

A photograph of a modern Radisson Blu hotel building at sunset. The building is a multi-story structure with a glass facade, reflecting the warm orange and yellow light of the setting sun. The sky is a deep orange, and the silhouettes of trees are visible on the left and right sides of the frame. The hotel's name, "Radisson Blu", is visible on the top of the building and on a sign on the lower right wing.

# AKTUELT FRA OLJESKATTEKONTORET

*spesialrådgiver Magnus Grøn Strømstad*

## Kristiansand Symposium

10. - 11. juni 2024



# AGENDA

- FORHOLDET MELLOM PETROLEUMSSKATTELOVEN OG ALMINNELIG SKATTELOVGIVNING
  - BELYST GJENNOM NYERE PRAKSIS OM «NYE FORRETNINGSOMRÅDER»
    - VEKT PÅ (UTVALGTE DELER AV) SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE
- FORDELING AV INNTEKTER OG KOSTNADER MELLOM SOKKEL- OG LANDDISTRIKTET
  - (KORT OM DE) GENERELLE PRINSIPPER
  - SÆRREGELN OM FINANSPOSTER M.V.
    - EKSURS: *COMMITMENT FEES* OG PETROLEUMSSKATTELOVEN § 3 d
- (KORT) OPPDATERING OM RETTSSAKER
  - VÅR ENERGI – «BRUTTO» / «NETTO»
    - § 13-1 OG FORHOLDET MELLOM OPERATØR OG LISENSPARTNERE
- PLANSJENE ER PEDAGOGISKE HJELPEMIDLER, IKKE RETTSKILDER OG IKKE BINDENDE FOR OLJESKATTEKONTORET



# NYE FORRETNINGSOMRÅDER

## Utvikle, ikke avvike petroleumssektoren

Norsk petroleumsindustri skal utvikles, ikke avvikes. Petroleumssektoren er en høyproduktiv næring som bidrar med store inntekter, verdiskaping og arbeidsplasser til Norge. Regjeringen vil legge til rette for fortsatt høyt aktivitetsnivå på norsk sokkel. Ringvirkninger på land skal komme hele landet til gode.

Utslippene fra sokkelen skal ned, og regjeringens politikk skal støtte aktivt opp under et grønt skifte hvor man bygger på kompetansen fra olje- og gassindustrien innen nye næringsområder. Regjeringen vil intensivere arbeidet med å forberede samfunnet på reduserte petroleumsinntekter. Olje- og gassindustrien skal ha rammebetingelser som sikrer Norge inntekter, arbeidsplasser og ringvirkninger til fastlandet. Vi skal i samarbeid med næringen sørge for at utslippene fra olje- og gassproduksjonen på norsk sokkel kuttes med 50 prosent innen 2030 og til netto null i 2050, og redusere den samfunnsøkonomiske risikoen og finansielle klimarisikoen som investeringer i olje og gassvirksomhet medfører.



# NYE FORRETNINGSOMRÅDER



Skatteetaten

## **Fastsettingen for inntektsåret 2022 – nye forretningsområder**

- Karbonfangst-, transport og lagring (CCS)
- Havvind
- Hydrogen
- Havmineraler
- Kjernekraft
- Solenergi
- Vind
- Biodrivstoff
- Batteri

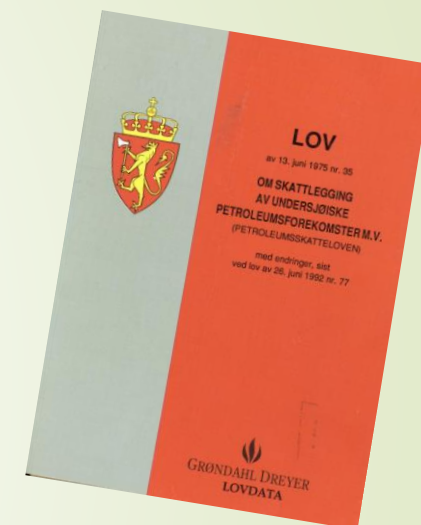


# FORHOLDET MELLOM DEN ALMINNELIGE SKATTELOVEN OG PETROLEUMSSKATTELOVEN

- «Av formue som knytter seg til og inntekt som vinnes av slik virksomhet og arbeid som nevnt i § 1, blir med **de unntak som følger av denne lov og Stortingets vedtak** om skatt til staten, å svare skatt etter bestemmelsene i lovgivningen for øvrig om skatt av formue og inntekt.»
  - petroleumsskatteloven § 2 første ledd første punktum
- «Bestemmelsene i skattelovgivningen for øvrig gjelder i den utstrekning **ikke annet følger av denne lov.**»
  - petroleumsskatteloven § 8 første ledd

# FORHOLDET MELLOM DEN ALMINNELIGE SKATTELOVEN OG PETROLEUMSSKATTELOVEN

- ▶ petroleumsskatteloven av 1975 er relativt kortfattet
  - ▶ men innholdet må ikke undervurderes
  - ▶ tallrike lovforarbeider (omtrent 60 endringslover)
    - ▶ spekket med petroleumsskatterettslige hensyn
  - ▶ meget omfattende praksis (snart 50 år)
    - ▶ sentralisert, spesialisert og (mer eller mindre høyt) prioritert skatteforvaltning
    - ▶ høyt kvalifisert klagenemnd
- ▶ petroleumsskatteforskriften og andre forskrifter





# FORHOLDET MELLOM DEN ALMINNELIGE SKATTELOVEN OG PETROLEUMSSKATTELOVEN

- vanlig feil å hoppe for litt for raskt inn i *alminnelig* skatterett
  - betydelig risiko for å tape av syne vektige petroleumsskatterettslige hensyn
  - kunsten er å tolke petroleumsskatteloven grundig og riktig *før* alminnelig skatterett trekkes inn som *supplement*
    - identifiser de petroleumsskatterettslige hensyn, forstå historikken og systembetragtningene
    - (og hvis man først havner i alminnelig skatterett – ingen grunn til å være mer katolsk enn paven)
      - «Petroleumsskatteregimet er et eget skatteregime med andre formål og hensyn enn i det vanlige skatteregimet. Det kjennetegnes ved en rekke særtrekk i skattyters favør. Lagmannsretten er enig med staten i at disse særtrekkene og særlige hensyn må tas i betraktning ved tolkningen av de alminnelige skattebestemmelser, herunder ved tolkningen av oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1. Petroleumsskatteloven §§ 2 og 8 står ikke i veien for det. Det er etter lagmannsrettens syn tale om å anvende alminnelige lovtolkningsprinsipper.» (LB-2021-26379 (*Fortis Petroleum*) punkt 3.7.3)
- også innenfor alminnelig skatterett er det nyanser med flere relative begreper

# FORHOLDET MELLOM DEN ALMINNELIGE SKATTELOVEN OG PETROLEUMSSKATTELOVEN

- I hvilken ende bør man starte i?
  - gå fra alminnelig skatterett først og deretter undersøke om det det eventuelt finnes særregel i petroleumsskatteretten?
  - eller starte i petroleumsskatteretten og se hvor langt man kommer før man eventuelt havner i alminnelig skatterett?
- Begge metoder *kan* gi rett svar
  - første variant størst sjanse for bortkastet arbeid
    - størst sjanse for å komme på galt spor
    - men kan gi interessante perspektiver om prinsipptenkning og viktige hensyn
  - andre variant oftest anbefalingsverdig
    - størst sjanse for riktig resultat og oftest mest effektivt
    - betydningen av at mye petroleumsskatterett ble utviklet i en tid med da alminnelig skattelovgivning så annerledes ut enn i dag
- La oss prøve andre variant som hovedtilnærming på «nye forretningsområden»
  - vekt på særskatteregimets rekkevidde (med noen avstikkere)



# PETROLEUMSSKATTELOVENS REKKEVIDDE (§ 1)

- Petroleumsloven er en saklig/funksjonelt og geografisk avgrenset særlov
  - «Denne lov gjelder skattlegging av **undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid**, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum
  - a. **i indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen.**
  - b. i tilstøtende havområder for såvidt angår petroleumforekomster som strekker seg utover midtlinjen i forhold til annen stat, i den utstrekning utvinningen er forbeholdt Norge etter avtale med vedkommende annen stat,
  - c. utenfor riket eller havområder som nevnt i a), for såvidt angår ilandføring av petroleum og virksomhet eller arbeid i tilknytning til dette, i den utstrekning Norges rett til å skattlegge virksomhet og arbeid som nevnt følger av alminnelig folkerett eller av særskilt avtale med fremmed stat.
  - d. i riket for såvidt angår transport av petroleum ved rørledning fra områder som nevnt i a), b) eller c), samt annen virksomhet ved mottaks- og utskipningsanlegg som ledd i utvinning og rørledningstransport av slik petroleum.

