

1. Innledning

Høyesterett avsa i 2020 bare to sivile dommer om inntektsskattespørsmål. I tillegg behandlet Høyesterett et materielt inntektsskattespørsmål som ledd i en straffesak, og denne dommen er også tatt med her.

Av de sivile dommene vant skattyter og staten én hver. I straffesaken ble tiltalte frifunnet, og underveis ga Høyesterett skattytersiden medhold i det materielle skattespørsmålet.

Alle årets dommer gjelder fradragsspørsmål, og to av dem om grunnvilkårene; dommen avsnitt 2 gjelder oppofrelsesvilkåret, og dommen i avsnitt 3 gjelder tilknytningsvilkåret. Den tredje dommen gjelder sider ved spørsmålet om fordeling av kostnadsfradrag i konsern (avsnitt 4).

2. HR-2020-2018-A Lyse II – oppofrelsesvilkår for fradragsrett; forsterking av dam¹

Vilkårene for fradragsrett etter sktl. § 6-1 hører til skatterettens kjernesporsmål, og lovreglene om disse vilkårene har strengt tatt vært uendret så lenge vi har hatt inntektsskatt. Likevel har vi i de senere år hatt flere høyesterettsdommer ikke minst om tilknytningsvilkåret,² men også om oppofrelsesvilkåret.³ Lyse II-dommen gjelder oppofrelsesvilkåret, og kaster lys over dette først og fremst hvor en eiendel er fysisk endret uten å ha fått nye funksjoner eller nytt økonomisk potensial av praktisk betydning.

Saken gjelder arbeider på en stor dam (demning) i et kraftanlegg. Da dammen var ferdig bygget i 1976, «ble den regnet som et mønster for moderne fyllingsdammer» (avsnitt 3). I 2010 kom det endrede regler om damsikkerhet, og det ledet til at dammen måtte sikres enda bedre. Damkronen ble forhøyd med to meter og fikk styrket ytre dekning. Videre ble dammen påbygd på utsiden («nedstrøms») slik at skråningen ble mindre bratt, og den ble 19 meter bredere nederst. Endelig ble det gjort enkelte endringer også på innsiden av dammen («oppstrøms»). Arbeidene omfattet ca. 430 000 kubikkmeter tilleggsmasse; samlet masse i dammen etter arbeidene var ca. 5,1 millioner kubikkmeter.

Kraftanlegget ble eid av et DA, og iht. sktl. § 10-40, 2. ledd, 2. punktum – om selskaper som driver kraftproduksjon og selger det vesentlige av kraften på selvstendig basis – skal selskapets inntekt da skattlegges hos deltakerne. Lyse eide 41,1 prosent av selskapet, og Lyses andel av kostnadene utgjorde nesten 45 millioner kroner. Disse krevde Lyse fradratt som kostnader til vedlikehold (i inntektsårene 2012-2014). Skattekontoret mente at kostnadene ikke kunne fradras direkte, men var aktiveringspliktige, noe som ville lede til rett til å avskrive beløpet over 67 år, dvs. med 1,5 prosent årlig, iht. sktl. § 18-6, 4. ledd jf. 1. ledd a. Spørsmålet hadde betydning ikke bare for beregning av alminnelig inntekt, men også for grunnrenteinntekt etter sktl. 18-3, 3. ledd a nr. 1. Dessuten hadde spørsmålet indirekte betydning også for eiendomsskatten: Etter esktl. § 8 B-1, 1. ledd skal grunnlaget for eiendomsskatt utgjøre det «anlegget blir sett til ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt året før skatteåret». Og etter sktl. § 18-5, 1. ledd, 2. punktum skal verdien fastsettes til kapitalisering av

¹ Forfatteren deltok i diskusjoner med skattyters prosessfullmektig i denne saken.

² Rt. 2015 s. 1068 (Utv. 2015 s. 1794) *Kverva*, HR-2018-570-A (Utv. 2018 s. 638) *Ericsson*, HR-2018-391-A (Utv. 2018 s.619) *Argentum*, HR-2018-580-A (Utv. 2018 s. 649) *Salmar*, samt dommen omtalt i pkt. 3 nedenfor.

³ Rt. 2014 s. 108 (Utv. 2014 s. 463) *Statoil Angola/Bayerngas*, Rt. HR-2016-01801 (Utv. 2016 s. 1471) *Norrøna*.

brutto salgsinntekter «fratrasket kostnadene som nevnt i § 18-3, 3. ledd nr. 1 og 2». Pga. spørsmålets betydning for eiendomsskatten hadde Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar erklært partshjelp til støtte for staten.

Staten vant i alle instanser. Førstvoterende (dommer Bull, med følge av dommerne Steinsvik, Bergh, Noer og Webster) tok – etter noen innledende bemerkninger – først for seg forholdet mellom den generelle fradragsregelen i sktl. § 6-1, 1. ledd og den spesielle for vedlikehold i sktl. § 6-11. Formuleringer i tidligere dommer om at § 6-11 presiserer sktl. § 6-1 – f.eks. i HR-2016-1801-A *Norrøna* avsnitt 33 -- kan ha gitt grunnlag for en oppfatning om at fradragsretten etter sktl. § 6-11 kan være snevrere enn om fradragsretten hadde vært basert direkte på sktl. § 6-1: Etter sktl. § 6-11 er oppgaven tilsynelatende å tolke uttrykket «vedlikehold», mens etter sktl. § 6-1 er spørsmålet mer prinsipielt om det foreligger en oppofrelse. Bruken av uttrykket «presiserer» kan invitere til en slik forståelse, for en presisering innebærer jo vanligvis at noen tolking av et utsagn som var omfattet *før* presiseringen, faller utenfor *etter* presiseringen; ofte er det jo nettopp poenget med en presisering å spisse begrepene på denne måten. Førstvoterende gjentok riktignok formuleringen «presiserer» (avsnitt 38). Den mest sentrale formuleringen finner man imidlertid i avsnitt 39: Når det dreier seg om kostnader til «fysiske arbeider utført på det aktuelle driftsmiddelet, må ... vurderingen ... i prinsippet bli den samme enten man tar utgangspunkt i § 6-1 eller § 6-11».

Denne formuleringen innebærer imidlertid strengt tatt bare at vurderingstemaet er det samme etter de to bestemmelsene, men utelukker ikke at kriteriet i sktl. § 6-11 er det som skal anvendes, selv om det skulle være slik at dette utelukker visse mulige tolking av sktl. § 6-1. Ut fra lovens systematikk og begrepsdannelser er det avgjort mest nærliggende å legge til grunn at det er sktl. § 6-1, som den mer grunnleggende bestemmelsen, som er avgjørende for hvor grensen skal trekkes. En slik forståelse innebærer i sin tur at sktl. § 6-11 strengt tatt ikke har selvstendig rettslig betydning ved siden av sktl. § 6-1. En videre konsekvens av dette er at spørsmålet strengt tatt ikke gjelder tolking av termen «vedlikehold», men om det foreligger en oppofrelse etter sktl. § 6-1.

Ser man imidlertid på hvordan førstvoterende resonnerer i det følgende, taler det (dessverre) for at det er normen i sktl § 6-11 som er avgjørende, også om den skulle utelukke mulige tolking basert på sktl. § 6-1. Dette fremgår særlig av sitatet fra *Norrøna*-dommen i avsnitt 40, der Høyesterett den gang knyttet diskusjonen entydig til bruken av termen «vedlikehold» i sktl. § 6-11. Det videre resonnementet hos førstvoterende (i *Lyse II*-dommen) er en oppfølging av dette.

Når skattyteren tok opp dette (se avsnitt 19), er det rimeligvis fordi termen «vedlikehold» gir assosiasjoner i retninger som ikke passet så godt inn i saken (sett fra skattyterens side), fordi den verdireduksjon som arbeidene tok sikte på å gjenopprette, ikke var resultat av slit og elde, men av en ny forskrift (som riktignok med godvilje kan sies å innebære verdireduksjon av dammen ved elde). Det kunne være lettere å argumentere ut fra oppofrelsesbegrepet i sktl. § 6-1 for at dammen hadde vært gjenstand for en oppofrelse som konsekvens av den nye forskriften, og at denne oppofrelsen måtte gjenopprettes ved de utførte arbeidene. Førstvoterende refererer selv – under henvisning til en tidligere dom – til at «det må finne sted en reduksjon i skattyters formuesstilling» (avsnitt 36), en formulering som også omfatter verdireduksjon som følge av nye forskriftskrav. Det kan altså ikke utelukkes at det at førstvoterende valgte å knytte drøftelsen til termen «vedlikehold», og ikke til et mer generelt oppofrelsesbegrep, kan ha hatt en viss betydning for resonnementene.

