

Innhold

Forord	5
DEL I INNLEDNING	19
Kapittel 1	
Innledning	21
1.1 Bokens tema	21
1.2 Opplegg og prioriteringer	24
Kapittel 2	
Bakgrunn – veien til et generelt realisasjonsprinsipp	26
2.1 Innledning	26
2.2 1882: «Indvundet» og «paadragne»	26
2.3 1911: Kontantprinsipp og regnskapsprinsipp	27
2.4 1992: Realisasjonsprinsippet som ny hovedregel	30
2.4.1 Innledning – Aarbakkeutvalgets motiv	30
2.4.2 Kapitalbeskatningen – avvikling av kontantprinsippet	31
2.5 1992: Modifisert regnskapsprinsipp – avsetnings- forbudet	34
2.5.1 Forslaget om et generelt realisasjonsprinsipp	34
2.5.1.1 Aarbakkeutvalgets innstilling	34
2.5.1.2 Stortingsmelding nr. 48	36
2.5.1.3 Finanskomiteens behandling av stortingsmeldingen	36
2.5.1.4 Odelstingsproposisjon nr. 35	38
2.5.1.5 Finanskomiteens innstilling nr. 80	38
2.5.1.6 Lovvedtak og etterfølgende «opprydding»	39
2.5.2 Forbudet mot fradrag for avsetninger	40

2.5.2.1	Innledning	40
2.5.2.2	Aarbakkeutvalgets innstilling	41
2.5.2.3	Stortingsmelding nr. 48	44
2.5.2.4	Finanskomiteens behandling av stortingsmeldingen	45
2.5.2.5	Odelstingsproposisjon nr. 35	45
2.5.3	Oppsummert – realisasjonsprinsippet skulle være «terskel»	48
2.6	1999: Utvidet anvendelse av realisasjonsprinsippet i næring	49
2.7	2004: Høyesteretts dom i Shell-saken	49
2.7.1	Dommen	49
2.7.2	Kritikk	54
2.7.2.1	Overser forskjellen mellom «pådratt» og «faktisk pådratt»	54
2.7.2.2	Tolkningen av avskjæringsregelen gjorde den nær illusorisk.	57
2.7.3	Avsluttende kommentar	62
2.8	2005: Regnskapsprinsippet bortfall	63
2.9	2005: Realisasjonsprinsippet presiseres – innføringen av «Lex Shell»	67
2.10	Oppsummering	67
DEL II UTGANGSPUNKT.		71
Kapittel 3		
Realisasjonsprinsippet – plassering og anvendelsesområde		73
3.1	Oppofrelsesvilkåret – minsteterskel for tidfesting?	73
3.2	Aktiveringsreglene – utsatt tidfesting for investeringer	77
3.3	Særregler som gjennomfører realisasjonsprinsippet.	79
3.4	Realisasjonsprinsippet anvendelsesområde i dag.	82
Kapittel 4		
Ubetinget forpliktelse – utgangspunkt.		83
4.1	Innledning.	83
4.2	Etablering av forpliktelser – relativiteten	83
4.2.1	«Forpliktelse» – juridisk eller moralsk?	83
4.2.2	«Ubetinget» – et presiserende kriterium?	84
4.2.3	«Ubetinget forpliktelse» – ikke noe entydig tidspunkt	85
4.3	«Ubetinget forpliktelse» – utgangspunkt for tolkningen	86

4.3.1	Grunnprinsippet – symmetri med inntektssiden.	86
4.3.2	Betalings- og fakturatidspunktet er ikke avgjørende. . .	87
4.3.3	Betalingsmislighold og betalingshindringer utsetter ikke.	88
4.3.4	Avtaletidspunktet er ikke avgjørende	89
4.3.5	Betydningen av risiko for mislighold, ugyldighet o.l. .	89
4.3.6	Betingelser –gjelder enten etablering eller bortfall av rett/plikt	91