Loven gjelder også behandling av petroleum ved innretninger benyttet til utvinning eller rørledningstransport i område som nevnt i første ledd, uten hensyn til om petroleumen er utvunnet i slikt område. (...)»

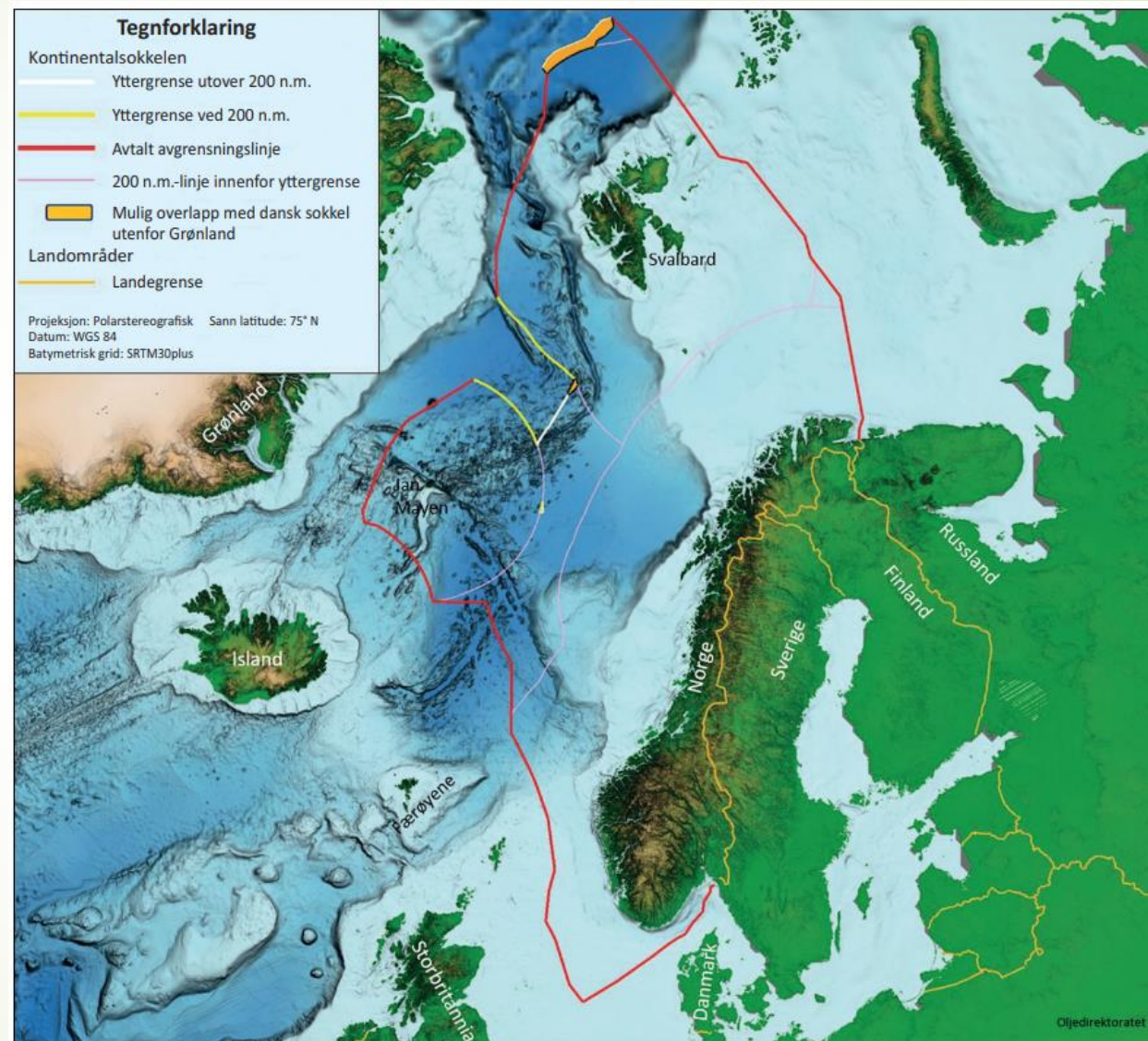
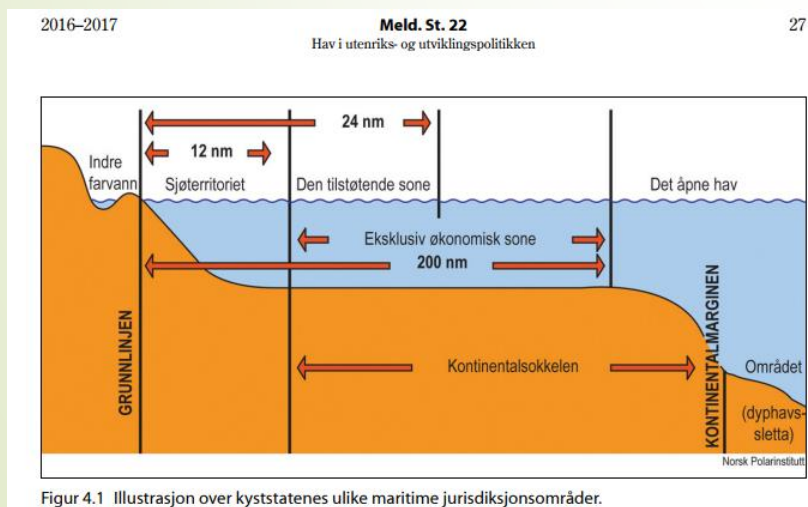
- § 1 i petroleumsskatteloven (lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv)
  - bevisst og overveiet valg av lovgiver å gi en begrenset lov for å fylle helt bestemt hull i skatteloven
  - kjernevirksomheten som må være petroleumstilknyttet og innenfor de geografiske grensene

# PETROLEUMSSKATTELOVENS REKKEVIDDE





# PETROLEUMSSKATTELOVENS REKKEVIDDE



Figur 3.2 Norges kontinentalsokkel i nord

# PETROLEUMSSKATTELOVENS REKKEVIDDE

- tolkningshjelp i skatteloven 1999 §2-3 (etter endringslov 20. desember 2023 nr. 98)?
  - «Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av (...)
  - k. inntekt av **undersøkelse og utvinning av mineralforekomster og dertil knyttet virksomhet** på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven. (...),
  - l. inntekt av **undersøkelse og utnyttelse av fornybare energiresurser og dertil knyttet virksomhet** i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven. (...),
  - m. inntekt av **undersøkelse og utøvelse av karbonhåndtering og dertil knyttet virksomhet** i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven og på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven. (...))»



# PETROLEUMSSKATTELOVENS REKKEVIDDE

- tolkningshjelp i skatteloven 1999 §2-3 (etter endringslov 20. desember 2023 nr. 98)?
  - typiske eksempler på aktivitet («nye forretningsområden») som alene ikke er omfattet av petroleumsskatteloven § 1
    - «Departementet legger til grunn at hjemlene for skatteplikt som foreslås nå, ikke medfører noen begrensning i virkeområdet til petroleumsskatteloven. CO2-håndtering og utnyttelse av fornybare energiresurser som **inngår i selve utvinningsvirksomheten**, reguleres av det særlige skatteregimet i petroleumsskatteloven (petroleumsskattesystemet med 78 pst. marginalsattesats). Problemstillingen kan for eksempel være aktuell der havvindmøller skal forsyne strøm direkte til petroleumsinstallasjonene, eller der CO2-håndtering utføres som et ledd i utvinningsvirksomheten. Etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet kan aktiviteten da skattlegges etter de materielle særreglene i petroleumsskatteloven.
    - Eventuelt kan CO2-håndtering og utnyttelse av fornybare energiresurser som ikke direkte inngår i den særskattepliktige petroleumsvirksomheten, jf. over, etter en konkret vurdering anses som «dertil knyttet» virksomhet etter petroleumsskatteloven.» (Prop. 1 LS (2023-2024) punkt 5.8.5)
      - siste variant trolig lite praktisk, og ikke relevant for særskattens grenser, jf. neste plansjer