Uansett er det viktig å ha klart for seg at skatteloven ikke bruker termen «påkostning» hverken i sktl. § 6-1 eller i sktl. § 6-11. Problemstillingen er altså ikke hva som kan antas å ligge i denne termen. Etter skatteloven er begrepet påkostning bare en refleks av begrepet vedlikehold. Det er altså upresist, men ofte praktisk, å formulere problemet som at det gjelder grensen mellom vedlikehold og påkostning.

Under henvisning til Norrøna-dommen formulerte førstvoterende det «ledende synspunktet» at det må dreie seg om «kostnader som er nødvendige for å holde objektet i samme stand som da det var nytt, eventuelt for å bringe det tilbake i samme stand» (avsnitt 41). Skattyteren hadde imidlertid anført en annen uttalelse i Norrøna-dommen, nemlig at det er «styrende for grensdragningen her hvorvidt utbedringen refererer til inntektsskapningen i inntektsåret eller tidligere år, eller om den har mer preg av investering med sikte på skape inntekter i fremtiden» (siteret i Lyse II-dommen avsnitt 42). Dette argumentet harmonerer godt med at vurderingstemaet er om det foreligger en oppofrelse fordi det peker på at alle tiltakene refererer seg til å gjenopprette verdiene pga. begivenheter som hadde funnet sted før tiltakene ble utført (slit og elde, og virkningen av forskriften).

Dette synspunktet vant ikke gjenklang hos førstvoterende: Også «en ren tilbakeføring til tidligere stand utføres med tanke på fremtidig bruk av gjenstanden og kan øke fremtidige inntektsmuligheter» (avsnitt 43).

Første del av sitatet er utvilsomt riktig: Vedlikeholdsarbeid utføres typisk for at gjenstanden skal fungere på samme måte i fremtiden som hittil og dermed bidra til inntektsskapningen på samme måte som tidligere. Uten vedlikehold vil inntektsskapningen etter hvert gå ned. Men dette imøtegår ikke skattyterens poeng om at tiltakene refererer seg til å gjenopprette verdireduksjon som alt har funnet sted. Dessuten er det et poeng i Norrøna-formuleringen om tiltakene har preg av *investering* med sikte på fremtidig inntekt. Dette tyder på at man hadde for øye at det må foreligge noe mer enn bare å opprettholde inntekten for at det ikke skal foreligge vedlikehold.

Førstvoterende kom tilbake til dette i avsnitt 57 (tredje siste punktum) som ledd i den konkrete vurderingen:

«Dette [de fysiske endringene som gjorde dammen bedre i stand til å motstå påkjenninger] er det mer nærliggende å se som et tiltak med sikte på fremtidig verdiskapning, og dermed som en påkostning, enn som vedlikehold, altså et tiltak som først og fremst har sammenheng med tidligere verdiskapning.»

Heller ikke dette imøtegår skattyterens anførsel om at tiltakene dreier seg om å gjenopprette en verdireduksjon som allerede hadde intrådt, og at tiltakene var nødvendig for å opprettholde tidligere inntektsnivå. Det er i og for seg riktig at verdireduksjonen som var konsekvensen av forskriftsendringen, ikke refererte seg til tidligere inntektsskapende aktivitet. Men at kostnader til vedlikehold *typisk* tar sikte på å gjenopprette verdireduksjon pga. slit ved inntektsskapende aktivitet, betyr ikke at fradragsretten for kostnader til vedlikehold er *begrenset* til dette. At fradragsretten ikke er begrenset slik, følger allerede av at det er fradragsrett for kostnader til å gjenopprette verdireduksjon ved «elde», uansett om verdifallet ved elde er en konsekvens av inntektsskapende aktivitet eller bare av tidens tann (en maskin ruster uansett om den brukes eller ikke).

Siste del av sitatet – «og kan øke fremtidige inntektsmuligheter» -- er derimot diskutabel. Tiltak som øker inntektsmulighetene, vil typisk være påkostning og ikke vedlikehold. Det er forvirrende at førstvoterende trakk inn dette.

At tiltakene bidrar til å opprettholde inntekt, er altså åpenbart ikke i seg selv tilstrekkelig til at det ikke foreligger vedlikehold. Det reelle argumentet synes å være at det ikke er tilstrekkelig til å kvalifisere til vedlikehold at eiendelen ikke får nye eller endrede funksjoner og heller ikke bidrar til økt inntekt. Dette foregriper diskusjonen om forholdet mellom fysisk-tekniske, funksjonelle og økonomiske kriterier for grensdragningen som er temaet i førstvoterendes fortsatte drøftelse og gir neppe noe særlig ut over dette.

En grunn til at skattyterens syn hadde vanskeligheter med å slå igjennom, er kanskje et særtrekk ved vedlikeholdsfradraget: Oppofrelsen er egentlig verdireduksjonen ved slit, elde o.l. (og også effekten av strengere forskriftskrav for bruk). Men det er først utførelsen av tiltakene som – etter hevdvunnen oppfatning – innebærer at en kostnad er pådratt og at fradragsrett oppstår. Når tiltakene krever omfattende fysiske inngrep og vurderingstemaet anses å være om det foreligger «vedlikehold» (iht. til ordlyden i sktl. § 6-11), kan

skattyteren anses å ligge dårlig an i utgangspunktet. Ser man kostnadene som nødvendige for å gjenopprette gjenstandens evne til verdiskaping pga. verdireducerende begivenheter i fortiden, kan vurderingen tenkes å bli en annen.

Førstvoterende anførte også at synspunktet i Norrøna-dommen ble anvendt i en spesiell situasjon som ikke var aktuell i Lyse II-saken, nemlig fradragsretten for vedlikehold som blir overflødig som følge av endringsarbeider (avsnitt 43 i.f.). Lyse II-dommen innebærer derfor en presisering av anvendelsesområde for dette synspunktet til bare å gjelde vedlikehold som blir overflødig pga. endringsarbeider.

Denne forfatter var skeptisk til Norrøna-formuleringen først og fremst fordi kriteriet «mer preg av investering med sikte på å skape inntekter i fremtiden» er så løst at det er spørsmål om det bidrar til noen klarere problemstilling enn mer tradisjonelle formuleringer, jf. SR 2017 s. 221. I dette perspektivet er det ingen ulempe at formuleringen får et mer begrenset anvendelsesområde, snarere tvert om.

Vi er dermed tilbake til den tradisjonelle problemstillingen om de utførte arbeidene hadde ledet til en standardøkning – om det dreide seg om «kostnader som er nødvendige for å holde objektet i samme stand som da det var nytt, eventuelt for å bringe det tilbake til samme stand» (avsnitt 43). Det springende punkt er hva som ligger i «samme stand». Spørsmålet er nærmere bestemt om dette skal avgjøres helt eller først og fremst ut fra fysiske kriterier (altså om eiendelen er fysisk endret), eller om og ev. i hvilken grad det har betydning at eiendelen har eller ikke har fått nye funksjoner og/eller ikke har noen økonomisk verdi for eieren. I dette tilfelle var dammen utvilsomt blitt fysisk endret – den var blitt både høyere og bredere – men den hadde ikke gitt eieren noen nye funksjoner og hadde liten om noen økonomisk verdi (anførte iallfall skattyteren).

Førstvoterende tok først for seg det han omtalte som de «tekniske-fysiske forholdene» (avsnitt 45). Under henvisning til teori konstaterte han kort at teknisk-fysiske forhold «fremheves gjerne som det viktigste forhold» (avsnitt 45). Disse var i dette tilfellet «ikke ubetydelige»; massen i dammen økte med 9,2 prosent (avsnitt 54).