Kapittel 5

Korreksjon ved manglende oppofrelse.	93
---	-----------

Kapittel 6

Tolkningsmomenter	95	
6.1	Utgangspunkt – lite kildetilfang.	95
6.2	De viktigste reelle hensyn som gjør seg gjeldende.	96
6.2.1	Innledning.	96
6.2.2	Hensyn fremhevet i forarbeidene.	97
6.2.2.1	Realisasjonsprinsipp vs kontant- prinsipp og avsetninger.	97
6.2.2.2	Hindre manipulering.	98
6.2.2.3	Ligningstekniske hensyn.	98
6.2.2.4	Hensynet til symmetri.	99
6.2.3	Andre sentrale reelle hensyn i skatteretten.	100
6.2.3.1	Hensynet til nøytralitet	100
6.2.3.2	Konsekvens og harmoni	100
6.3	Privatretten som tolkningsmoment.	101
6.4	Formuesskatteretten som tolkningsmoment	104
6.5	Regnskapsretten som tolkningsmoment.	106
6.5.1	Norsk regnskapsretts tosporede system.	106
6.5.2	Utgangspunkt – relevant tolkningsmoment	107
6.5.3	Forarbeidene til regnskapsprinsippets bortfall.	108
6.5.4	Forarbeidene til realisasjonsprinsippet	113
6.5.5	Regnskapsrettens «subsidiære» funksjon i forhold til obligasjonsretten	113
6.5.6	Generelle momenter vedrørende bruk av regnskapsrett for skatteformål	114
6.5.6.1	Ulike formål/hensyn nødvendiggjør forsiktighet	114
6.5.6.2	Regnskap kan være ufullstendige.	117
6.5.6.3	Regnskapsrettens «diffuse» karakter	117

6.5.7	Konklusjon – relevant, men ikke avgjørende	118
6.6	Bokføringsreglene som tolkningsmoment	118
6.7	Sideblikk til Danmark – realisasjonsprinsipp.	120
6.7.1	Innledning.	120
6.7.2	Inntekter – retserhvervelsesprinsippet	121
6.7.3	Gevinster – afståelsesprinsippet.	123
6.7.4	Kostnader – pliktpådragelsesprinsippet	125
6.7.5	Overføringsverdien for norsk rett	126
6.8	Sideblikk til Sverige – regnskaps- og realisasjonsprinsipp	126
6.9	Oppsummering	128
 DEL III TIDFESTING AV KOSTNADER OG TAP		131
 Kapittel 7		
Tap – tidfesting av salg mv.		133
7.1	Opplegg – belyse tidfesting av transaksjoner	133
7.2	Tidfestingstidspunktet ved salg	133
7.2.1	Avgjørende – når oppstår ubetinget rett til vederlaget?	133
7.2.2	Sideblikk – regnskapsrettens transaksjonsprinsipp	136
7.2.3	Avgjørende – overføring av den vesentligste risiko, avkastning og kontroll	138
7.3	Illustrasjon – aksjer	139
7.3.1	Aksjer i allmennaksjeselskap	139
7.3.2	Aksjer i aksjeselskap	146
7.4	Andre tap – når endelig konstatert	149
7.5	Oppsummering	152
 Kapittel 8		
Driftskostnader – varer og tjenester mv.		153
8.1	Innledning.	153
8.2	Aktivering pga. tilknytning til fremtidige inntekter?	153
8.3	Utgangspunkt – når yter oppfyller sin kontraktsforpliktelse	155
8.4	Kjøp av formuesobjekt.	156
8.5	Særlig om tidfestingen av tilleggsytelser	159
8.6	Løpende ytelser – husleie, renter o.l.	161
8.7	Særlig om personlige tjenesteytelser	162
8.7.1	Innledning.	162
8.7.2	Innsatsforpliktelse eller resultatforpliktelse?	163
8.7.3	Hovedregel – pådragelse skjer løpende	164
8.7.4	Utsatt tidfesting ved resultatforpliktelser	167

8.7.5	Nærmere om klassifiseringen	169
8.8	Kostnader til tilvirkning mv.	171
8.8.1	Innledning	171
8.8.2	Tilvirkningskontrakter – symmetri med inntektssiden?	172
8.8.3	Nærmere om særregelens virkeområde	174
8.8.4	Nærmere om tidfestingstidspunktet	175
8.8.5	Avgrensningen mot tjenestekjøp	176
8.8.6	Kostnader til utvikling og vedlikehold av åndsprodukt	177
8.9	Sideblikk – regnskapsføring av kjøp av varer og tjenester	177
8.10	Oppsummering og erfaringer	179

Kapittel 9

Ensidige betalingsforpliktelser	181	
9.1	Innledning	181
9.2	Påbud	181
9.3	Særlig om DnB NOR-dommen – tap på renteswaper	182
9.3.1	Utgangspunkt – en dom om tidfesting av ensidig rett/plikt	182
9.3.2	Nærmere om de ulike tolkninger av dommen	188
9.3.3	Hvilke føringer gir dommen?	191
9.4	Erstatning i og utenfor kontrakt	191
9.4.1	Den erstatningsbetingende hendelse og tap må foreligge	191
9.4.2	Særlig om erstatning ved opphør av løpende kontrakt	194
9.4.3	Usikkerhet utsetter tidfestingen	194
9.5	Kausjonsforpliktelser	195
9.6	Selvpålagte forpliktelser	195