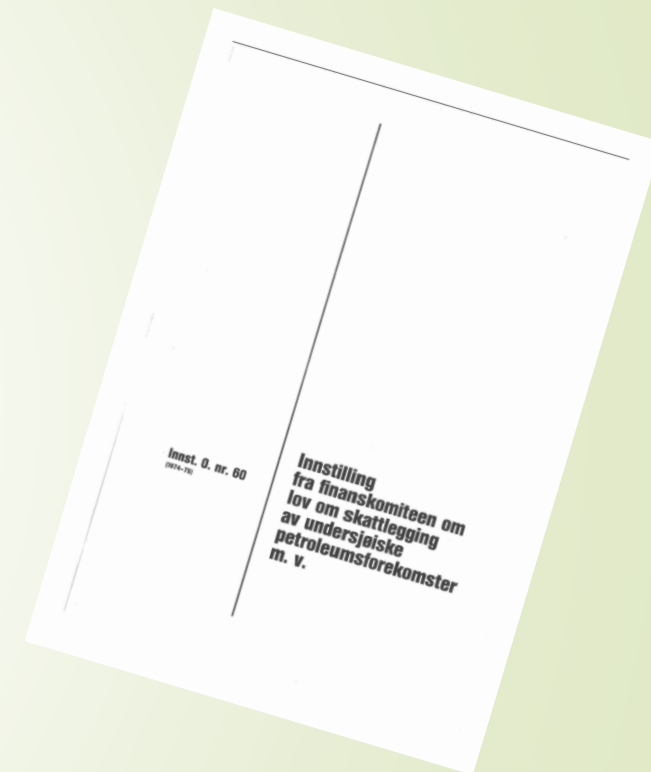


# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- «Juvelen i kronen»
- «Skattepliktige som driver **utvinning, behandling og rørledningstransport** i de områder som er nevnt i § 1, skal av inntekt ved slik virksomhet betale en særskatt til staten.»
  - petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum
- det saklige/funksjonelle virkeområdet i § 1 innsnevres vesentlig
  - merk særlige minus: «undersøkelse etten» og «dertil knyttet virksomhet og arbeid»
  - hvorfor?

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- fordi særskatten er særlig byrdefull og målrettet mot utnyttelse av en helt bestemt ressurs
  - «Flertallet henviser til at **petroleumsforekomstene på den norske kontinentalsokkel er det norske folks felles eiendom**. Det er derfor efter flertallets mening ikke urimelig at Norge ønsker å sikre seg en vesentlig andel av de verdier som skapes på sokkelen. Størstedelen av den "nasjonalinntekt" som skapes på den norske kontinentalsokkel, bør liksom for "nasjonalinntekten" for øvrig, tilfalle det norske folk. Efter flertallets mening er det derfor ikke urimelig at det nå settes i verk spesielle tiltak for å sikre vårt land en større andel av de verdier som skapes.»
    - Innst. O. nr. 60 (1974-1975) side 15
- *Total government take*



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Flere lovbestemmelser som viser viktigheten av å trekke skille mellom særskattepliktig virksomhet og annen aktivitet
  - «Det gis fradrag bare for en halvpart av tap eller underskudd som i det enkelte år fremkommer **ved annen virksomhet enn nevnt foran**. Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved virksomhet utenfor de områder som er nevnt i § 1 eller utenfor riket.»
    - petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd
    - ekstraordinært vern om skattefundamentet (alminnelig inntekt i sokkeldistriktet)
      - ≠ skatteloven § 6-3 (samordning av underskudd mellom inntektskilder i alminnelig inntekt)
      - halvpart av visse andre tap/underskudd
        - (forslag om ytterligere innstramming fra Bjerkedalutvalget og Regjeringen falt i Stortinget)



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Flere lovbestemmelser som viser viktigheten av å trekke skille mellom særskattepliktig virksomhet og annen aktivitet
  - «Det gis fradrag bare for en halvpart av tap eller underskudd som i det enkelte år fremkommer **ved annen virksomhet enn nevnt foran**. Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved virksomhet utenfor de områder som er nevnt i § 1 eller utenfor riket.»
    - «Komiteens flertall, alle unntatt medlemmet fra Sosialistisk Venstreparti, viser til at det i proposisjonen foreslås å oppheve regelen som gir rett til fradrag i alminnelig inntekt på sokkelen for inntil halvparten av underskudd oppstått i landbasert virksomhet. Endringen begrunnes med et behov for å gjerde inn sokkelinntektene og forhindre svekkelse av skattegrunnlaget på sokkelen gjennom fradrag for underskudd uten tilknytning til slik virksomhet.
    - Flertallet er enig i at det generelt er **ønskelig å skjerme sokkelinntektene for fradrag fra andre skattedistrikter**. Etter flertallets syn er imidlertid slik skjerming **viktigst i forhold til særskattegrunnlaget, der de store forskjellene i skattesats gir sterke motiver til å føre utgifter over til sokkeldistriktet og inntekter over til land**. I forhold til det alminnelige skattegrunnlaget mener imidlertid flertallet at ønsket om å skjerme sokkelinntektene må ses i forhold til **det generelle behovet for å konsolidere underskudd mellom ulike deler** av en virksomhet. En slik konsolideringsadgang bidrar til å redusere risikoen for virksomheter som har aktivitet både på sokkelen og på land i Norge. Flertallet mener derfor at det i utgangspunktet er ønskelig med en slik konsolideringsadgang. **Flertallet vil derfor beholde dagens regel på dette punkt.**»
      - (Innst. O nr 106 (2000-2001) punkt 4.3.2)

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Flere lovbestemmelser som viser viktigheten av å trekke skille mellom særskattepliktig virksomhet og annen aktivitet
  - petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd
    - Illustrerende eksempel «nye forretningsområden»: Klagenemnda 20. mars 1996
      - diverse kostnader til satsing på utvidelse av utvinningsvirksomhet til andre staters kontinentalsokkel før lisenstildelinger
      - Alle (selskap, OSK, nemndsmedlemmene) enige om at man var i enten § 3 d annet ledd første eller annet punktum
        - særskattegrunnlaget uvedkommende
        - «sokkelinntektsgrunnlaget 28 %» = alminnelig inntekt i sokkeldistriktet
    - «Ved avgjørelsen av spørsmålet om utgifter til kartlegging og identifisering av nye prospekter [utenfor norsk kontinentalsokkel] kan komme til fradrag i sokkelinntekt, har Klagenemnda delt seg.»
    - «Formannen og medlemmene Bjerke og Skaar er enig med selskapet i at identifiseringskostnader ikke kan sies å være virksomhet utenfor riket. Dette vil være forretningsutvikling på et tidlig stadium hvor formålet er å vurdere om det er ønskelig og mulig å sette i gang aktiviteter og senere virksomhet. (...)»
    - Mindretallet Mo, Grindal, Magnus: «Det er tilstrekkelig at det utøves aktivitet med det siktemål å opprette virksomhet utenfor norsk territorium.»
    - (nå § 2-39 – fritak for skatteplikt for inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet – er tidligste fase dekket?)



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Flere lovbestemmelser som viser viktigheten av å trekke skille mellom særskattepliktig virksomhet og annen aktivitet
  - «Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved annen virksomhet enn utvinning og rørledningstransport som nevnt i § 1.»
    - petroleumsskatteloven § 5 annet ledd annet punktum
      - særskattegrunnlaget renskes for fremmedelementer
      - ingen rom for den restriktive reglen om samordning av underskudd i § 3 c annet ledd
      - konturene av omvendt speilbilde av § 5 første ledd første punktum
      - hvorfor?

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- «Regelen er gitt for at skattytere som driver sokkelvirksomhet ikke skal ha en konkurransefordel ved utøvelse av annen virksomhet sammenlignet med skattytere som ikke driver særskattepliktig virksomhet. Dessuten tar regelen sikte på å skjerme statens inntekter fra sokkelvirksomheten.»
  - Fløystad i *Gyldendal rettsdata* note 71 til petroleumsskatteloven § 5 annet ledd
- Utvilsomt riktig
  - logisk og nødvendig følge av lovens oppbygning og begrunnelsen bak særskatteplikten
    - men begrunnelsen bærer lenger enn ordlyden – all annen aktivitet dekkes av begrunnelsen
    - § 5 annet punktum ikke omvendt speilbilde av § 5 første punktum fordi den referer til § 3 c annet ledd
      - derfor uegnet for antiteser
- Klart utgangspunkt:
  - «Nye forretningsområden» fremmedelement i særskattegrunnlaget
    - som vi skal se er hovedveien inn i regimet (planlagt) *integrasjon* i den særskattepliktige virksomheten





# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Spørsmålet er derfor hvor langt rekker særskatteregimet
  - hva skal til for at «nye forretningsområden» skal kunne få innpass?
  - svaret beror på en tolkning av petroleumsskatteloven § 5 første ledd første punktum
    - «Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som er nevnt i § 1, skal av inntekt ved slik virksomhet betale en særskatt til staten.»