Deretter argumenterte han for at «uendret funksjonalitet ikke nødvendigvis er et avgjørende kriterium» (avsnitt 46). Formuleringen er overraskende. Den åpner ikke bare for at uendret funksjonalitet kan ha betydelig vekt, men også for at uendret funksjonalitet etter omstendighetene kan være avgjørende. En slik forståelse motsies ikke av førstvoterendes konkrete vurdering av forholdene i denne saken, for han fremhevet der at det er «naturlig å se et enda høyere sikkerhetsnivå som en form for funksjonsforbedring» (avsnitt 55), og at «demningen ... er bedre i stand til å motstå påkjenninger som denne type demninger må kunne motstå» (avsnitt 57). Det forelå altså etter hans mening ikke fullt ut uendret funksjonalitet i dette tilfellet. Begrunnelsen i avsnitt 46 for synspunktet om at uendret funksjonalitet ikke nødvendigvis er avgjørende, er først og fremst at det kan være uklart om det foreligger endret eller uendret funksjon, «særlig der det tale om tiltak som gjør eiendelen bedre i stand enn tidligere til å utføre de samme oppgavene». Utenfor disse tilfellene, som riktignok kan omfatte ganske mye, taler imidlertid premisset for at uendret funksjonalitet skal tillegges vesentlig vekt i retning av at det foreligger vedlikehold og til og med kan være avgjørende.

I avsnitt 47 heter det at tilsvarende (som for funksjonalitet) må gjelde for økonomiske forhold, altså tiltakenes betydning for inntektsskaping i fremtiden. Det er klart nok at et tiltak kan være påkostning selv om det ikke leder til økt inntekt; endringer av eiendelen er et hovedeksempel; flytting av vegger med sikte på ny leietakers behov er et stadig gjentatt eksempel. Det er altså ikke et vilkår for at noe skal være påkostning (dvs. ikke vedlikehold) at det leder til økt inntektsmulighet. Men dette utelukker ikke at mangel på økt inntektsmulighet kan være et moment i vurderingen av om det

foreligger vedlikehold eller ikke. Spørsmålet kom ikke helt på spissen i dommen, fordi førstvoterende la til grunn at tiltakene hadde økonomisk verdi «selv om den kanskje er marginal» (avsnitt 55).

Et vesentlig punkt i saken, med særlig betydningen av fysiske endringer, knyttet seg til en administrativ praksis om at tiltak kan regnes som vedlikehold selv om de inneholder en viss standardbedring sammenlignet med slik eiendelen var tidligere, forutsatt at standarden etter tiltakene er på samme relative nivå som opprinnelig (lav – middels – høy). I Skatte-ABC 2020 Vedlikehold pkt. 5.3 uttrykkes det slik:

«Ved avgjørelsen av om det er skjedd en forbedring må det tas hensyn til utviklingen som har funnet sted i materialbruk mv. siden gjenstanden var ny. Foretas utskifting av eldre deler med nye som etter dagens nivå tilsvarer samme standard (lav, middels eller høy) som formuesobjektet har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold, jf. FIN 23. september 1975 i Utv. 1975/586. Forutsetningen er at den eldre delen trengte utskifting.»

I den foreliggende saken var det økt krav til sikkerhet som gjorde tiltakene nødvendig. Dammen holdt høyeste standard både da den var ny og etter de aktuelle arbeidene. Når man aksepterer standardheving som konsekvens av utviklingen i byggebransjen, burde det samme – og kanskje enn klarere – gjelde når standardhevingen er en konsekvens av utvikling i synet på hva som høy dagsikkerhet, ikke minst når kravet på standardheving er et krav fra myndighetene.

Dette synspunktet slo ikke an hos førstvoterende. Begrunnelsen er bare at det

«er en forutsetning at det foreligger et vedlikeholdsbehov ..., typisk at en eldre del er slitt og uansett bør skiftes ut» (avsnitt 49).

Argumentasjonen impliserer at det ikke forelå noe tilsvarende «vedlikeholdsbehov» i dette tilfellet. Men det kan i høy grad diskuteres. Førstvoterendes standpunkt synes begrunnet i at et vedlikeholdsbehov må skyldes fysisk slitasje. Selv om det nok er dette formuleringen i Skatte-ABC har for øye, er behovet for tiltak like stort hvor verdireduksjonen skyldes økte offentlige krav til sikkerhet som når den skyldes fysisk slit: Den nye forskriften om dagsikkerhet ledet til en umiddelbar verdireduksjon som tiltakene tok sikte på å gjenopprette. Det forelå ikke bare et praktisk behov for å gjenopprette sikkerhetstilstanden (slik det typisk vil være ved fysisk slit), tiltakene var rett og slett et vilkår for overhodet å kunne drive videre. Det er derfor vanskelig å akseptere at synspunktet om opprettholdelse av samme relative standard kan avvises under henvisning til at det ikke forelå et vedlikeholdsbehov.

Førstvoterende kom inn på spørsmålet om betydningen av den relative standarden også i avsnitt 57 (nest siste punktum) som del av den konkrete drøftelsen. Men det som sies her er bare en gjentakelse av, eller henvisning til, det som alt er sagt i avsnitt 49 (slik det ikke sjelden blir når vota skal deles i en generell og konkret del).

Pålegg om økt dagsikkerhet kan minne om pålegg ut fra miljøhensyn. Pålegg ut fra miljøhensyn vil også typisk innebære fysiske endringer, og uten at bidrar økt inntekt for skattyteren. Etter en liberal praksis en del år skjedde en innstramning i retten til direkte fradrag for slike kostnader ved lovendring i forbindelse med skattereformen i 1991. Den vedtatte lovbestemmelsen bortfalt senere som overflødig. Siden reformen i 1991 har derfor vært klart at kostnader knyttet til pålegg om tiltak ut fra miljøhensyn som alminnelig regel ikke kan fradras som vedlikehold. Førstvoterende er inne på dette i avsnitt 51, men bare ut fra perspektivet om hvorvidt kostnader som er konsekvens av offentlig pålegg, står i en annen stilling enn kostnader til «frivillige» tiltak.

Til tross for slektskapet i problemstilling har rettstilstanden for miljøtiltak etter min mening ingen avgjørende betydning for spørsmålet i denne saken. Grunnen er at miljøtiltak nærmest med nødvendighet innebærer endrede funksjoner; tanken er jo at aktiviteten skal skje på en annen måte enn hittil, slik at forurensninger o.l.

reduseres. Å dømme etter referatet av anførselene hadde staten ikke anført parallellen til miljøtiltak direkte, men bare at det ikke kunne spille noen rolle at det dreide seg om et offentlig pålegg, avsnitt 26. Førstvoterende begrenset sin drøftelse tilsvarende (avsnitt 51). For spørsmålet om betydningen av at det dreier seg om et offentlig pålegg, mente altså førstvoterende, i og for seg med god grunn, at det samme måtte gjelde som for miljøinvesteringer.

Av Skatte-ABC 2020 Vedlikehold særlig pkt. 5.7.3 (som reflekterer Finansdepartementets uttalelse i Utv. 2011 s. 1487) fremgår det at man i praksis har gått lenger i retning av å anse kostnader for å gjelde vedlikehold når det gjelder oppgradering av dataprogrammer:

«Kostnader til løpende eller periodisk innsats for å oppdatere et dataprogram i takt med den teknologiske utviklingen, skal normalt anses som vedlikehold. Dette gjelder for eksempel endringer i brukergrensesnitt og kapasitet ut fra tidsmessige krav til brukervennlighet og kompatibilitet. Dette skal i praksis gjelde selv om deler av slike kostnader skulle vært ansett som påkostninger ut fra de alminnelige retningslinjer som er beskrevet ovenfor.»

Begrunnelsen for denne mer liberale praksis antas å være praktiske hensyn. Dataprogrammer oppdateres stadig, og grensen kunne være vanskelig å trekke etter konvensjonelle kriterier. Førstvoterende kom derfor til at denne praksisen ikke hadde overføringsverdi til det foreliggende tilfellet (avsnitt 50).

Men rettstilstanden er dermed ikke særlig tilfredsstillende: På et stort og praktisk viktig området, kanskje det aller mest praktiske – oppdatering av dataprogrammer – gjelder noe annet enn det som anses å være regelen, uten at dette har holdepunkter i noen håndfaste rettskilder.

Fra avsnitt 53 gikk førstvoterende over til den konkrete vurderingen av saken. Det konstateres at de teknisk-fysiske endringene er «ikke ubetydelige» (avsnitt 54), at det «fremstår ... som naturlig å se et enda høyere sikkerhetsnivå som en form for funksjonsforbedring», og at tiltakene ble antatt å «ha en viss økonomisk nåverdi, selv om den kanskje er marginal (avsnitt 55).

Av fremstillingen i avsnitt 57 (siste punktum) følger imidlertid at det etter førstvoterendes mening meget vel kan dreie seg om påkostning selv om endringene ikke har noen økonomisk verdi for eieren: «Det samme gjelder den omstendighet at endringene eventuelt måtte ha liten eller ingen økonomisk verdi for eieren i et nåtidsperspektiv.» Fordi førstvoterende tidligere hadde lagt til grunn at tiltakene i det foreliggende tilfellet hadde en viss (om enn kanskje marginal) økonomisk nåverdi for skattyteren, må den del av uttalelsen i avsnitt 57 som gjelder «ingen økonomisk verdi» anses som *obiter dictum*.

