkning. Men det kan trygt slås fast at grunnlaget ikke kunne føre frem. Det var riktignok erkjent fra skattyters side at spleisen var gjennomført med sikte på å forebygge at man endte i samme resultatet som i Helgås-dommen (avsn. 18); grunnvilkåret i omgåelsesnormen om å spare skatt var altså oppfylt. Men resultatet av spleisen –

9 I denne sammenheng kan det ha interesse å trekke frem at de høye takstene som var bakgrunnen for at tapsbegrensningsregelen ble innført, skulle og fortsatt skal legges til grunn hvor transaksjonen går med gevinst, selv om det kan lede til at gevinsten blir fiktivt lav, om man vil. Det er altså en viss iboende mangel på logikk i regelen som tilsier at den ikke bør anvendes utenfor det deres formål tilsier.

10 I forarbeidene uttales at tapsbegrensningsregelen tar sikte på å avverge «fradrag for differansen mellom den høyere oppskrevne verdi og en lavere salgssum, til tross for at denne salgssummen er høyere enn aksjen opprinnelig kostpris med tillegg av eventuelle RISK-beløp».

om det var blitt godtatt – ville ikke være i strid med lovens formål. Lovens formål var å avskjære fradrag for (fiktive) tap, ikke å skattlegge en gevinst som skattyteren ikke har hatt. I tillegg – og det måtte i seg selv være avgjørende – kunne skattyteren klart nok unngått skattleggingen ved å gjennomføre kapitalutvidelsene ved økning av pålydende på eksisterende aksjer. At skattyteren kunne oppnådd vesentlig samme resultat på annen måte som ikke ville reist skattespørsmål (kapitalutvidelse ved tilskrivning på aksjer), er et tungtveiende argument – oftest avgjørende – mot å ramme et rettsforhold som omgåelse. Staten burde latt være å påberope seg omgåelsesnormen i dette tilfellet; det er en uskikk at den påberopes i tide og utide.

Dommen er nær knyttet til forståelsen av tapsbegrensningsregelen i sktl. § 19-2, og kan ikke ha noen betydning for aksjespleis som gjennomføres i andre sammenhenger og slett ikke for andre transaksjoner enn aksjespleiser. Men den innebærer at de som er gått i den skattefella som Helgås-dommen synliggjorde, er berøvet en mulighet for å komme ut av den, og det er trist nok. Selv om dommen altså har et begrenset direkte anvendelsesområde, er dens mulige indirekte virkninger mer vidstrakte, og de er negative: Den skaper uklarhet om hvordan Høyesterett egentlig forstår ordlyden i skattelover, hvilken vekt Høyesterett legger på lovers formål i skattesaker, den svekker (ytterligere) betydningen av uttalelser i Lignings-ABC i skattyters favør (det er påfallende at staten prosederer på en måte som svekker autoriteten til skatteetatens egen håndbok), den indikerer at hensynet til et rimelig resultat har liten vekt i skattesaker og den indikerer i den forbindelse at Høyesterett ikke er særlig interessert i å gå inn i økonomiske resonnementer som bidrar til å belyse virkningene av en ligning for skattyteren. Men dommen er svakt begrunnet og fortjener derfor ikke å bli tillagt betydning for forståelsen av (den skatterettslige) metodelæren på noen av disse punktene.

#### 4. Rt. 2013 s. 1678 (Utv. 2014 s. 1) ConocoPhillips II – regnskapsføring, skattemessige konsekvenser

Dette er et nytt eksempel på en skattesak hvor de springende rettslige punkter ligger utenfor skatteretten, i dette tilfellet regnskapsretten via rammene for lovlig utbytte i aksjeloven.

ConocoPhillips Skandinavia AS – et norsk selskap i et amerikansk eid konsern – har en andel i Ekofisk-feltet. Saken gjaldt to spørsmål knyttet til selskapets regnskapsføring. Det ene spørsmålet hadde sammenheng med at selskapet i 1998 stengte tre plattformer knyttet til Ekofisk Center og erstat-

tet dem men én ny. Det var foretatt avsetninger i regnskapet til å møte slike kostnader, men de faktiske kostnadene oversteg avsetningene. Selskapet behandlet disse iht. den såkalte produksjonsenhetmetoden (se nærmere nedenfor), noe som innebar at kostnadene ikke ble utgiftsført straks, men i form av forholdsmessige avsetninger i senere inntektsår (avsn. 4).