DEL IV SÆRLIG OM USIKRE OG BETINGEDE

KOSTNADER	197
----------------------------	------------

Kapittel 10

Sideblikk – det regnskapsrettslige forpliktelsesbegrepet	199	
10.1	Innledning	199
10.2	IAS – forpliktelsesbegrepet	199
10.2.1	Utgangspunkt – grunnvilkåret «forpliktelse»	199
10.2.2	Unntaket for gjensidig uoppfylte kontrakter	203
10.2.3	Kan foretakets fremtidige handlinger avverge forpliktelsen?	204

10.2.4	Underforståtte forpliktelser	204
10.2.5	Tilleggsvilkårene – sannsynlighet for oppgjør og pålitelig estimat	206
10.2.6	Nærmere om når forpliktelsen oppstår	206
10.2.6.1	Begrepet «forpliktende hendelse»	206
10.2.6.2	Ny lovgivning – plikt til å installere røykfiltre	208
10.2.6.3	Garantier	210
10.2.6.4	Fjernings- og opprydningskostnader i forbindelse med oljeutvinning	210
10.2.6.5	Selvpålagte kostnader	211
10.2.7	Oppsummering og kommentar	211
10.3	Regnskapsloven – sammenstillingsprinsippet	212
10.4	Oppsummering – overføringsverdi til realisasjonsprinsippet?	217
10.4.1	IAS 37 – forpliktelsesbegrepet	217
10.4.2	Sammenstillingsprinsippet og NRS 13	217
10.4.3	Vektleggingen av sannsynligheten for oppgjør.	218
10.4.4	Konklusjon	218

Kapittel 11

Realforpliktelser	220	
11.1	Problemstilling – kan realforpliktelsen som sådan tidfestes?	220
11.2	Aktiveringsplikten for vare- og tilvirkningskostnader	222
11.3	Utløser motpartens forskuddsbetaling tidfesting?	223
11.4	Tidfestingen må senest skje ved ubetinget betalingsforpliktelse	224
11.5	Sammenstilling og symmetri	225
11.6	Forarbeidene – fokus på de underliggende faktiske kostnadene	226
11.7	Avsetningsforbudet – de faktiske kostnadene tidfestes.	227
11.8	Betydningen av Shell-dommen	228
11.9	Konklusjon – «Lex Shell» var en kodifisering	229
11.10	Særlig om unnlattelses- og taleplikter.	230
11.11	Ikke-nøytral forskjell mellom real- og pengeforpliktelser?	232
11.12	Særlig om avsetninger i form av regnskapsmessig utsatt inntekt	234

Kapittel 12

Usikre kostnader	236
12.1 Innledning	236
12.2 Kostnader med usikkert omfang	237
12.2.1 Problemstilling	237
12.2.2 Usikkerhet ved verdsettelse – skjønnsmessig fastsettelse	238
12.2.3 Sideblikk – regnskapsmessig behandling	238
12.2.4 Er forpliktelsen først ubetinget når beløpet er avklart?	239
12.2.4.1 Innledning	239
12.2.4.2 Utgangspunkt – ubetinget forpliktelse med etterfølgende kravsberegning	241
12.2.5 Erstatning – forarbeidenes unntaksregel	245
12.2.5.1 Problemstilling – forarbeidenes løsning strider mot lovteksten	245
12.2.5.2 Motstriden mellom lov og forarbeid – utgangspunkt	246
12.2.5.3 Betydningen av legalitetsprinsippet som rettskildeprinsipp	248
12.2.5.4 Avgjørende – slår de praktiske hensyn til?	251
12.2.5.5 Ligningspraksis	253
12.2.5.6 Oppsummering og konklusjon	253
12.2.6 Andre usikre kostnader – kan unntaksregelen anvendes her?	253
12.2.6.1 Problemstilling – metode	253
12.2.6.2 Utgangspunkt – de praktiske problem er like store	255
12.2.6.3 Legger X Eiendom-dommen føringer?	255
12.2.6.4 Legger DnB NOR-dommen føringer?	256
12.2.6.5 Forarbeid og etterarbeid	256
12.2.6.6 Forholdet til legalitetsprinsippet	258
12.2.6.7 Underrettspraksis	259
12.2.6.8 Ligningspraksis	260
12.2.6.9 Nyere etterarbeid	264
12.2.6.10 Reelle hensyn og juridisk teori	264
12.2.6.11 Dansk rett	265
12.2.6.12 Svensk rett	266
12.2.6.13 Oppsummering – foreløpig avveining	267
12.2.6.14 Konklusjon – usikkerhet knyttet til fremtidige parametre	268