Umiddelbart etter sa førstvoterende at man omvendt kunne si at tiltakene hadde «stor økonomisk verdi – den er forskjellen mellom fortsatt drift eller nedleggelse» (avsnitt 56). Men dette kunne etter hans mening ikke være avgjørende, for man «kan godt tenke seg pålagte tiltak som åpenbart er vedlikehold, men som er nødvendige for fortsatt tillatelse til drift». Det avgjørende er altså ikke om tiltakene er pålagte eller at gjennomføringen av dem er nødvendig for videre drift, men om de bidrar til å gjenopprette eiendelens tilstand eller går ut over dette.

Førstvoterende hadde tidligere konstatert at de teknisk-fysiske endringene gjerne «fremheves ... som det viktigste kriteriet (riktignok bare under henvisning til teori) (avsnitt 45), og i den konkrete vurderingen fremheves dette som sentralt i begrunnelsen for at det ikke dreier seg om vedlikehold i dette tilfellet (avsnitt 57). Som begrunnelse for dette (i tillegg til teoriuttalelser som han tidligere hadde referert til) anføres et sitat fra Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) om at vedlikehold er det som er nødvendig «for å holde objektet ... i samme stand som det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til opprinnelig stand». Men sakens springende punkt jo hva som ligger i «stand» - om dette refererer (bare) til fysisk stand eller (også) til funksjonell og økonomisk stand. Og det sier sitatet ikke noe om.

I betraktning av at førstvoterende hadde konstatert at tiltakene hadde innebar en viss funksjonsforbedring og en viss økonomisk verdi for skattyteren (om enn marginal), er det ikke vanskelig å forstå at konklusjonen måtte bli at det ikke dreide seg om fradragsberettiget vedlikehold i dette tilfellet. Dommen besvarer ikke entydig hva som gjelder hvis det bare er fysisk endring, men ingen endring i funksjoner og de fysiske endringene ikke har noen økonomisk betydning for skattyteren. Men dommen illustrerer nok også at slike tilfeller er sjeldne når funksjonell endring defineres så vidt at det også omfatter tilfeller der «det nok er svært usannsynlig at det skulle inntreffe en hendelse» der tiltaket får praktisk betydning.

Uansett bekrefter dommen at de fysiske endringene er de avgjort viktigste, samtidig som den ikke utelukker at det at eiendelen ikke har fått nye funksjoner eller økt økonomisk potensial etter omstendighetene kan veie tungt.

3. H-2020-2200-A A (straffesak) – tilknytningsvilkåret for fradragsrett

Dette er en straffesak der skattyteren var tiltalt for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Men Høyesterett tok underveis stilling til et spørsmål som gjelder tilknytningsvilkåret for fradragsrett etter sktl. § 6-1, og det er først og fremst denne delen av saken som omtales i det følgende. Saken er anonymisert i Høyesteretts offentliggjørelse av dommen, og jeg følger samme anonymisering.

Tiltalte, en fysisk person A, var daglig leder og eide (indirekte) 14 prosent av aksjene i oljeselskapet Y AS. Selskapets finansielle posisjon ble sterkt svekket etter oljeprisfall i 2008. Selskapet kjøpte seismikk fra Ø ASA for et stort beløp. Av vederlaget ble ca. to tredeler stående som leverandørkreditt. Y AS krevde fradrag for hele kjøpesummen etter sktl. § 6-1. På dette grunnlag krevde og fikk Y AS utbetalt såkalt leterefusjon fra staten med ca. 291 millioner kroner, jf. petrsktl. § 6, bokstav c, 5. avsnitt. Leterefusjonsordningen har til formål å likestille selskaper som ikke er i skatteposisjon, med selskaper som er det (og som dermed for effektivt fradrag for letekostnadene med det samme).⁴ Det beløpet som Y AS skulle betale kontant for seismikken, ble finansiert med et lån mot sikkerhet i kravet på leterefusjon. På denne måten sikret Y AS seg finansiering. Det var på det rene at dette var hovedformålet med opplegget.

Ved skattefastsettelsen ble kravet på leterefusjon avslått av Klagenemnda for petroleumsskatt, på ikke mindre enn tre grunnlag (avsnitt 5): Vilkårene for fradragsrett var ikke oppfylt, og det gjaldt både oppfrelses- og tilknytningsvilkåret (leterefusjon forutsetter fradragsrett); Y AS og leverandøren av seismikken ble ansett som nærstående, og inntekten kunne dermed korrigeres etter sktl. § 13-1 (dette hadde åpenbart selvstendig betydning for underskudd hos Y AS som ikke var resultat av kjøp av seismikk); og fradrag måtte uansett nektes på grunnlag av (den da ulovfestede) omgåelsesnormen. Klagenemndas vedtak ble ikke brakt inn for domstolene. Det innebærer – så vidt jeg forstår – at ikke bare nektelsen av leterefusjon, men også spørsmålet om fradragsrett for seismikkostnadene, var rettskraftig avgjort, med negativ utfall for Y AS.

A ble tiltalt for grovt skattesvik etter dagjeldende lignl. § 12-2 jf. § 12-1 (nå straffeloven § 379 jf. § 378). Grunnlaget for tiltalen var at A på vegne av Y AS hadde krevd leterefusjon, til tross for at opplegget var slik at «Y AS ikke selv skulle ha noen kostnad knyttet til det å bli eier av seismikken, og/eller kjøpet av seismikk mv. ble ikke inngått for å skape fremtidige inntekter», og at Y AS dermed urettmessig fikk utbetalt leterefusjonsbeløpet (avsnitt 8). Tiltalen var altså basert på at hverken oppfrelsesvilkåret («ikke selv skulle ha noen kostnad») eller tilknytningsvilkåret («ikke inngått for å

⁴ Om leterefusjonsordningen, se f.eks. Zimmer (red.): Bedrift, selskap og skatt (7. utg. 2019) s. 814.

skape fremtidige inntekter») for fradragsrett var oppfylt, og at vilkårene for å få leterefusjon derfor ikke var oppfylt. Men det er kanskje ikke helt klart om tiltalen gjaldt opplysningssvikt ikke bare mht. kravet om leterefusjon, men også mht. kravet om fradrag for seismikkostnadene.

I tingretten ble A dømt etter tiltalen til fengsel i fem år. Retten fant riktignok at oppofrelsesvilkåret for fradragsrett i sktl. § 6-1 var oppfylt, men fant samtidig (under dissens 2-1) at tilknytningsvilkåret ikke var det. Retten fant videre at A forsettlig hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som han forsto kunne føre til skattemessige fordeler.

I lagmannsretten (LB-2018-191783) ble imidlertid A frifunnet. Retten fant at vilkårene for fradragsrett – også tilknytningsvilkåret – i og for seg var oppfylt. Men retten fant at skattemyndighetene likevel med rette hadde nektet Y AS fradragsrett og leterefusjon på grunnlag av den ulovfestede omgåelsesregelen. Når A likevel ble frifunnet for tiltalen, var det fordi han ikke ble ansett for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Høyesterett refererer imidlertid slik at det kan se ut som om lagmannsrettens konklusjon om omgåelse bare gjaldt for kravet om leterefusjon (avsnitt 15: «... grunnlag for skattemessig gjennomskjæring, slik at Y [AS] ikke hadde krav på leterefusjon»). Det fremgår imidlertid av lagmannsrettens dom at konklusjonen om omgåelse også gjaldt spørsmålet om rett til fradrag for seismikkostnadene, se rettens konklusjon rett foran pkt. 12: Anvendelse av omgåelsesnormen «må ... innebære at [Y AS] ikke har fradragsrett for kostnadene – og dermed ikke hadde rett på leterefusjon».

Det var også blitt skrevet ut forelegg til Y AS og Ø ASA (leverandørselskapet), og en person C som var ansatt i Ø ASA, ble tiltalt. Y AS vedtok forelegget på 85 millioner kroner, men det gjorde ikke leverandørselskapet. I tingretten ble C dømt til fengsel i tre år og ti måneder, og Ø ASA ble dømt til en bot på 90 millioner kroner. I lagmannsretten ble alle disse også frifunnet. Frifinnelsen av disse ble ikke anket av påtalemyndigheten.