Ligningsmyndighetene mente at regnskapsreglene påla selskapet å utgiftsføre kostnadene straks. En slik kostnadsføring ville innebære at selskapets balanseførte egenkapital ble redusert. Dette ville få betydning for den selskapsrettslige rammen for utbytteutdeling iht. aksjeloven § 8-1, 2. ledd, slik denne lød frem til denne utdelingsbegrensningen ble opphevet i 2013. Etter denne bestemmelsen kunne selskapet ikke dele ut aksjeutbytte hvis egenkapitalen utgjorde mindre enn ti prosent av balansesummen. Reduksjonen av egenkapitalen som følge av utgiftsføringen ville innebære at en del av selskapets utdeling lå utenfor den rammen som asl. § 8-1, 2. ledd oppstilte. Dette overskytende beløpet anså ligningsmyndighetene som lån til aksjonærene, og slikt lån ble antatt å skulle renteberegnes. Det var disse rentene som utgjorde inntektstillegget. Dessuten hadde reduksjonen i egenkapital betydning for fordelingen av finanskostnader mellom sokkel og land etter dagjeldende regler.

Det andre punktet gjaldt regnskapsføringen der ligningsmyndighetene hadde fraveket skattyters selvangivelse tidligere år og skattyteren hadde klaget (omtalt som ligningsfravik). På de punktene der selskapet regnet det som sannsynlig at klage ville føre frem, var skatteforpliktelsen iht. disse fravikene ikke utgiftsført i regnskapet, og innbetalt skatt var ført som en fordring på staten. Effekten på egenkapital og virkningen på inntektsberegningen via dagjeldende asl. § 8-1, 2. ledd var den samme som for regnskapsføringen av nedstengingskostnadene.

Til sammen innebar de to forholdene en inntektsøkning på nesten 4,8 millioner kroner og en økt skatt på ca. fire millioner kroner. Det fremgår ikke av dommen hvor mye av dette som refererer seg til hver av de to punktene.

Saken gir et eksempel på at regnskapet kan ha vesentlig betydning for skattleggingen selv om regnskapsprinsippet for tidfesting av virksomhetsinntekt er opphevet. Her var det riktignok tale om et regnskapsmessig tidfestingsspørsmål, nemlig tidfestingen av fradrag for nedstengingskostnader og skattekrav iht. fravik ved ligningen, men *skatterettslig* var det ikke tale om et tidfestingsspørsmål, men nærmest et spørsmål om klassifisering av inntekt, og det er formodentlig grunnen til at spørsmålet må ha vært ansett for uberørt av opphevelsen av regnskapsprinsippet; spørsmålet er ikke nærmere diskutert i dommen. Det var virkningen via aksjelovens skranker for utbytteutdeling som var sentralt.



Som nevnt ble imidlertid asl. § 8-1, 2. ledd opphevet i 2013, og skrankene for utbytteutdeling beror nå på vesentlig mer skjønsmessige vurderinger ut fra hva som utgjør forsvarlig egenkapital og likviditet, se nå asl. § 8-1, 4. ledd jf. § 3-4. Selv om skattemyndighetene i prinsippet kan tenkes å overprøve selskapets vurdering av hva som ligger i dette, er det lite sannsynlig at dette vil skje i særlig grad, og vesentlig mindre sannsynlig enn da skrankene for utbytteutdeling var firkantede.

Det følger av dette at dommens skatterettslige betydning i fremtiden er meget begrenset. På denne bakgrunn – og i betraktning av at saken gjaldt et relativt beskjedent beløp i oljeskatte rettslig sammenheng – kan man spørre hvorfor saken slapp inn i Høyesterett. Det var staten som anket (skattyteren fremmet en avledet anke), og det er fristende å se dette som en indikasjon på at det er lettere for staten enn for skattyteren å få saker inn. Men regnskapsrettslig har dommen naturligvis fortsatt interesse.