	12.2.6.15	Konklusjon – tvist om hva som er avtalt og/eller levert	269
	12.2.6.16	Konklusjon – tvist om misligholdskrav . . .	269
	12.2.6.17	Konklusjon – terminvise ytelser med usikkert opphør	270
12.3		Kostnader med usikker eksistens.	272
	12.3.1	Problemstilling	272
	12.3.2	Sideblikk – regnskapsføring av usikre kostnader	273
		12.3.2.1 Føring av usikre forpliktelser etter IAS 37	273
		12.3.2.2 Føring av usikre forpliktelser etter NRS 13	275
		12.3.2.3 Føring av usikre vederlag	276
	12.3.3	Kan forarbeidenes unntaksregel anvendes?	276
12.4		Nærmere om unntaksregelens rekkevidde	278
	12.4.1	Innledning	278
	12.4.2	Tidfesting straks hvis ikke rimelig tvil.	278
	12.4.3	Utsettelsen gjelder kun den usikre del.	280
	12.4.4	Endelig avklaring skjer samme år – når er tidfestingstidspunktet?	281
	12.4.5	Endelig avklaring skjer i ligningsåret – utsettelse? . . .	281
	12.4.6	Misligholdsinnsigelser kommer etter tidfestingsåret – utsetter ikke	285
	12.4.7	Det subsidiære kontantprinsipp – ikke utsettelse for betalte beløp	286
12.5		Nærmere om tidfestingstidspunktet	289
	12.5.1	Innledning	289
	12.5.2	Tidfestingen skal utsettes ved usikkerhet – ikke kan-regel	289
	12.5.3	Tidfestingstidspunktet – når eksistensen og omfanget er endelig fastslått	290
	12.5.4	Tidfestingen skjer i det senere inntektsåret – ikke via endring.	291
	12.5.5	Når skal tapsfradrag skje ved delvis avklarte vederlag?	291
12.6		Sammenligning regnskap – skatt.	292
12.7		Oppsummering	293

Kapittel 13

Betingede kostnader	295
13.1 Innledning	295
13.1.1 Problemstilling	295
13.1.2 Flytende overgang mot «ordinære» betingelser for tidfesting	297
13.2 Rettskildebildet	298
13.2.1 Lovtekst og forarbeid	298
13.2.2 X Eiendom-dommen	299
13.2.3 Lignings-ABC	300
13.2.4 Administrative uttalelser	302
13.2.5 Teori	303
13.2.6 Oppsummert – usikker rettsstilstand	304
13.3 Sideblikk – regnskapsretten	304
13.3.1 Innledning	304
13.3.2 IAS 37	304
13.3.2.1 Begrepet «betingede forpliktelser»	304
13.3.2.2 Betingelser vil kunne hindre føring	307
13.3.3 NRS 13	308
13.3.3.1 Materiell forskjell fra IAS 37	308
13.3.3.2 Sannsynlighetsvurderinger avgjør – sammenligning med IAS 37	309
13.3.4 Særlig om betingede salg	310
13.3.5 Hvilken overføringsverdi kan regnskapsløsningene ha?	311
13.4 Mulige innfallsvinkler	312
13.4.1 Suspensive og resolutive betingelser	312
13.4.2 Et sideblikk – dansk skatterett	316
13.4.3 Kan betingelsenes sannsynlige utfall være avgjørende?	321
13.4.4 Kan unntaksregelen for usikre kostnader anvendes?	325
13.4.5 Oppsummert – ingen «lettvinte» løsninger	327
13.5 Noen utgangspunkt for den konkrete vurdering	327
13.5.1 Innledning	327
13.5.2 Betingelser med karakter av formsaker utsetter ikke	327
13.5.3 Betingelser som så å si klart vil oppfylles – utsetter ikke	330
13.5.4 Betingelser som partene har herredømme over	332
13.5.5 Betingelser som det er usikkert om noensinne blir aktualisert	334
13.5.5.1 Innledning	334