Påtalemyndigheten anket frifinnelsen av A til Høyesterett. Ankeutvalget besluttet å fremme saken for så vidt gjaldt tilknytningsspørsmålet under sktl. § 6-1, og for spørsmålet om hvorvidt skattyters opplysningsplikt også gjelder formålet med disposisjonen (avsnitt 17).

Det er ikke aldeles klart hva som dermed ble nektet fremmet. Gjengivelsen i avsnitt 16 av påtalemyndighetens begrunnelse for anken, kaster noe lys over dette. Påtalemyndighetene mente at «den såkalte hovedformåls læren skal legges til grunn for avgjørelsen om tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1». Lagmannsretten hadde konkludert med at hovedformåls læren ikke kom til anvendelse, og hadde så, på grunnlag av denne konklusjonen, drøftet om tilknytningsvilkåret var oppfylt, et spørsmål som retten besvarte bekreftende. Henvisningen til behandling i Høyesterett gjaldt imidlertid «tilknytningsvilkåret i § 6-1», og dette synes å innebære at henvisningen ikke bare gjaldt spørsmålet om hovedformåls lærens anvendelse, men også spørsmålet om tilknytning gitt at hovedformåls læren ikke skulle anvendes. Høyesteretts drøftelse viser imidlertid at det bare spørsmålet hovedformåls lærens anvendelse som var omtvistet, jf. nedenfor.

Det er imidlertid ikke helt lett å forstå hvorfor tilknytningsspørsmålet overhodet slapp inn. Lagmannsretten hadde riktignok funnet at tilknytningsvilkåret for fradragsrett (og dermed vilkårene for leterefusjon) var oppfylt. Hadde drøftelsen av de materielle skattespørsmålene stoppet der, ville påtalemyndigheten klart nok hatt behov for å få dommen endret på dette punkt: Hvis Y AS hadde fradragsrett for kostnadene (og dermed hadde rett til leterefusjon), ville det ikke være grunnlag for noen straffbar opplysningssvikt (det var ikke gitt noen uriktig eller ufullstendig opplysning som hadde betydning for resultatet, og det forelå ingen skattemessig fordel som A forsto eller burde ha forstått). Nå kom imidlertid lagmannsretten til at Y AS ikke hadde krav på fradrag, og dermed heller ikke på leterefusjon, på grunnlag av den ulovfestede omgåelsesregelen, og dette spørsmålet skulle, iht. henvisningsbeslutningen, ikke behandles av Høyesterett. Dermed var det endelig avgjort (for så vidt gjelder straffespørsmålet) at Y AS ikke hadde krav på fradrag og på leterefusjon, og dette måtte stå fast uansett hva Høyesterett ville komme til mht. tilknytningsspørsmålet. Det kan dermed se ut til at ankeutvalget henviste et spørsmål til behandling som ikke kunne få betydning for sakens utfall. Den muligheten foreligger riktignok at opplysningsplikten kunne tenkes å gå lenger, eller gjelde noe annet, ved anvendelse av

sktl. § 6-1 enn ved anvendelse av den ulovfestede omgåelsesnormen, og at det derfor kunne ha betydning for straffbarhetsspørsmålet om grunnlaget for å nekte fradragsrett og rett til leterefusjon var sktl. § 6-1 eller omgåelsesregelen. Det er imidlertid lite sannsynlig at det forholder seg slik i denne saken. Skattyters formål med transaksjonen er riktignok viktig ved anvendelse av sktl. § 6-1, men formålet neppe mindre viktig under omgåelsesvurderingen, snarere tvert om. Formålsvurderingen under omgåelsesregelen var helt subjektiv, mens den ved anvendelse av sktl. § 6-1 er objektivert. Dette taler for at opplysning om skattyters formål med transaksjonen var viktigere under omgåelsesnormen enn for formålsvurderingen under sktl. § 6-1. Spørsmålet er ikke nærmere omtalt i Høyesteretts premisser. Dette innebærer – uheldigvis – at det ikke er klart om Høyesteretts premisser om tilknytningsvilkåret er nødvendig for sakens utfall eller er *obiter dicta*. Fordi det, slik saken er opplyst i domspremissene, er vanskelig å komme utenom at spørsmålet ikke hadde betydning for straffespørsmålet, er det mest nærliggende å anse dem som *obiter dicta*.

Førstvoterende skriver at henvisningsavgjørelsen innebar at «saken for Høyesterett ikke omfatter lovanvendelsen med hensyn til skatterettslig gjennomskjæring» (avsnitt 17). Men påtalemyndigheten hadde fått medhold i lagmannsretten om at omgåelsesnormen kunne anvendes og kan vel ikke ha hatt noen interesse i å ta det opp for Høyesterett. Det er derfor vanskelig å forstå at påtalemyndighetens anke omfattet omgåelsesspørsmålet.

Dermed er vi fremme ved Høyesteretts behandling av tilknytningsspørsmålet.

Striden sto om hvorvidt den såkalte hovedformålslæren skulle anvendes, slik påtalemyndigheten mente. Førstvoterende (dommer Thyness, med følge av dommerne Bergh, Bull, Kallerud og Webster) var ikke enig. Etter påtalemyndighetens syn var hovedformålet med seismikkjøpet «å bli tilført hardt tiltrengt likviditet i form av leterefusjon» (avsnitt 34). At kostnadene ev. også var pådratt for å skaffe inntekt ved å bruke seismikken i forbindelse med oljeleting, var i dette perspektivet et biformål.

Førstvoterende uttrykte dette på en påfallende måte: Tilknytningsvilkåret var (slik han refererer påtalemyndighetens syn) ikke oppfylt fordi det klart viktigste motivet for Ys kjøp av seismikk «var av skattemessig art – å bli tilført ... likviditet». Uttrykket «skattemessig art» skaper uklarhet fordi det ikke passer inn i det tradisjonelle vurderingstemaet etter hovedformålslæren, nemlig om hovedformålet med oppførelsen er å skaffe skattepliktig inntekt eller noe annet. Lest i sammenheng med forsvarerens anførsel (rett nedenfor) og førstvoterendes syn (uttrykt senere i avsnitt 42) om at ordningen med leterefusjon er en form for tidlig tidfesting av skattemessig utnyttelse av underskuddet, er det noe lettere å forstå den underliggende synspunktet om at kravet på leterefusjon kan anses å være av «skattemessig art». Men brukt i beskrivelsen av påtalemyndighetens syn, som vel innebar at oppnåelse av leterefusjon ikke kan ha vært av slik skattemessig art som førstvoterende sikter til, er terminologien påfallende og ikke særlig veiledende for leseren.

Forsvareren hadde på sin side anført at hovedformålslæren ikke kom til anvendelse «hvor det formålet som ikke er inntektsrelatert, er en skattemessig konsekvens av transaksjonen» (avsnitt 34). Anvendt på de faktiske forholdene i saken må synspunktet være at fordi leterefusjonen er en konsekvens av fradragsretten, er det ikke riktig å vurdere kravet på fradrag for kostnader og kravet på leterefusjon som to uavhengige formål, som jo er det hovedformålslæren typisk tar sikte på.

Dette minner om det synspunktet som Høyesterett anla i Rt. 2008 s. 794 (Utv. 2008 s.1135) *Korsvold*. Saken gjaldt spørsmålet om fradrag for kostnader (særlig til advokathjelp) for å tilbakevise Kredittilsynets konklusjoner om brudd på verdipapirhandelloven. Skattyterens synspunkt var at dette var nødvendig for at han skulle kunne få en ny stilling, og at kostnadene dermed var inntektsrelatert. Staten hevdet at hovedformålslæren kom til anvendelse, og at skattyters hovedformål var å bli renvasket for beskyldningene om brudd på verdipapirhandelloven. Skattyteren fikk medhold i at hovedformålslæren ikke kunne anvendes hvor formålene, slik som i den saken, var «innbyrdes avhengige og overlappende» (*Korsvold*-dommen avsnitt 54). Førstvoterende gjorde i straffesaken ingen henvisning til *Korsvold*-dommen, men av lagmannsrettsdommen (dommens pkt. 8.1 mot slutten) fremgår at det nettopp var *Korsvold*-dommens synspunkt som lå til grunn for

lagmannsretten konklusjon om at hovedformålslæren ikke gjaldt i dette tilfellet. Førstvoterendes resonnement må derfor forstås på bakgrunn av Korsvold-dommen, som en anvendelse av det kriteriet som ble lagt til grunn der.