Ligningen var basert på det syn at utdeling ut over fri egenkapital skulle anses som lån fra selskapet til aksjonæren som skulle renteberegnes. Men dette resonnementet – som ikke var noe tema for Høyesterett – kan det etter min mening settes et spørsmålsteget ved. Den selskapsrettslige effekten av en slik utdeling er at det kan oppstå tilbakeføringsplikt etter asl./asal. § 3-7. Men den plikten er ikke ubetinget; den gjelder ikke hvis mottakeren var i god tro, og hvis mottakeren var i god tro, forelå det altså ingen fordring og derfor heller ikke noe å beregne renter av. Og selv om mottakeren ikke var i god tro og tilbakeføringsplikt således forelå, er det høyst tvilsomt om det er noe grunnlag for å krevne renter av tilbakeføringsbeløpet; ordlyden taler klart mot («... tilbakeføre det som er mot-tatt»). Morarenteloven (lov 100/1976) passer heller ikke godt. Dertil kommer, mer generelt, at Høyesterett har vært lite tilbøyelig til å ta hensyn til tilbakebetalingsplikten ved skattlegging av aksjonæren, jf. for eksempel Rt. 1994 s. 1416 (straffesak) og Rt. 2002 s. 1268 (kjæremålsutvalget).

Twisten om nedstengningskostnadene tapte skattyteren i tingretten, men vant i lagmannsretten. Også i Høyesterett fikk skattyteren medhold.

Som nevnt hadde skattyteren bokført nedstengningskostnadene etter den såkalte produksjonsenhetsmetoden. Metoden innebærer – anvendt på petroleumsvirksomhet – at kostnader utgiftsføres i takt med tømningen av det aktuelle feltet. Hvert års nedstengningskostnader blir beregnet til gjenværende nedstengningskostnader multiplisert med en brøk som består av årets produksjon i teller og gjenværende reserver i nevner. Hvert år tilordnes altså en andel av kostnadene som tilsvarer forholdet mellom dette års produksjon og totalt gjenværende forekomst. Metoden har sitt utspring i amerikanske regnskapsstandarder ( gjerne omtalt som US GAAP), nærmere bestemt Statement of Financial Accounting Standards No. 19. Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies.

Staten synes ikke å ha bestridt at produksjonsenhetsmetoden i og for seg kunne anvendes. Men staten mente at den ikke kunne knyttes til oljefeltet som sådan, men måtte knyttes til det enkelte driftsmiddel (her plattform-

ne). Det ble anført at sammenstillingsprinsippet i rskl. § 4-1, 1. ledd nr. 3 innebar at nedstengningskostnadene måtte utgiftsføres senest samtidig med at plattformen tas ut av produksjon. «Innenfor rammen av *norsk* regnskapsrett må produksjonsenhetsmetoden forstås slik at et driftsmiddel med kortere levetid enn vurderingsenheten [dvs. oljefeltet], må utgiftsføres senest når driftsmidlet tas ut av produksjon» (avsn. 30).

Dette var førstvoterende (dommer Bårdsen, med følge av dommerne Bull, Falkanger, Øie og Skoghøy) ikke enig i. Produksjonsenhetsmetoden, slik selskapet hadde anvendt den, var vel kjent da regnskapsloven ble utarbeidet, og metoden kunne ikke anses å være i strid med sammenstillingsprinsippet i rskl. § 4-1, 1. 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 – reservoars – levetid. Metoden er dessuten dynamisk ved at den fanger opp endringer i prognosene for utvinnbare ressurser og bidrar dermed til å gi et «rettvisende bilde», jf. regnskapsloven § 3-2 a». Og fordi bare sikre reserver skal regnes med, oppfylles også vilkåret om «beste estimat» i rskl. § 4-2 (avsn. 32). Metoden, slik den var praktisert av skattyteren, var dessuten svært utbredt blant oljeselskaper; det var tale om «en innarbeidet, langvarig og utbredt regnskapspraksis frem til 2005, som dessuten hadde slik kvalitet at den kunne karakteriseres som «uttrykk for *god* regnskapskikk, jf. regnskapsloven § 4-6» (avsn. 33). Førstvoterende anså heller ikke forståelsen for å være i strid med internasjonale eller norske regnskapsstandarder (avsn. 34–37); dette går jeg ikke nærmere inn på. Skattyteren fikk altså medhold på dette punkt.