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

## ► Omfangsspørsmålet

- Hvilke aktiviteter omfattes? Hva består den særskattepliktige virksomheten av?
  - tolkning av § 5 – særlig begrepet «utvinning, behandling og rørledningstransport»
  - avklare og avgrense denne virksomhetens ramme (for dette formål)

## ► Tilknytningsspørsmålet

- hvilke inntekter og kostnader hører til denne virksomheten?
  - tolkning av «inntekt ved slik virksomhet»
    - er det fruktbart å formulere det som spørsmål om fradragsrett?
      - dvs «fradragsrett i særskattegrunnlaget»
      - loven gjør det flere steder selv
    - eller er det egentlig et spørsmål om *fordeling* av en fradragsberettiget post mellom sokkeldistriktet og landdistriktet?
      - ved «nye forretningsområden» ofte utvilsomt at det foreligger fradragsrett enten i landdistriktet eller sokkeldistriktet
      - det tvilsomme ofte bare være distriktsfordelingen, og eventuelt hvordan fordelingen skal skje hvis den posten må deles mellom distriktene

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Zimmer: *Petroleumsbeskatning* i Skatterett 1991 s. 425 punkt 8
  - kritisk mot både Syversen: *Skatt på utvinning* (1991) og klagenemndas praksis
    - fremhever betydningen av å skille mellom omfangs- og tilknytningsspørsmål
    - essensen - måten å stille spørsmålene på avskjærer på en uheldig måte fra å tillegge blant annet lovens formål den betydning som er naturlig
    - klar brodd mot direkte anvendelse av alminnelig skatterett
  - «Etter min mening ville det være naturlig å spørre om aktivitet i form av malmleting, energiøkonomisering eller hva det kan være, kan anses som en **del av utvinningsvirksomheten**. Et nærliggende svar er nei. **Dernest** får man stille **tilknytningsspørsmålet**: Om utgiften har nærmest tilknytning til malmleting osv. eller til oljeutvinning. Da er det kanskje ikke like sikkert at svaret blir at det foreligger fradragsrett i utvinningsinntekt.»
  - «Nå skal det erkjennes at det ikke alltid er lett å trekke grensen mellom omfangs- og tilknytningsspørsmål; kanskje er det heller ikke fruktbart å forsøke å trekke den nøyaktig. Men som **analytiske redskaper** finner jeg begrepene nyttige, og jeg mener ved hjelp av dem å ha påvist en uklarhet i doktorandens problemstilling som **har fått betydning for hans konklusjoner.**»



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- OSK-diskusjoner anno 2024 om Zimmers synspunkter:
  - grensen mellom omfangs- og tilknytningsspørsmålet ikke alltid er lett å trekke
  - tilnærmingen til Zimmer gir viktige analytiske redskaper
    - som gir økt forståelse av lovtekst og øvrig rettskilder
    - erkjennelse av at særskattens legislative begrunnelse ikke må undervurderes
      - der alminnelig skatterett kanskje har fått påvirke noe OSK-tenkning mer enn det er grunnlag for
        - i strid med begrensningene som ligger i henvisningene i § 2 og § 8
    - har tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1, herunder hovedformåls læren, fått ufortjent stor oppmerksomhet?
      - Ja, i enkelte tilfeller!



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

## ► Omfangsspørsmålet

### ► § 5 (og OSKs rolle etter skatteforvaltningsloven):

#### ► positiv angivelse av hva som er omfattet

- OSK 2024: Normalt ikke nødvendig å ta stilling til hva annen aktivitet skal karakteriseres som eller hvordan den skal behandles, så lenge den ikke omfattes av petroleumsskatteloven § 5

#### ► Tilstrekkelig å henføre restpostene av inntekter og kostnader til landdistriktet

- skattekontoret kompetent myndighet for fastsettingen

#### ► fradragskrav som fremmes etter § 3 c annet ledd

- «annen virksomhet»

#### ► fordelingsregelen i petroleumsskatteforskriften § 12

- «annen virksomhet eller arbeid»

#### ► OSK 2024: neppe antitetisk tolkning av anvendelsesområde

- antagelig utslag av et generelt prinsipp om fordeling mellom utvinningsvirksomhet og annen aktivitet

#### ► stempelet «selvstendig landbasert virksomhet» pedagogisk effektivt

- men altså neppe nødvendig

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Omfangsspørsmålet
  - Hvilke aktiviteter omfattes? Hva består den særskattepliktige virksomheten av?
    - tolkning av begrepet «utvinning, behandling og rørledningstransport» i § 5
      - forutsetter at man er innenfor lovens anvendelsesområde (§ 1)
        - fremgår bare delvis direkte av ordlyden i § 5
          - tanken ledes til geografisk virkeområde i § 1
            - «i de områder som er nevnt i § 1»
          - ingen direkte henvisning til passusen «utvinning (...) av undersjøiske petroleumforekomster»
            - noe misvisende lovtekst, men ingen materiell usikkerhet om løsningen
        - innebærer at man uten videre kan ekskludere utvinning av *havbunnsmineraler* og andre naturressurser enn petroleum selv om det skjer på norsk kontinentalsokkel





# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Omfangsspørsmålet
  - Hvilke aktiviteter omfattes? Hva består den særskattepliktige virksomheten av?
    - opplagt et autonomt virksomhetsbegrep «slik virksomhet»
      - Klagenemnda 1981 (neste plansje) og senere fast praksis
        - sidevirksomheter – én eller flere virksomheter?
          - Dagbladsaken (Utv. 1965 s. 217 LRD)
            - veddemål i journalistisk øyemed om drift av gårdsbruk

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Omfangsspørsmålet
  - Klagenemndas grunnleggende kjennelse om fremmed petroleum (17. juni 1981 – PSK-1981-617-A)
  - «Klagenemnda er av den oppfatning at man ved fortolkningen av uttrykket "utvinning" i petroleums-skatteloven **ikke uten videre kan bygge på tradisjonelle oppfatninger** omkring virksomhetsbegrepet i den alminnelige skattelov. (...)
  - Man kan etter nemndas mening ikke gå ut fra at de hensyn som taler for å trekke en vid ramme om virksom-hetsbegrepet i den alminnelige skattelov, også kan begrunne en tilsvarende vid ramme om begrepet "utvinning" i petroleumsskatteloven. Nemnda finner at det her må være **riktig å trekke snevrere grenser**, og vil i denne forbindelse særlig peke på følgende:
    - a) Pskl. § 5 trekker ut en særskilt virksomhetsart og pålegger denne en særskatt som ikke rammer annen skattepliktig virksomhet. Dette **tilsier forsiktighet** med å utvide denne skatteplikt utover det lovens ut-trykk "utvinning" og lovgiverens intensjoner gir dekning for. (...)
    - b) Det fremgår av den departementsuttalelse som er sitert foran side 19, og som begge parter har kommentert, at det var forutsetningen at lovens særregler om utvinning og rørledningstransport bare skulle gjelde **"den egentlige utvinningsvirksomhet og rørlednings-transport"** og ikke "tilknyttet virksomhet som normalt også utføres av andre enn oljeutvinnere og til dels i konkurranse med disse (f.eks. oljeboring, forsynings-virksomhet, servicevirksomhet av forskjellig slag mv.)". Nemnda finner å måtte tillegge denne uttalelse betydelig vekt, ikke fordi departementets fortolkning av begrepet "utvinning og rørledningstransport" er bindende, men fordi uttalelsen synes å gi uttrykk for hva forutsetningen var den gang proposisjonen til petroleumsskatteloven ble fremmet (..)
    - c) c) Særskatten er i Ot.prp. nr. 26 (1974-75) begrunnet ut fra to hensyn, hensynet til å sikre samfunnet en større andel av de inntekter som skyldes oljeprisene, og hensynet til at inntekten skriver seg fra naturressurser som er statens eiendom. (...) Etter nemndas mening **bør det vises forsiktighet** med å anvende særskattereglene i tilfelle hvor rekkevidden av reglene fremstiller seg som tvilsom og hvor de nevnte hensyn ikke er til stede. (...)
    - (...)
  - Klagenemnda er etter dette kommet til at det må vurderes konkret i lys av de hensyn nemnda her har trukket frem, **om en inntekt som ikke direkte skriver seg fra utvinning eller rørledningstransport i snevrere forstand, har slik tilknytning til disse virksomhetsarter at særreglene om dem i petroleumsskatteloven får anvendelse.»**