Førstvoterendes videre resonnement er springende og vanskelig å følge. Essensen er likevel at han var enig med lagmannsretten – og forsvareren – i at kravet om fradrag for kostnader til seismikk og kravet om leterefusjon er innbyrdes avhengige, parallelt med det som gjaldt i Korsvold-dommen. Hovedformålslæren kunne derfor ikke gjelde i dette tilfellet (avsnitt 35 og 39).

Førstvoterende presenterte først sin konklusjon om at hovedformålslæren ikke kommer til anvendelse i dette tilfellet og ga samtidig en grei beskrivelse av hva læren går ut på (avsnitt 35). Deretter kommer et avsnitt (36) der det sies at skattereglene stort sett knytter an til objektive fakta, og at når reglene knytter an til skattyters formål, slik sktl. § 6-1 gjør for tilknytningsspørsmålet, «så er det objektiviserte vurderinger som tillegges størst vekt». Dette er for så vidt greit nok – bortsett fra at bruken av uttrykket «størst vekt» synes å indikerer at også rent subjektive oppfatninger har betydning (og det er neppe den vanlige meningen). Men det er uklart hvor han ville hen med dette.

Så følger et avsnitt (37) der det fremheves at det er helt vanlig og dessuten legitimt at skattytere tar skatteeffekter i betraktning når de treffer beslutninger om investeringer. «Dette er som det klare utgangspunkt legitimt og legges til grunn som et viktig premiss ved utforming av skatteregler.» Heller ikke her ga førstvoterende uttrykk for hvilken betydning dette har for saken. Spørsmålet om anvendelse av hovedformålslæren kommer i praksis ikke opp i slike tilfeller, fordi ingen vil betale én krone med det hovedformål å spare 22 øre i skatt. Men vurdert etter sammenhengen er meningen kanskje at det er greit at A, når A på vegne av Y AS tok beslutningen om å kjøpe seismikk, også tok i betraktning at det ville lede til rett til leterefusjon. Men selv om dette er greit og legitimt, er det ikke klart om og ev. hvordan dette har betydning ved spørsmålet om anvendelse av hovedformålslæren. Man kan uansett lure på overføringsverdien fra de ordinære tilfellene av skattetenkning til tilfeller hvor fradragsretten ikke bare innebærer at skattyteren sparer 22 øre i skatt, men også til at han har krav på å får de øvrige 78 ørene tilbake (også, som i dette tilfelle, når bare deler av kronen er betalt og sjansen for at resten forblir utbetalt, er stor). Lagmannsretten hadde, til støtte for synspunktet, anført at leterefusjonen i realiteten innebærer at staten forskutterer skattyterens nytte av fradragsretten (som ellers ville inntre ved fremføring av underskudd eller ved refusjon ved salg eller opphør av virksomheten), et synspunkt som også førstvoterende er inne på, men i en annen sammenheng (avsnitt 42).

Etter å ha berørt at hensynet til skatteformålet kan få så fremtredende betydning at omgåelsesregelen kan komme til anvendelse (avsnitt 38), heter det i avsnitt 39: «Min konklusjon er etter dette at eventuelle skattemessige motiver ikke i seg selv er til hinder for at tilknytningsvilkåret i § 6-1 kan være oppfylt» (avsnitt 39). Og dermed er spørsmålet åpenbart avgjort, for i avsnitt 40 heter det så: «Påtalemyndigheten har for det tilfelle at Høyesterett skulle komme til denne konklusjonen, ikke bestridt at tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1 er oppfylt.»

Lagmannsretten var kommet til at når hovedformålslæren ikke skulle anvendes, måtte tilknytningsspørsmålet avgjøres helt og holdent ut fra hvorvidt kostnadene til seismikk var pådratt med sikte på letevirkosomhet. Lagmannsretten svarte ja på dette spørsmålet, særlig på basis at den fant det bevist at Y AS hadde endret strategi til en som ville føre til at det meste av seismikken ville komme til nytte. Denne vurderingen var altså ikke angrepet av påtalemyndigheten. Lagmannsretten stilte spørsmålet om hva vurderingstemaet er når hovedformålslæren ikke gjelder, klarere enn Høyesterett gjorde i Korsvold-dommen, der det heter (avsnitt 55) at «hensynet til å opprettholde inntektsevnen under enhver omstendighet var et sentralt formål med kostnadene, og at det foreligger en «nær og påtagelig forbindelse» mellom kostnadene og inntekten. Høyesterettsdommen straffesaken mot A bidrar ikke til å belyse dette spørsmålet, men lagmannsretten har altså interessante betraktninger om dette.

I Høyesterett pressemelding heter det bl.a. at dommen «avklarer ... hvordan tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1 og den skatterettslige omgåelsesnormen – som nå er lovfestet i skatteloven § 13-2 – virker sammen i forbindelse med skattemotiverte transaksjoner». Dette må sikte til avsnitt 38 og 39 i førstvoterendes

premisser. I avsnitt 38 heter det: «I enkelte tilfeller kan imidlertid en anvendelse av skattereglene som ikke tar hensyn til skattyterens motiv, lede til at skattyteren kommer i en posisjon som fremstår som urimelig gunstig på bekostning av fellesskapet.» I avsnitt 39 heter det først at ev. skattemessig motiver ikke hindrer at tilknytningsvilkåret kan være oppfylt, og så følger: «Men er et formål med en disposisjon å spare skatt, kan omgåelsesnormen – som nå er lovfestet i § 13-2 – etter omstendighetene lede til det ikke gis fradrag selv om de lovfestede vilkårene er oppfylt.» Det kan riktignok noen ganger være tvil om hvor alminnelig lovtolkning slutter og anvendelse av omgåelsesnormen begynner. Men disse formuleringene er neppe til hjelp hvor man står overfor slike spørsmål. Med sitt sterke fokus på skattyterens motiv kan de også være misvisende, ikke minst når formålsvurderingen nå ved lovfesting er sterkt objektivisert. Det kan dessuten se ut til at førstvoterende bare har skattefordeler i form av fradragsrett for øye.

Forsvarerne hadde – slik førstvoterende refererer det – subsidiært «anført at det skattemessige motivet her var å få finansiering, og at dette er et forretningsmessig formål» (avsnitt 34). Hva dette grunnlaget egentlig går ut på, er ikke lett å få tak i. Ut fra sammenhengen (bruk av uttrykket «motivets ... var at skattemessig art» tidligere i samme avsnitt), sikter formodentlig uttrykket «det skattemessige motivet» til skatterelaterte formål som ikke kan skilles fra spørsmålet om kostnadene hadde tilknytning til inntektserverv på en slik måte at hovedformålslæren skulle anvendes. Begrunnelsen for dette skal altså være at formålet var å få finansiering, og at dette er et forretningsmessig formål. Dette er en språkbruk som leder tanken hen på en omgåelsesvurderingen (transaksjonens egenverdi), men det er åpenbart ikke meningen, for omgåelse var ikke noe tema. Førstvoterende tok opp spørsmålet kortfattet i avsnitt 42, til tross for at det ikke var nødvendig for resultatet. Han uttalte at dette «finansieringsmotivets» var et «typeeksempel på et skattemessig motiv» fordi finansieringseffekten oppsto «ved å utnytte de skatterettslige tidfestingsreglene som kommer til anvendelse på leteutgifter, for eksempel kjøp av seismikk». Men det at leterefusjonen utløses av fradragsretten er jo det sentrale synspunktet også under det prinsipale grunnlaget (at hovedformålslæren av den grunn ikke gjaldt), så det er vanskelig å se hva dette gir av selvstendig grunnlag for saken.

Førstvoterende tok ikke opp at spørsmålet om bruk av hovedformålslæren har vært oppe for Høyesterett i lignende saker (som nevnt er ikke en gang Korsvold-dommen nevnt av førstvoterende). Som lagmannsretten nevner (i pkt. 8.2) kan en formulering i H-2020-611-A (Utv. 2020 s. 573) tyde på at Høyesterett i den saken forutsatte at hovedformålslæren skulle anvendes i dette tilfellet. Dette var en erstatningssak sprunget ut av samme sakskompleks, der staten hadde krevd erstatning for sitt tap hos morselskapet til Y AS (og tapte). Som ledd i redegjørelsen for problemstillingen heter det i avsnitt 34 i denne saken at spørsmålet oppsto når Y AS ikke fikk leterefusjon fordi hovedformålet var å sikre finansiering og ikke å bruke seismikken til leting. Lagmannsretten la imidlertid ikke noen vekt på dette (med god grunn) fordi spørsmålet ikke var tema i saken og ikke prosedert. (Høyesterettsdommen i erstatningssaken var avsagt en snau måned før lagmannsrettsdommen i straffesaken, så Høyesterett i erstatningssaken kunne ikke ta hensyn til lagmannsrettens syn på dette spørsmålet.)