I spørsmålet om regnskapsføring av ligningsfravik hadde ligningsmyndighetene og staten lagt til grunn at ilignet skatt måtte utgiftsføres, unntatt hvor det er tilnærmet sikkert at ligningen er feil og vil bli endret. Skattyteren hadde på sin side hevdet at utgiftsføringen måtte bero på selskapets egen vurdering av muligheten til å vinne frem.

Førstvoterende tok utgangspunkt i rskl. § 4-2, 1. ledd der det heter: «Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges» (avsn. 41). Dette innebar ifølge førstvoterende at regnskapsføringen «må ta utgangspunkt i en objektiv og nøktern faglig vurdering av utsiktene til å vinne frem» (avsn. 43). Førstvoterende var enig med tingretten og lagmannsretten i at ligningsmyndighetenes standpunkt var for kategorisk, fordi det kan forekomme unntak (avsn. 46). Førstvoterende var imidlertid heller ikke enig skattyteren. Det er «alltid en risiko for at en debitor overvurderer utsiktene til å vinne frem». Ligningsvedtaket er på den annen side fastsatt av «en forvaltningsmyndig-

het med særlig kyndighet og plikt til å opptre objektivt og samsvar med loven». Det var derfor etter førstvoterendes syn «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» (avsn. 44). Hvor saken står for domstolene, «bør en ikke-rettskraftig dom ha den samme styrende funksjonen.»

Ligningen ble altså opphevet også på dette punktet, og ligningsmyndighetene må foreta en ny vurdering. Men det er vel neppe tvil om at den vurderingsnormen som førstvoterende ga anvisning på, ligger klart nærmere statens synspunkt enn skattyterens. Det dreier seg om forskjellen mellom «tilnærmet sikkert» (statens standpunkt) og «klart tilsier» (førstvoterendes norm) at ligningen vil bli endret.

## 5. Rt. 2013 s. 1429 (Utv. 2013 s. 1778) Teekay – skatteplikt for inntekt ved transport til norsk havn av bøyelastet olje

Denne saken gjelder spørsmålet om skatteplikt i Norge for et utenlandsk selskaps inntekt ved transport av bøyelastet olje til norsk havn. Merkelig nok ble dette spørsmålet avklart først nå, snart 30 år etter at petroleumsskatteloven ble vedtatt. En hovedgrunn synes å være at det meste av slik trafikk har foregått med norske skip, og da er skatteplikten klar.

Skattyteren, Teekay Nordic Holding Inc., var åpenbart et selskap med begrenset ansvar som skulle behandles på linje med et norsk aksjeselskap (dette er ikke problematisert i dommen). Selskapet var hjemmehørende på Marshall Islands, som Norge ikke har skatteavtale med. Selskapet eide 50 prosent av partrederiet Stena Ugland Shuttle Tankers III DA; de øvrige 50 prosent var eid av svensker.

Det fremgår ikke av dommen hvem som eide aksjene i Teekay, men etter navnet på partrederiet å dømme, ser det ut til å ha vært norske interesser. Hverken dette, eller det forhold at Marshall Islands er et typisk skatteparadis, var noe tema i saken. Det eneste til løpet er at det blant statens anførsler heter: «Det er ikke noe som tilsier at det var stortingsflertallets siktemål [i 1997, jf. nedenfor] å gi preferanser til aktører i lavskatteland» (19). Denne anførselen diskuteres ikke nærmere av Høyesterett. Siden skattyterne vant saken, kan resultatet meget vel ha blitt at den aktuelle inntekten ikke ble skattlagt overhodet. Intet er heller opplyst om mulighetene for å anvende NOKUS-reglene. At partrederiet åpenbart var norsk, spilte ingen rolle siden partrederi ikke er skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2, 2. ledd d.