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Tilknytningsspørsmålet
  - innbakt tilknytningskrav i § 5
    - «inntekt ved slik virksomhet»
      - der «inntekt» er et nettoinntektsbegrep
  - relativt liten direkte veiledning i § 6-1
    - generelt skatterettslig prinsipp om sammenheng mellom inntektssiden og kostnadssiden
      - tilsier at kostnader som tas inn i særskattegrunnlaget må ha et minimum av sammenheng til potensielle fremtidige inntekter i samme skatteregime
      - formåls- og årsaksbetrakninger
    - som nevnt ofte fordelingsspørsmål der selve fradragsretten ikke er omstridt
      - land eller sokkel?
      - skatteloven § 6-1 fyller annen funksjon i annet skattesystem
        - jf. nedenfor utfyllende om hovedformåls læren
  - i flere saker uttrykt slik at
    - vilkårene i skatteloven § 6-1 er minimumsvilkår for fradragsrett
    - men kreves også at kostnadene tilordnes sokkeldistriktet
      - der kravene til tilknytning først og fremst utledes av petroleumsskatteloven § 5 selv
        - og regler om fordeling mellom kommunene som tidligere gjaldt på land
        - se senere plansje

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

## ■ Tilknytningsspørsmålet

- «I dagens petroleumsskattesystem er området for særskatteplikt avgrenset gjennom en rettslig standard - uttrykket "utvinning, behandling og rørledningstransport".
- Dette uttrykk blir bestemmende både for avgrensningen av hvilke former for inntekter som er gjenstand for særskatt og hvilke kostnader som kommer til fradrag i særskattegrunnlaget (og til dels også i den alminnelige inntekt som anses innvunnet på denne måte og som skattlegges etter en sats på 28 prosent).»
  - NOU 2000:18 punkt 9.8.2
- Ikke noe nymotens OSK-påfunn å nedtone tilknytningskravet fra alminnelig skatterett

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Annen tolkningsstøtte i petroleumsskatteloven
  - særlig om driftsmidler – støtte både for omfangsspørsmål og tilknytningsspørsmål
    - «driftsmiddel som er **anskaffet til bruk i virksomhet** som gjelder utvinning og rørledningstransport av petroleum»
      - (§ 3 f – bestemmelse om realisasjon, uttak)
    - følgende formuesobjekter tilordnes sokkeldistriktet, når de er **anskaffet eller pådratt som ledd i, eller senere tatt i bruk i virksomhet** som nevnt i § 5
      - § 3 d tredje punktum (særregel om fordeling av renter mv mellom distriktene)
        - «Ved anvendelsen av foregående ledd»
          - altså ikke nødvendigvis generell anvendelse
      - «Utgifter **til erverv av** rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning»
        - § 3 b
          - § 3 b-driftsmidler (normalt) helt i kjernen i utvinningsvirksomheten
  - formålsbetraktninger sentrale
    - integrasjon i virksomheten

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Klagenemnda om forsknings- og industrisamarbeid på 1980-tallet
  - konsesjonsmyndighetenes med ulike krav til forsknings- og industrisamarbeidsavtaler
    - «Avgjørende for om utgifter tilknyttet et forsknings- og industrisamarbeidsprosjekt skal kunne komme til fradrag i sokkelinntekt, er om de har den nødvendige tilknytning til selskapets sokkelvirksomhet. Når utgiftene er knyttet til et bestemt prosjekt som er forskjellig fra sokkelvirksomheten, må hensynet til denne virksomheten være sterk nok til å begrunne prosjektet ved iverksettelsen, dersom fradrag skal kunne innrømmes. **Har prosjektet et økonomisk formål i seg selv, vil det i utgangspunktet være hovedformålet ved iverksettelsen av prosjektet som er avgjørende for utgiftenes allokering.**
    - De hensyn som – hvis de er sterke nok – kan gi grunnlag for fradrag i utvinningsinntekt, er – foruten hensynet til kommende konsesjonstildelinger (**lisenshensynet**) – hensynet til de **forpliktelser** som selskapet har påtatt seg i forbindelse med allerede ervervede konsesjoner og hensynet til den **direkte betydning prosjektet vil kunne ha for sokkelvirksomheten**. Hensyn som trekker i motsatt retning er om prosjektet må antas å ha et **selvstendig kommersielt siktemål** og **hensynet til landbasert virksomhet ellers**. Under enhver omstendighet vil fradragsretten være betinget av at det ikke er ervervet aktiveringspliktige verdier.
    - Nemnda finner grunn til å presisere at avgjørelsen i hvert enkelt tilfelle må skje ut fra en konkret vurdering.»
      - PSK-1990-423-A (som siterte dette fra tidligere kjennelse fra 1988)
  - en serie avgjørelser av denne typen
    - relativt restriktiv praksis – vern om særskattegrunnlaget
      - men aksept særlig for relevante forskningsprosjekter og pålagte prosjekter (forpliktelser)



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- hovedformåls læren?
  - Klagenemnda og OSK har (tidligere) trukket hovedformåls læren inn i enkelte avgjørelser
    - ikke entydig i praksis, men flere eksempler i sakene om industrisamarbeid (forrige plansje)
  - OSK anno 2024 mer kritisk
    - praksis og teori om hovedformåls læren har utviklet seg vesentlig siden 1980-tallet
      - en serie dommer fra Høyesterett som har klargjort rettstilstanden
    - der spørsmålet handler om fordeling av fradrag mellom sokkeldistriktet og land er det lite rom for hovedformåls læren når man har en særregler som regulerer det (herunder petroleumsskatteforskriften § 12)
      - Klagenemndas avgjørelse 19. november 2007 om bidrag til et vitenskapelig senter
        - resultat med fordeling mellom sokkel og land, og også en del uten fradragsrett noe sted
    - hovedformåls læren har annen funksjon også innenfor det alminnelige skattesystemet
      - I alminnelig inntekt (i landdistriktet) normalt ikke nødvendig å skille mellom ulike inntektskilder - § 6-1 bruker det nøytrale «skattepliktig inntekt»
      - I praksis fra Høyesterett for å skille tilfeller der ett eller flere formål er inntektstilknyttet og ett eller flere formål ikke har slik inntektstilknytning
      - Man har til gode å se Høyesterett løse fordelingsspørsmål mellom særskatteregimer basert på hovedformåls betraktninger
        - særregler om fordeling - § 18-3 (vannkraft), § 18-10 (vindkraft), § 19-6 (havbruk)
  - innebærer ikke at sakene om industrisamarbeid er uten interesse



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- hovedformålslåren?

- «Oljeskattekontoret ser derfor at gode grunner tilsier at et tilfelle som nærværende ikke kan løses etter hovedformålslåren, men heller bør løses direkte med grunnlag i fordelingsregelen i petroleumsskatteforskriften § 12. Fordelingsregelen har preg av å være lex specialis i den grad det er motstrid med hovedformålslårens anvendelsesområde. Det innebærer i tilfelle ikke at hovedformålslåren aldri vil kunne få anvendelse ved fastsettelse av særskatten. Det vil fortsatt være rom for den i tilfeller som Rt. 2005 s. 1434 som nettopp gjaldt et tilfelle med særskatteplikt, der det dreier seg om formål hvor kun det ene har tilstrekkelig tilknytning til fremtidens skattepliktige inntekter.»

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- «nye forretningsområdene» - noen typetilfeller
  - energiforsyning til produksjonsinnretningene
    - nødvendig innsatsfaktor for å utvinne petroleum
    - langvarig OSK-tenkning om teknologinøytralitet om kraftproduksjonsanlegg
      - gasturbiner på produksjonsinnretningene på kontinentalsokkelen
      - vind- og bølgekraftanlegg på kontinentalsokkelen
        - Utv. 2013 s. 1172 FIN
          - om rekkevidden av kvalifiserte driftsmidler i utvinningsvirksomheten (§ 3 b)
          - «I dette tilfellet blir kraften fra kraftproduksjonsanleggene levert inn på sentralnettet, og kraftforsyningen ut til feltet skjer uavhengig av kraftproduksjonen ved anleggene. Kraftproduksjonsanlegget og produksjonsinnretningen er kun indirekte tilknyttet via sentralnettet, som er eid og drevet av landskattepliktige kraftnettselskaper. Tilknytningen mellom anleggene er etter departementets syn dermed for fjern til at kraftproduksjonsanleggene kan sies å være en del av eller tilknyttet produksjonsinnretningen.»
          - «Øvrige driftsmidler **som inngår i særskattepliktig virksomhet** skal avskrives etter de alminnelige reglene»
        - etterfølgende praksis om flytende havvind
        - solenergi, kjernekraft, batteri
      - grensen mot annen mer generell aktivitet, teknologiutvikling og myndighetspåvirkning
      - problemstillinger med geografisk virkeområde (herunder stedbunden beskatning)
- konsekvenser av at driftsmidler anses å inngå i særskattepliktig virksomhet
  - inntekter, uttak m.m.