Mer interessant er Rt. 2005 s. 1434 (Utv. 2005 s. 1271) *Total*. Hovedspørsmålet i saken var om skattyteren – et oljeselskap – kunne kreve fradrag for kostnader til klage over skattefastsettelsen. Som et selvstendig grunnlag for fradrag hadde selskapet anført av det dreide seg om inntektsrelaterte kostnader fordi hvis selskapet fikk medhold i klagen, ville det ikke bare få tilbakebetalt skattebeløpet, men også få renter av dette (som kunne bli store beløp). Og slike renter er skattepliktige, jf. sktl. § 5-60, 2. punktum jf. § 5-1. Dette førte ikke frem (avsnitt 44):

«Det primære formål med å angripe ligningen er ikke å få inntekt i form av renter, men å redusere skatten. At fradrag ikke kan kreves på dette grunnlag følger derfor etter min mening allerede av den alminnelig aksepterte hovedformålsbetraktning – hvorvidt utgiftens tilknytning til inntektservervet objektivt sett fremstår som det vesentligste.»

I denne dommen anvendte altså Høyesterett hovedformåls læren på en inntekt som var en konsekvens av at skattyteren fikk medhold i skattesaken, nemlig renteinntekten. Denne kan minne om stillingen i straffesaken mot A, der Y AS' krav på leterefusjon også var en konsekvens av at selskapet fikk medhold i skattespørsmålet. I I begge tilfeller dreier det seg altså om umiddelbare konsekvenser av at skattyteren fikk medhold i skattespørsmålet, og i Total-saken la Høyesterett altså til grunn at skattespørsmålet skulle bedømmes ut fra hovedformåls læren. Det er imidlertid den forskjell at leterefusjon kan ses som en forskuttering av verdien av fradrag (altså det materielle skattespørsmålet), mens noe tilsvarende ikke gjaldt for rentekravet i Total-saken. Men rentekrav var på det nærmeste knyttet til skattekravet, så forskjellen er ikke stor. Det hører med til bildet at Total-dommen er avsagt flere år før Korsvold-dommen, som jo var den dommen som satte spørsmålet om avhengige og overlappende motiver på dagsordenen. Det kan forklare at denne betraktningen ikke var fremme i Total-saken.

A var tiltalt som nevnt for overtredelse av lignl. § 12-2 jf. 12-1 nr. 1 a (som nå tilsvarer strl. § 379 jf. 378), og det springende punkt var om han hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det fremgår av tiltalebeslutningen at grunnlaget for tiltalen var kravet om leterefusjon og omstendighetene omkring dette (avsnitt 8). Slik påtalemyndighetens argumentasjon er referert i dommen, fremgår det at påtalemyndighetene mente at skattyteren (ved A) skulle ha opplyst bl.a. om «skattyters eventuelle ønske om å oppnå skattemessige fordeler» (avsnitt 44). Sammenholdt med begrunnelsen i tiltalebeslutningen (gjengitt i avsnitt 8) innebærer dette at skattyteren skulle opplyst av formålet med opplegget var å skaffe seg leterefusjon.

Førstvoterende behandlet dette som et prinsipielt spørsmål om skattyteren har opplysningsplikt om ev. skattemessige formål med en disposisjon, til tross for at krav om leterefusjon atskiller seg fra de fleste skattefordeler. Men perspektivet er i tråd med førstvoterendes generelle syn om at reglene om leterefusjon er en slags tidfestingsregler for skattefordelen knyttet til underskudd.

Førstvoterende tok utgangspunkt i de velkjente formuleringene i Rt. 1992 s. 1588 *Loffland* om at skattyteren må gi alle de opplysninger som man «etter en objektiv vurdering finner at han burde gitt», der det sentrale er om opplysningene «gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål ...» (avsnitt 46). Førstvoterende presiserte at Loffland-dommen gjaldt (den tidligere) toårsfristen for å endre skattefastsettelse, og ga uttrykk for at den har «betydelig overføringsverdi til tolking av straffebestemmelsen», men slik at opplysningsplikten «iallfall ikke kan være strengere når det gjelder straff, ...» (avsnitt 47). Han ga også uttrykk for at Loffland-standarden var «konsekvent lagt til grunn i senere praksis» (avsnitt 48).

Loffland-standarden sier imidlertid ikke noe om opplysningsplikten også gjelder skatteformål med en transaksjon. Ved drøftelsen av dette spørsmålet startet førstvoterende overraskende ut med juridisk litteratur – overraskende fordi juridisk litteratur er en rettskildefaktor med liten vekt. Konkret viste han bare til Harboe: *Skatterettslig gjennomskjæring (2012)* (avsnitt 49). Mer overbevisende er argumentet om at dersom opplysningsplikten omfattet formålet med transaksjonen, skulle man ha ventet at tilleggs skatt var blitt ilagt i mange omgåelsessaker (fordi formålet med transaksjonen er sentralt i omgåelsesvurderinger og skattytere stort ikke opplyser uoppfordret om skatteformål), men slik er det ikke (avsnitt 50). Endelig henviser førstvoterende til høringsrunden nylig om hvorvidt opplysningsplikten burde omfatte formålet med transaksjonen. Denne endte som kjent med at Finansdepartementet bestemte seg for ikke å fremme forslag om dette (Prop. 98 L (2018-2019) (avsnitt 51). Førstvoterendes konklusjon var derfor at skattytere ikke har plikt til å gi opplysninger om formålet med transaksjoner. Etter Finansdepartementets avgjørelse om ikke å fremme endringsforslaget, var det vel liten tvil om hva som var gjeldende rett, men det skader ikke å ha fått dette bekreftet av Høyesterett.

Konklusjonen var etter dette at A ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og han ble derfor frifunnet.

HR-2020-1130-A (Utv. 2020 s. 726) *Norske Shell* – kostnadsdeling forskning og utvikling

For Høyesterett gjelder denne saken et spesielt spørsmål knyttet til fordeling i et konsern av kostnader til forskning og utvikling. For de tidligere instansene gjaldt saken fordeling av slike kostnader mer generelt.

Norske Shell AS er heleid datterselskap i Shell-konsernet, med omfattende rettigheter på norsk sokkel, til dels som operatør. Shell-konsernet drev forskning i et eget selskap, og kostnadene ble fordelt på selskaper i konsernet, også på Norske Shell, etter antatt nytt. Norske Shells fradrag for sin andel av disse kostnadene (fem til seks prosent) var ikke bestridt av skattemyndighetene.

Norske Shell drev også forskning i egen regi. Selskapet krevde fradrag for disse kostnadene i Norge, ut fra det syn at forskningen var av nytte for det norske selskapet i konsernet, men ikke de andre konsernselskapene. Selskapet fikk i det vesentlige ikke medhold i dette i tingrett og lagmannsrett, som kom til at disse kostnadene skulle fordeles ut på alle selskapene i Shell-konsernet, ut fra samme nøkkel som ble benyttet for fordeling av kostnader pådratt ved Shell-konsernets forskningselskap.

Den siden av saken som slapp inn for Høyesterett, gjelder hvordan det som skulle utfordes til andre selskaper i konsernet – og som dermed ikke kunne kreves fradrag hos Norske Shell – skulle beregnes. Norske Shells forskning skjedde i egenskap av at selskapet var operatør for felt med flere andre rettighetshavere. I avtale mellom rettighetshaverne var det bestemt at Norske Shell kunne belaste de andre rettighetshaverne med deres andel av forskningsutgiftene. Ca. 40 prosent av kostnadene ble belastet de andre rettighetshaverne på denne måten, dvs. at Norske Shell selv sto for 60 prosent av kostnadene.

Ved skjønnet over hvor mye av Norske Shells forskningskostnader som skulle fordeles ut på andre selskaper i Shell-konsernet, hadde skattemyndighetene ikke redusert Shells kostnader med den delen av disse (dvs. ca. 40 prosent) som ble belastet de andre rettighetshaverne. Norske Shell mente at det bare var disse kostnadene redusert med det som ble belastet de andre rettighetshaverne, som skulle fordeles på alle selskaper i Shell-konsernet (og som dermed bare for fem til seks prosent kunne fradras hos Norske Shell i Norge).