Partrederiet eide et tankskip som fraktet olje fra oljefelt ved bøyelasting. De aktuelle årene var «ca. 57 % av transportdøgnene gått til utenlandske havner og resten til norske havner» (avsn. 2). Skipet var leid av Esso, som bestemte hvor skipet skulle brukes.

Saken gjaldt spørsmål om inntekt ved den transporten som gikk til norske havner, kunne skattlegges i Norge. Det var på det rene at inntekt ved transport til utenlandske havner ikke kunne skattlegges her. Selskapet var lignet for vel 10,5 millioner kroner i inntekt fra slik virksomhet i 2005; tallet for 2008 er ikke oppgitt. De mellomliggende årene hadde virksomheten ikke gitt overskudd.

Siden skattyteren var hjemmehørende i utlandet, måtte det evt. være tale om begrenset skatteplikt. Det var ingen skatteavtale inne i bildet, og spørsmålet berodde derfor på en tolking av petrsktl. § 2 jf. § 1, 1. ledd, som oppstiller begrenset skatteplikt til Norge for nærmere angitt inntekt på sokkelen. Sistnevnte bestemmelse angir lovens funksjonelle anvendelsesområde til å være «undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport». Nærmere bestemt var spørsmålet om den aktuelle transporten falt inn under uttrykket «dertil knyttet virksomhet».

Skattyteren fikk medhold i alle rettsinstanser. Førstvoterende i Høyesterett (dommer Endresen, med følge av dommerne Bergsjø, Normann og Utgård og justitiarius Schei) avviste først skattyternes anførsel om at «tilknyttet virksomhet» bare kunne referere seg til aktivitet frem til det tidspunkt da oljen kunne sies å være utvunnet, altså slik at etterfølgende transport falt utenfor. Det at lovbestemmelsen uttrykkelig nevner rørledningstransport som eksempel på tilknyttet virksomhet, talte avgjørende mot en slik forståelse. Bruken av ordet «herunder» viser at rørledningstransport ble ansett å falle inn under begrepet tilknyttet virksomhet, og at det altså ikke er noe som kom i tillegg til dette. Treffende heter det: «Det er ikke noe i utformingen av bestemmelsen som tilsier at 'herunder' skal leses som 'dessuten'» (avsn. 33).

Førstvoterende var ikke ferdig med ordlyden med dette. Lovteksten måtte leses i sin historiske kontekst, nærmere bestemt ut fra at det på det tidspunkt da loven ble vedtatt (1975), var norsk politikk at olje burde ilandføres i Norge (avsn. 34–36). Selv om det ikke sies med rene ord, må førstvoterende ha ment at dette støttet at ilandføring med skip til norsk havn skulle omfattes av loven. Iallfall konkluderte han slik etter å ha vurdert lovens ordlyd og kontekst (avsn. 37):

«Så langt kan det etter mitt syn være nærliggende å forstå loven slik at også transport i form av bøyelasting ble ansett som tilknyttet virksomhet i petroleumsskattelovens forstand.»

Resultatet ble imidlertid, som alt nevnt, det motsatte; førstvoterende fant altså grunnlag for en innskrenkende tolking av lovteksten. Han fremhevet først, nærmest i samme åndedrett som det som er sitert rett foran (avsn. 37):

«Betydningen av ordlyden svekkes imidlertid ved at rørtransport er særskilt nevnt som eksempel på tilknyttet virksomhet. Normalt vil det ikke være grunn til å tolke slike valgte eksempler antitetisk, men allerede det at lovgiver valgt rørtransport og ikke transport, kan oppfattes som et valg utover å finne et egnet eksempel.»

Synspunktet synes å være at lovgiver like gjerne kunne skrevet «transport» hvis man mente at bøyelastingstransport skulle omfattes.