	13.5.5.2	Vederlaget eller kravet forfaller før betingelsen eventuelt aktualiseres	334
	13.5.5.3	Vederlaget eller kravet forfaller etter betingelsens oppfyllelse	335
	13.5.6	Betingelser om resultatansvar utsetter tidfestingen	337
13.6		Det avgjørende vurderingstemaet – gjelder betingelsen etablering eller bortfall av forpliktelsen?	338
	13.6.1	Innledning – konkret vurdering og behov for harmoniske løsninger	338
	13.6.2	Avgjørende – er det forpliktelsens etablering eller bortfall som er betinget?	339
	13.6.3	Ved tvil – se hen til forfall?	340
13.7		Kjøp og salg	343
	13.7.1	Utgangspunkt – betingelsene fremstår som resolutive	343
	13.7.2	Likheten med andre vilkår for bortfall av vederlagskrav	345
	13.7.3	Realisasjonsprinsippets formål som tolkningsfaktor	346
	13.7.4	Andre reelle hensyn	346
	13.7.5	Delkonklusjon – betingelsene utsetter ikke tidfestingen	347
	13.7.6	Prisreduksjonsklausuler – utsetter ikke tidfestingen	347
	13.7.7	Unntak – ytelsen er gratis hvis betingelsen ikke oppfylles	348
	13.7.8	Unntak – tilleggsvederlag utløses når nye kvaliteter oppstår	349
	13.7.9	Unntak – tilleggsvederlag à la X Eiendom-saken	350
	13.7.10	Unntak – tilleggsvederlag utløses av ytre omstendigheter – «pensjon»	352
	13.7.11	Oppsummering – forfallstidspunktet spiller en rolle for tilleggsvederlag	354
	13.7.12	Nærmere om fradragsføringen av kostnader og tap	355
	13.7.13	Eksempel – aksjesalg med earn-out	356
	13.7.13.1	Innledning – kombinasjon av beløpsmessig usikkerhet og betingelser	356
	13.7.13.2	Earn-out knyttet opp mot regnskapsmessige resultat	356
	13.7.13.3	Earn-out knyttet opp mot nøkkelmedarbeideres aktivitet	358
13.8		Løpende ytelser	359
	13.8.1	Innledning	359
	13.8.2	Betingede leieforhold	360

13.8.3	Betingede innskuddsavtaler og obligasjoner	360
13.8.4	Betingede honorar	361
13.8.4.1	Honorar betinget av etterfølgende forhold	361
13.8.4.2	Betinget bonus	362
13.8.4.3	Arbeidsvederlag i form av earn-out	363
13.8.4.4	Betingede sluttvederlag	364
13.8.5	Oppsummering	365
13.9	Ensidige forpliktelser – pålegg	365
13.9.1	Innledning	365
13.9.2	Betingede pålegg – forfall er etter betingelsens oppfyllelse	366
13.9.3	Pålegg med forbehold – forfall er før betingelsen oppfylles	367
13.9.4	Grensedragning – er forfall før eller etter betingelsens oppfyllelse?	368
13.9.5	Eksempel – franchise-engangsavgift	369
13.10	Ensidige ytelser – tilskudd og utdelinger	370
13.10.1	Innledning	370
13.10.2	Eksempel – betingede driftstilskudd	370
13.10.3	Eksempel – betinget tilskudd til opphugging av fiskefartøy	372
13.10.4	Oppsummering – utsatt tidfesting hvis utbetaling er betinget	373
13.11	Når skal betingelser anses oppfylt?	374
13.12	Virkningene av at betingelsene ikke oppfylles	374
13.13	Sammenligning regnskap og skatt – oppsummering	375
13.14	Oppsummering – avsluttende observasjoner	376

Kapittel 14

Sammenfatning – avsluttende kommentarer	379
14.1 Sammenfatning	379
14.1.1 Del I Innledning	379
14.1.2 Del II Utgangspunkt	380
14.1.3 Del III Tidfesting av kostnader og tap	381
14.1.4 Del IV Særlig om usikre og betingede kostnader	383
14.1.5 Endring/korreksjon når forutsetningene for tidfestingen brister	387
14.2 Løses avsetningsproblematikken tilfredsstillende?	387
14.3 Hva er hovedavvikene fra det tidligere regnskapsprinsippet?	388

Referanser	391
Forkortelser.....	391
Lover	392
Forarbeider mv.	392
Rettspraksis.....	394
Regnskapsstandarder.....	396
Litteratur	397
Stikkord	403