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- «nye forretningsområden» - noen typetilfeller
  - avsetning av utvunnet petroleum m.m.
    - grensen mot «nedstrømsaktivitet» m.v.
      - tolkningsstøtte i petroleumsskatteforskriften § 8 om rekkevidden av særskatteplikten
        - «Rørledning omfatter også mottaksanlegg på land, samt utskipningsanlegg i tilknytning til mottaksanlegget. Anlegg for videre bearbeiding av petroleum, herunder raffinering, anses ikke som en del av rørledningen.»
        - «Rørledningens avgrensing mot annet anlegg på land er den målestasjon som petroleum passerer etter å ha gjennomgått rensing, stabilisering og midlertidig lagring.»
  - raffinering og annen bearbeiding av utvunnet petroleum
  - Bensinstasjonsvirksomhet, hydrogenproduksjon
    - karbonfangst/lagring ved forbrenning av produsert petroleum og andre energibærere
  - planlegging av gasskraftverk og gasslager i utlandet
    - PSK-2001-2 og PSK-2001-3



# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Planlegging av gasskraftverk utlandet (PSK-2001-2)
  - «Det foreligger ikke fradragsrett i sokkelinntekten for kostnader til etablering av gasskraftverk i [utlandet]. Det samme gjelder i utgangspunktet for kostnader til identifisering/planlegging av samme. Et slikt forhold ligger utenfor petroleumsskattelovens virkeområde.»
    - helt i tråd med lovens ordlyd – negativ avgrensning av særskattepliktig virksomhet
  - «Nemnda mener imidlertid dette stiller seg annerledes dersom kostnadene gjelder identifisering av forretningsmuligheter som kan anses å være pådratt av hensyn til selskapets særskattepliktige virksomhet i Norge. Dette kan være tilfelle ved at det dreier seg om planlegging av hvordan selskapet skal få avsetning for norsk gass. Identifiseringskostnader av denne art antas å gi fradragsrett.»
    - tilknytningsvurdering snarere enn omfangsvurdering?
      - også spørsmål om kostnaden burde vært fordelt etter prinsippet i petroleumsskatteforskriften § 12
        - nytteverdi både for særskattepliktig virksomhet og aktivitet tilordnet landdistriktet?
      - særskattesystemet belastes med kostnader til utvikling mot fremtidige inntekter som tilordnes landdistriktet?
  - «Klagenemnda legger til grunn at selskapets generelle strategivurderinger knyttet til avsetning av norsk gass ble gjort i første halvdel av 1997. Kostnader pådratt i denne perioden anses å være av forberedende art, og kan fradras i sokkelinntekten.»
    - begrepsbruk egnet til forvirring? forholdet til første sitat?
  - «Kostnader pådratt i «implementeringsfasen» [...] anses derimot knyttet til etablering av konkrete gasskraftverkprosjekter. Slike kostnader er etter Klagenemndas syn ikke fradragsberettiget i norsk sokkelinntekt.»

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Nye forretningsområder som også kan ha betydning for utvinningen
  - «De hensyn som – hvis de er sterke nok – kan gi grunnlag for fradrag i utvinningsinntekt, er – foruten hensynet til kommende konsesjonstildelinger (**lisenshensynet**) – hensynet til de **forpliktelser** som selskapet har påtatt seg i forbindelse med allerede ervervede konsesjoner og hensynet til den **direkte betydning prosjektet vil kunne ha for sokkelvirksomheten**. Hensyn som trekker i motsatt retning er om prosjektet må antas å ha et **selvstendig kommersielt siktemål** og **hensynet til landbasert virksomhet ellers**. Under enhver omstendighet vil fradragsretten være betinget av at det ikke er ervervet aktiveringspliktige verdier.» (PSK-1990-423-A)
- teknologiutvikling
  - grense mellom generell teknologiutvikling med bredt anvendelsesområde
    - og prosjekter direkte rettet mot utvinningen på norsk sokkel
      - skal teknologien anvendes direkte i virksomheten?
      - CO2-fangst rettet direkte mot gassturbiner som benyttes på sokkelen med sikte på installasjon på eksisterende felt og/eller nye utbygginger
      - betydning hvor generell teknologien i seg selv er hvis den er tenkt anvendt i virksomheten?
        - uttaksspørsmål – teknologirettigheter m.v.
    - avklaringer av hva selskapets formål egentlig er
      - har særskatten magnetiske krefter på kostnader?
    - spørsmål om fordeling av kostnader i konsernforhold
      - felles eierskap til teknologirettigheter m.v.?

# SÆRSKATTEREGIMETS REKKEVIDDE

- Der kostnadene direkte gjelder utviklingen av en separat ikke-særskattepliktig virksomhet
  - er det i det hele tatt plass for tanker om fordeling av kostnader mellom sokkeldistriktet og landdistriktet?
    - «Når skattepliktige som driver utvinning av petroleum eller rørledningstransport av utvunnet petroleum i områder som nevnt i petroleumsskattelovens § 1, også driver annen virksomhet eller arbeid, skal inntekt og fradrag fordeles slik at inntekt av utvinning og rørledningstransport, ansettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak.»
      - petroleumsskatteforskriften § 12
    - nytte-tilnærming?
    - i hvilken grad ville uavhengige godta å dekkes andres utvikling av egen virksomhet uten å få noe igjen for det som ikke andre også får (gratis)?
    - erverv eller utvikling av driftsmidler som i seg selv er tenkt anvendt i annen virksomhet
    - har det betydning om utviklingen i stedet foregår i et annet skattesubjekt?
  - uttaksproblematikk



# FORDELINGEN AV INNTEKTER/KOSTNADER MELLOM SOKKEL- OG LANDDISTRIKTET

- «Med de begrensninger som følger av denne lov, blir de områder som er nevnt i § 1, å anse som ett distrikt (**sokkeldistriktet**).» (§ 3 d første ledd)
  - «i indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen» m.m.
- «det alminnelige skattestedet (**landdistriktet**)» (§ 3 d fjerde ledd)