Dette resonnementet kan diskuteres. Det kan sies å stå i en viss motstrid til det førstvoterende skrev i avsnitt 33, der rørledningstransport forbeholdsløst omtales som «eksempel på tilknyttet virksomhet som omfattes», mens det altså i avsnitt 37 omtales som «et valg ut over det å finne et eksempel». Men konteksten var ulik.

Forarbeidene ga heller ikke noe klart resultat. Men her fant likevel førstvoterende kimen til det som ble et viktig argument i fortsettelsen, nemlig folkerettens regler om adgangen for kyststaten å regulere fremmede staters skip, og Norges overordnede interesse som skipsfartsnasjon i den forbindelse. I en omfattende redegjørelse viste førstvoterende først til at det på 1970-tallet var usikkert om kyststaten overhodet kunne skattlegge utenlandske skip etter folkeretten (avsn. 40–47). Derneft dokumenterte han at det på denne tiden var norsk politikk og i norsk interesse som skipsfartsnasjon å unngå innskrenkninger i flaggstatens kompetanse over skip (avsn. 50–59). Selv om diskusjonen i det vesentlige gjaldt andre ting enn beskatningsmyndigheten, var norske holdninger til skipsfartspolitikken «vel forenlig med den forståelse av Stortingets intensjon» at slik oljetransport som saken gjaldt, ikke skulle være omfattende av norsk beskatning. At selskaper hjemmehørende i andre stater ikke hadde vært skattlagt i Norge før denne saken kom opp, trakk i samme retning (avsn. 60).

Et lovarbeid på slutten av 1980-tallet om skattlegging av utenlandske skipsfartsinteresse i Norge, ga ikke holdepunkter av betydning (avsn. 61–65). Det gjorde derimot den rettsoppfatning som stortingsflertallet ga ut-

trykk for i forbindelse innføring av nytt rederiskatteregime i 1997 (tonna-sjeskatten) ( avsn. 66–78). Bakteppet var at det som ble omfattet av petrole-umsskatteloven, etter regjeringens (Arbeiderpartiets mindretallsregjering) oppfatning ikke skulle omfattes av rederiskatteordningen. Regjeringen baserte seg på at bl.a. bøyelastingstransport var omfattet av petroleumsskat-teloven og derfor skulle falle utenfor rederiskatteordningen (avsn. 68). Representantene for stortingsflertallet i finanskomiteen ga imidlertid klart uttrykk for at «bøyelastere/shuttletankere ikke er omfattet av petroleumsskattelovens § 1, men kommer inn under bestemmelsene i rederskatteregle-nes § 51A og [disse representantene] legger en slik forståelse til grunn for denne fartøygruppen» (avsn. 72). Og slik ble loven vedtatt.

Førstvoterende fremhevet som et «sentralt poeng» i denne sammenheng at de ulike syn i 1997 måtte «vurderes på bakgrunn av at det på dette tids-punkt, tyve år etter vedtakelsen av petroleumsskatteloven, ikke var etablert en allment akseptert forståelse av lovens rekkevidde i den aktuelle relasjon» (avsn. 66). Stortingsflertallets syn i 1997 hadde, ved tolking av petroleumsskatteloven av 1975, karakter av etterarbeider, og førstvoterende presiserte at saken ikke ga foranledning til «nærmere å avklare under hvilke omsten-digheter etterarbeider kan/skal tillegges vekt.» Men den nevnte uklarheten ga grunnlag for at «stortingsflertallets syn helt utvilsomt må tillegges vekt ved tolkingen av petroleumsskatteloven § 1» (avsn. 76), også fordi stortings-flertallets syn var kommet til uttrykk «direkte i tilknytning til Stortingets funksjon som lovgiver» (avsn. 77), selv om det altså gjaldt andre lovbestem-melser. Stortingsflertallets syn i 1997 ga også grunnlag for et argument ba-sert på «sammenheng i regelverket»: Synet var i praksis blitt ansett avgjø-rende for rekkevidden av rederiskatteordningen, og det talte for at rekke-vidden burde være den samme ved tolkingen av petrsktl. § 1.

Dommen har generell interesse særlig for den vekt den legger på uklar-heten om folkerettens rekkevidde og på norske skipsfartsinteresser.