Det er ikke umiddelbart innlysende hvordan dette virker. Sett at Norske Shell har forskningskostnad på 100. Av dette er 40 belastet de andre rettighetshaverne og er således ikke Norske Shells kostnad. Norske Shell krever derfor fradrag for 60. Men lagmannsretten har rettskraftig avgjort at disse kostnadene (eller mer presist: 90 prosent av dem, fordi det norske selskapet ble antatt å ha hatt noe større fordel enn andre shell-selskaper) skal fordeles på alle selskapene i Shell-konsernet som er med i konsernets kostnadsdelingsordning. Skattemyndighetene mente altså at det beløpet som skal fordeles ut på alle Shell-selskapene, er Norske Shells kostnader uten fradrag for de kostnadene som belastes de andre rettighetshaverne. Norske Shell ville således bare få fradrag for fem – seks prosent av 90 prosent av kostnadene: «Dette innebar at ligningen var bygget på at omkring 85 prosent av de totale FoU-kostnadene i Norge skulle fordeles på Shell-selskapene i andre land» (avsnitt 12). Norske Shell hadde altså krevd fradrag for 60, men ligningen var basert på at fradraget skulle reduseres med de ca. 85 som skulle fordeles ut til andre Shell-selskaper. Det fremgår ikke klart at dommen – og heller ikke av lagmannsrettens dom (Utv. 2019 s. 807) om dette innbar at Norske Shells fradrag ble redusert til fem-seks prosent av 60, til null eller om det innebar en inntektsføring av 25.

Skattyteren tapte saken – også for dette spørsmålet – i tingrett og lagmannsrett, men vant enstemmig i Høyesterett. Dommen kan, som vi skal se, oppfattes som et eksempel (som det finnes flere av) på at den presise problemstillingen ble avklart først under behandlingen for Høyesterett.

Førstvoterende (dommer Bergh, med følge av dommerne Arntzen, Normann, Bull og Matningsdal) fremhevet at forskningssamarbeidet i Shell-konsernet (avsnitt 48)

«bygger på et prinsipp om kostnadsdeling. Dette innebærer at det er de faktiske kostnadene, uten tillegg av noen form for fortjeneste, som skal deles forholdsmessig mellom konsernselskapene basert på det enkelte selskaps nytte.»

Forarbeidene til sktl. § 13-1, 4. ledd fremhever OECD-retningslinjenes syn om at kostnadsdelingsordninger (kalt kostnadsbidragsordninger – KBO) innebærer en ren deling av kostnadene, uten noe vederlag eller fortjenesteelement for den som har stått for kostnadene i første omgang (avsnitt 51 – sitat fra Ot.prp. nr. 62 (2006-2007):

«Under en KBO vil hver enkelt deltaker ha rett til å utnytte sine interesser i KBOen som faktisk eier av disse, og deltakerne skal dermed ikke svare royalty eller annet vederlag til noen annen part for utnyttelsen av sine interesser i ordningen.»

Førstvoterende gir så uttrykk for at klagenemndas vedtak er «i godt samsvar med armlengdeprinsippet» når man «har tatt som utgangspunkt at forholdet mellom Norske Shell og konsernselskapene innebærer en ordning med kostnadsdeling» (avsnitt 52).

Men dermed er det slutt med at førstvoterende er enig med klagenemnda. Førstvoterende siterte klagenemndas begrunnelse, som er kort og intetsigende (avsnitt 55):

«Utbelastningen fra morselskapet og selskapets viderebelastning til partnerne er to separate transaksjoner. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger en sammenheng mellom disse transaksjonene tilsier at disse likevel bør vurderes samlet sett opp mot sktl § 13-1.»

Lagmannsrettens begrunnelse – som førstvoterende ikke siterer – er noe mer opplysende (Utv. 2019 s. 807 på s. 819):

Klagenemnda hadde imidlertid (avsnitt 56)

«ikke tatt et riktig rettslig utgangspunkt. Det nemnda uttaler, må naturlig forstås slik at den mener det reelt sett er skjedd en transaksjon – et salg – i forholdet mellom Norske Shell og konsernselskapene i utlandet. Det riktige ville vært å bygge på at det foreligger en avtale som innebærer en kostnadsbidragsordning.»

I klartekst: Klagenemnda hadde beskrevet rettsforholdet og stilt problemet riktig: som et spørsmål om kostnadsdeling. Men skattefastsettelsen, som klagenemnda opprettholdt, var i realiteten basert på at Norske Shell hadde solgt immaterielle rettigheter til konsernselskapene. Dette kommer enda klarere frem om man trekker inn lagmannsrettens begrunnelse (som førstvoterende ikke siterer) (Utv. 2019 s. 807 på s. 819):

«Ut fra en bedriftsøkonomisk synsvinkel kan det for så vidt anføres at Norske Shell – når selskapet benytter sin rett etter Regnskapsavtalen til å viderebelaste øvrige deltakere – får redusert sine egne kostnader til FoU. Slik lagmannsretten ser det, er det imidlertid ikke 'selgerens' nettokostnader som vil være bestemmende for prisen en uavhengig kjøper vil være villig til å betale for å få tilgang til FoU resultater, men den verdien resultatene har for kjøperen.»

Ved salg av rettigheter er det naturligvis riktig at selgerens kostnader ikke er avgjørende, men hva kjøper er villig til å betale (med mindre prisfastsettelsen skjer på grunnlag av kost pluss). Men her dreide det seg om en kostnadsdelingsordning (avsnitt 58)

«som innebærer at det er de faktiske kostnadene for Norske Shell som skal fordeles basert på selskapenes forholdsmessige nytte. Den andelen av kostnadene til FoU-prosjekter som er belastet lisenspartnerne, kan i denne sammenheng ikke anses som en kostnad for Norske Shell.»

Skattevedtaket var altså basert på en sammenblanding av en armlengdes kostnadsdeling og fastsettelse av armlengdepris ved salg av immaterielle eiendeler. Det er tankevekkende at saken må til Høyesterett for å få avklart dette.

Dommen har interesse også for et spørsmål som Høyesterett ikke drøfter uttrykkelig. I den famøse Rt. 2012 s. 1025 *Norland* avgjorde Høyesterett at prisfastsettelse etter sktl. § 13-1 innebærer fritt skjønn der domstolenes prøvelsesrett er begrenset. Det har vært noe uklart hvor langt dette rekker, f.eks. om domstolene er avskåret fra å prøve om OECDs retningslinjer er riktig anvendt. I Shell-dommer hadde Shell gjort gjeldende at skjønnnet var basert på bl.a. «uriktig rettsanvendelse». Førstvoterende kommenterte bare kort at dette «ligger innenfor det domstolene kan prøve» (avsnitt 44). Det spørsmålet som sto i sentrum for Høyesteretts diskusjon, er hvordan armlengdeprinsippene skulle anvendes korrekt i norsk rett og etter OECDs retningslinjer. Dommen er basert på en klar forutsetning om forståelsen av hva som er riktig anvendelse av disse prinsippene, kan prøves fullt ut av domstolene.

Som jeg redegjør kort for nedenfor, kom Høyesterett til at A ikke hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dermed skulle man tro at et grunnvilkår for straff etter lignl. § 12-2 ikke var oppfylt og at A skulle frifinnes uansett hva som gjaldt om tilknytningsvilkåret. En konsekvens ville være at drøftelsen av tilknytningsvilkåret er *obiter dicta*. Tilsvarende kunne man si at når A substansielt fikk medhold i at Y AS hadde fradragsrett, var det unødvendig å drøfte om han hadde gitt ufullstendig eller uriktige opplysninger. For han kan neppe straffes hvis han fikk medhold i det materielle skattespørsmålet.

Svaret ligger kanskje i at tiltalen gjaldt både kravet om fradrag for Y AS og kravet om leterefusjon. Disse kravene henger riktignok nær sammen skatterettslig. Men – som lagmannsrettens dom viser – er det mulig å komme til at vilkårene for fradragsrett er oppfylt, men ikke vilkårene for å få utbetalt leterefusjon. Om A ble ansett skyldig i opplysningssvikt både for fradragsspørsmålet og refusjonsspørsmålet eller bare for refusjonsspørsmålet, ville åpenbart kunne ha betydning for straffutmålingen. Det er også tenkelig at man kommer til at opplysningssvikten bare refererer seg til fradragsspørsmålet og ikke til refusjonsspørsmålet. Høyesterett sier (dessverre) ingen ting om disse forholdene, noe som gjør det unødvendig vanskelig å få fullt grep om dommen innebærer.