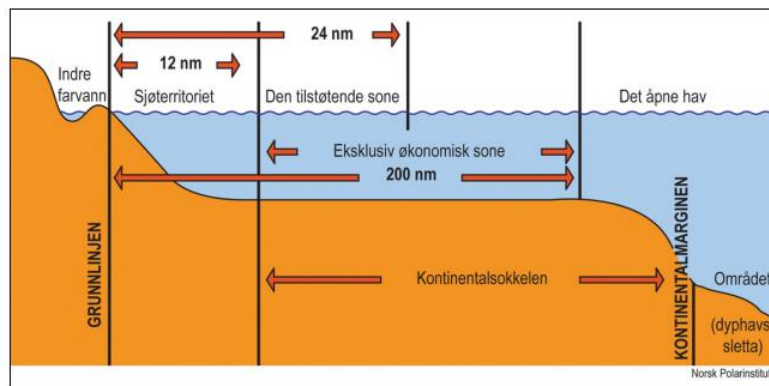


# TO SKATTEDISTRIKTER

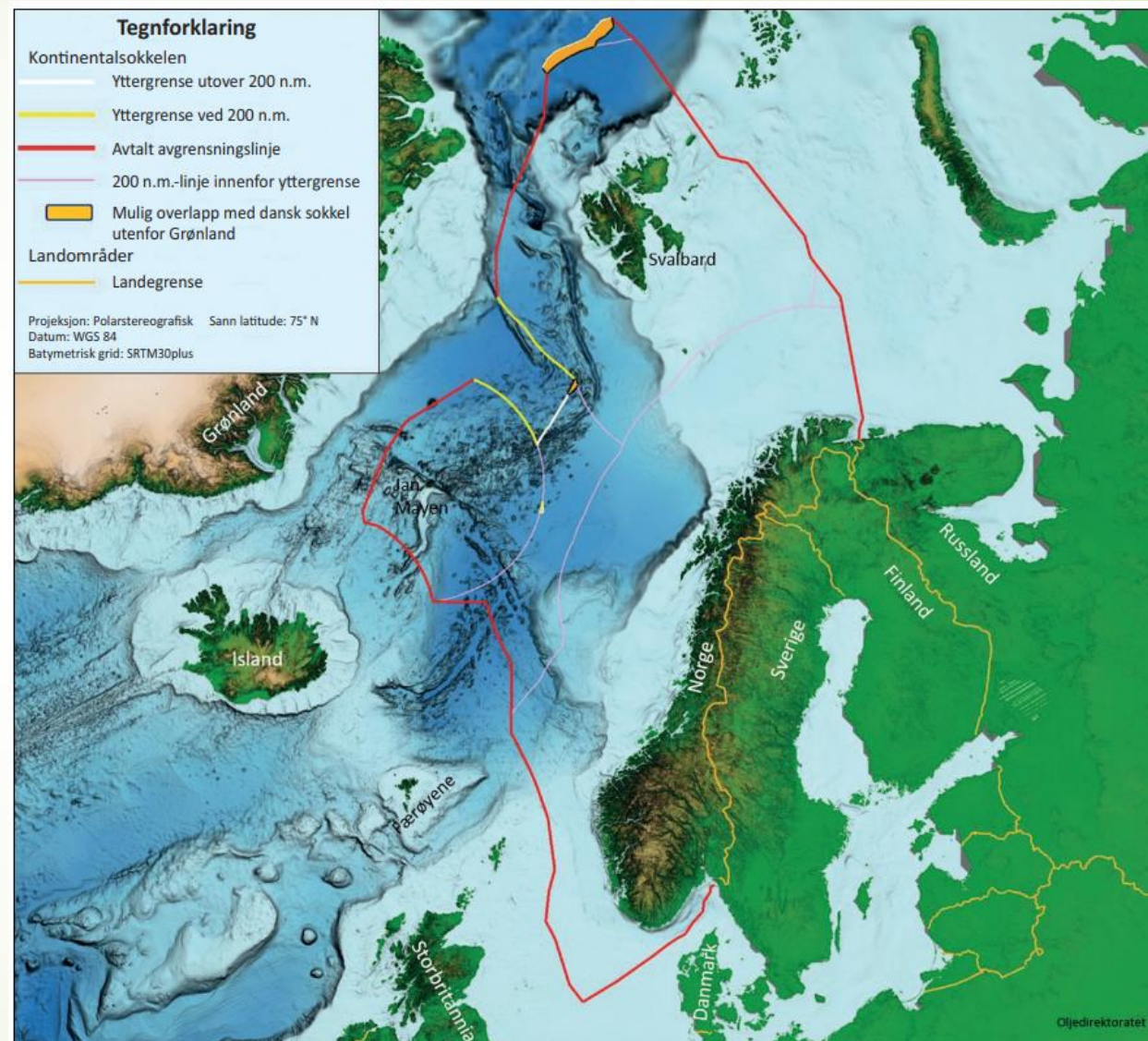
2016–2017

**Meld. St. 22**  
Hav i utenriks- og utviklingspolitikken

27



Figur 4.1 Illustrasjon over kyststatenes ulike maritime jurisdiksjonsområder.



Figur 3.2 Norges kontinentalsokkel i nord

# TO SKATTEDISTRIKTER

- «Med de begrensninger som følger av denne lov, blir de områder som er nevnt i § 1, å anse som ett distrikt (**sokkeldistriktet**).» (§ 3 d første ledd)
  - geografisk virkeområde
    - § 1 «i indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen» m.m.
  - ikke bokstavelig talt:
    - begrepet sokkeldistrikt gir ikke i seg selv noen løsning på hvilke inntekter og kostnader som skal tilordnes dit
      - også aktivitet på fastlandet kan i prinsippet henføres til sokkeldistriktet
      - og motsatt: aktivitet på kontinentalsokkelen kan i prinsippet henføres til landdistriktet
    - § 3 første ledd: gjelder bare «inntekt av utvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i § 1»
      - Ikke særskattepliktig aktivitet som omfattes av § 1 ( tilknyttet virksomhet og arbeid) tilordnes ikke sokkeldistriktet (i denne sammenheng)
        - (litt) lite pedagogisk
        - § 3 c annet ledd første punktum forutsetter at det er separate skattegrunnlag (begrensninger på samordning av underskudd)
        - kommunekodene 2311 (OSK) og 2312
      - vesentlig (historisk) formål med bestemmelsen røpes av formuleringen «ett» distrikt
        - «denne regelen har et relativt begrenset siktemål og sier egentlig ikke så mye om sokkelen som skattedistrikt» (Syversen: *Skatt på utvinning* (1991) s. 125)
        - ikke felt for felt-beskatning, men kontinentalsokkelen m.v. samlet
  - «det alminnelige skattestedet (**landdistriktet**)» (§ 3 d fjerde ledd)
    - påminnelse om skattyterne også normalt har skatteplikt etter den alminnelig skatteloven
      - lite praktisk i dagens OSK-manntall med skattytere med begrenset skatteplikt
      - påminnelse om hvordan man kunne ende opp med regelen om stedbunden beskatning



# TO SKATTEDISTRIKTER

- Innebærer to skattegrunnlag
  - alminnelig inntekt i landdistriktet
  - alminnelig inntekt i sokkeldistriktet
- Pluss særskattegrunnlaget
- begrepsbruken her som i § 3 d og § 5 femte ledd
  - «sokkelinntekt», «utvinningsinntekt» og andre begrep





# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE

- Hvilke regler styrer fordelingen mellom de to skattedistriktene?
- *Generell regel*
  - direkte fordeling etter kilde
  - gjelder selv om skattyteren har liten annen aktivitet
    - utslag av forholdet mellom petroleumsskatteloven som særlov og den alminnelige skattelovgivningen
  - petroleumsskatteforskriften § 12
    - fordeling etter armlengdeprinsipp
    - anvendelsesområdet – antitetisk tolkning eller bare utslag av alminnelig prinsipp?
      - se tidligere plansje
- *Spesiell regel*
  - petroleumsskatteloven § 3 d
    - *spesialregel* om fordeling av visse poster mellom sokkeldistriktet og landdistriktet
    - grovt sett: finansielle ytelser (typisk gjeldsrenter, renteinntekter, valutaposter)
  - petroleumsskatteforskriften § 13



# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE

- Kort om den generelle regel for fordeling
  - reglene om fordelingen mellom kommunene av vesentlig betydning for utviklingen
    - skatteloven 1911 § 18 / § 20
- § 18.

«(1) Formue i og inntekt av fast eiendom eller anlegg samt formue i og inntekt av næringsdrift, **som knytter sig til sådan eiendom eller anlegg**, beskattes i det distrikt, hvori eiendommen eller anlegget er beliggende.»
- «(4) Driver den skattepliktige **tilvirkning i forbindelse med omsetning av de tilvirkede varer, blir hele inntekten av de omsatte varer å skattlegge i tilvirkningskommunen**. Foregår det omsetning fra lager i annen kommune, blir dog 1/10 av inntekten å skattlegge i lagerkommunen. Formue i beholdninger av råstoffer og tilvirkede varer skattlegges i tilvirkningskommunen.»
- § 20

«Ved utskrivningen av formues- og inntektsskatt til staten for selskaper og innretninger som nevnt i § 15 A-1, fastsettes skattepliktig formue og inntekt i den kommune **hvor selskapet har sitt kontor**. Has flere kontorer skal beskatningen skje i den kommune hvor hovedkontoret ligger. Has intet kontor skal beskatningen skje i den kommune hvor bestyrelsen har sitt sete.»
- henføring til kilden
  - hvis ingen bestemt kilde – kontorkommunen som residual

# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE

- Litt mer om den generelle regel for fordeling
- Syversen: Skatt på petroleumsutvinning (1991) s. 405-406
  - «at en inntektspost skriver seg fra utvinningsvirksomheten, er altså ikke tilstrekkelig til at den blir å betrakte som utvinningsinntekt, hvis den etter reglene for stedbunden beskatning ikke anses for å ha tilstrekkelig tilknytning til selve petroleumsproduksjonen (dvs. produksjon og [salg] av petroleum) og fordelene av den grunn allokteres til et landdistrikt i samsvar med de alminnelige regler.
  - Men de alminnelige regler vil aldri være helt avgjørende. I noen tilfelle har petroleumsskattelovens utvinningsbegrepet fått gjennomslag i forhold til de alminnelige allokeringsregler (...). Det må altså undersøkes om petroleumsskattelovens utvinningsbegrep ut fra de særlige hensyn denne loven skal ivareta, må antas å strekke seg kortere eller lenger enn [d]et som måtte følge av de alminnelige reglene om allokering av inntekt til tilvirkningskommunen. Hvis hensyn av denne karakter gjør seg gjeldende med tilstrekkelig tyngde, må loven antas å bygge på en særlig regulering av allokeringsspørsmålene.»
- LB-2003-7900 – reglene om stedbunden beskatning lever videre også etter omleggingen av det alminnelige skattesystemet uten kommunefordeling for selskaper



# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE

- Hvilke regler styrer fordelingen mellom de to skattedistriktene?
- petroleumsskatteloven § 3 d
  - *spesialregel* om fordeling av visse poster mellom sokkeldistriktet og landdistriktet
  - grovt sett: finansielle ytelser (typisk gjeldsrenter, renteinntekter, valutaposter)
- Hvorfor spesialregel?

# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE

- Hvilke regler styrer fordelingen mellom de to skattedistriktene?
  - Hvorfor spesialregel?
  - «Det **prinsipielt** mest korrekte vil være at finansielle inntekter og utgifter blir tilordnet til sokkel- eller landdistriktet basert på en direkte tilordningsmetode (metoden er av petroleumsskatteutvalget omtalt som fordeling basert på **kausalitet**). Denne metoden innebærer at hver enkelt inntekts- og utgiftspost skal vurderes for seg, og henføres til skattlegging i det distrikt hvor den etter den underliggende økonomiske realitet må anses for å være innvunnet/pådratt. Et prinsipp om direkte tilordning av :finansielle inntekter og utgifter til ulike virksomhetsområder vil være **svært krevende å gjennomføre i praksis**. Petroleumsskatteutvalget framhever sterkt de praktiske problemene metoden vil medføre, og fraråder at den innføres. Direkte tilordning av gjeld og gjeldsrenter er riktignok ikke ukjent i norsk skattelovgivning (...)»
    - (Ot.prp. Nr 86 (2000-2001) pkt 4.2.3.1



# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE

- historisk sett ulike varianter av spesialregler for gjeldsrenter m.v.
  - Opprinnelig petroleumsskattelov 1975
    - fordeling etter byskatteloven § 39/ landskatteloven § 45
    - «Når skattyteren har inntekt i flere kommuner, fratrekkes **gjeldsrenter og andre ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde**, forholdsmessig etter størrelsen av nettoinntekten i hver kommune.»
    - utbytte fra andre selskaper regnes ikke som finansiell inntekt
  - Lov 11. juni 1982 nr. 40
    - korleksjon av praksis med asymmetri med inntektssiden, utvidelse av anvendelsesområdet
    - «**Gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde** blir å fordele i samsvar med skatteloven § 45 tredje ledd etter at det er gjort fradrag for **renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.**»
      - «**Mottatt utbytte** fra andre selskaper regnes ikke som slik finansiell inntekt som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav d annet ledd» pluss særregel for kommandittselskaper
        - petroleumsskatteforskriften § 22 annet ledd etter endring 29. april 1983 nr. 917
  - (Lov 23. desember 1994 nr. 74)
    - ingen endring av fordelingsregelen i § 3 d, men ny § 3 h satte begrensninger for «en forholdsmessig andel av **netto finansutgifter** som fordeles til sokkeldistriktet etter § 3 d»
    - Ny § 3 h fjerde ledd begrenset adgangen til å aktivere «byggelånsrenter» på § 3 b-driftsmiddel
      - men fortsatt direkteallokering av «byggelånsrenter»

# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE

- historisk sett ulike varianter av spesialregler for gjeldsrenter m.v.
  - Lov 15. juni 2001 nr. 39
    - radikalt ny fordelingsmetode, men ingen tilsiktet endring i anvendelsesområde
    - «**Netto finansposter** blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd. I netto finansposter inngår som utgifter **gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, og som inntekter renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.**»
      - «Det foreslås ingen endringer i forhold til gjeldende bestemmelse i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd med hensyn til hvilke finansielle inntekter og utgifter som skal omfattes av fordelingsregelen.» (Ot.prp. 86 (2000-2001) punkt 4.2.3.2)
      - gradvis utviklet avstand til det historiske opphavet og nåværende kommunefordelingsregel (§ 6-90) – *finansielt preg* over ordlyden
        - Helt teoretisk - hva med for eksempel § 6-42 (tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring)?
  - Lov 15. desember 2007 nr. 75 – dagens system
    - justering av fordelingsmetode, ingen endring i anvendelsesområde

# FORDELING MELLOM SKATTEDISTRIKTENE - SPESIALREGELN FOR GJELDSRENTER MV

- historisk sett ulike varianter av spesialregler for gjeldsrenter m.v.
- Anvendelsesområdet fra 1982 dermed fortsatt interressant
  - «Bestemmelsen får først og fremst anvendelse på avkastning av finansielle eiendeler og tilsvarende utgifter på finansielle poster. I tillegg omfattes realisasjonsgevinster og -tap i den utstrekning gevinsten eller tapet skyldes valutakursendringer, men andre gevinster eller tap knyttet til finansielle poster omfattes ikke. Tap på fordring, og gevinster og tap på aksjer, fradrags- eller inntektsføres direkte i sokkelinntekten dersom fordringen/aksjen har tilstrekkelig tilknytning til sokkelvirksomheten. Videre er det i forskrift av 30. april 1993 nr. 316 (petroleumsskatteforskriften) § 13 annet ledd uttrykkelig bestemt at mottatt aksjeutbytte ikke skal være gjenstand for fordeling etter reglene i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd. Mottatt aksjeutbytte henføres alltid til land, og skattlegges etter skattelovens alminnelige regler.»
  - (beskrivelse gjeldende rett i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) – altså «etterarbeid»)



# TO SKATTEDISTRIKTER

- Hvilken funksjon har § 3 d?
  - spesialregel om fordeling av visse poster mellom sokkeldistriktet og landdistriktet
    - gjelder direkte:
      - alminnelig inntekt i sokkeldistriktet
      - alminnelig inntekt i landdistriktet
  - Henvisning i § 5 første ledd annet punktum
    - gir virkning også for særskattegrunnlaget
    - «Det samme gjelder inntekter som etter reglene i § 3 bokstav d blir henført til område som nevnt i § 1.»
      - Formodentlig betyr «inntekten» nettoinntekter
      - Motsatt Fløystad NLK note 68
      - uansett § 5 annet ledd



# FORDELING – SPESIALBESTEMMELSEN § 3 d

## NYE FORDELINGSREGLER FINANSPOSTER 2007 «LØSNINGEN»

Fra og med 2007 gjelder følgende formel:

$$\text{Sokkelfradrag} = [\text{RK} + \text{V}] *$$

$$\frac{[0,5 * \text{SkDS}]}{\text{RbG}}$$

Der:

- ✓ RK = faktiske rentekostnader på rentebærende gjeld
- ✓ V = skattemessig valutatap/-gevinst på rentebærende gjeld
- ✓ SkDS = Skattemessig nedskrevet verdi driftsmidler sokkel pr. 31.12 (definert)
- ✓ RbG = Gjennomsnittlig rentebærende gjeld

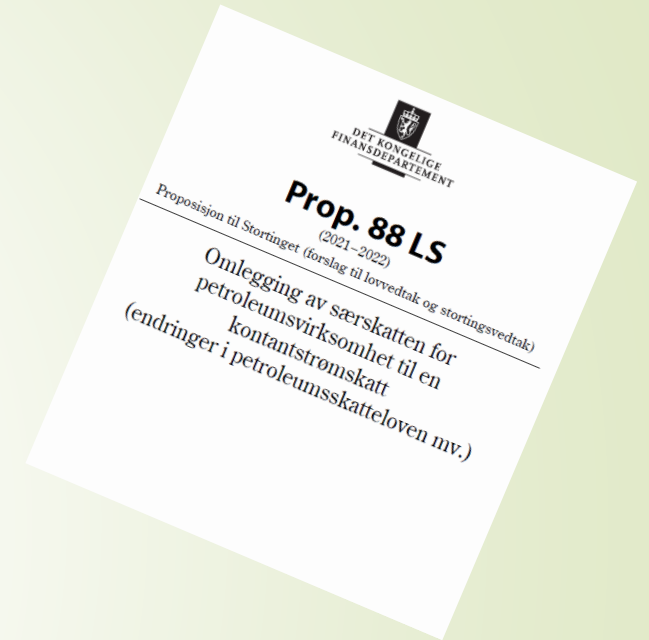


# TO SKATTEDISTRIKTER

- § 3 d
- liten betydning etter reformen med kontantstrømskatt?

«Med en kontantstrømskatt kan selskapene utgiftsføre hele investeringskostnaden umiddelbart i særskattegrunnlaget for driftsmidler som etter gjeldende rett avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b, også for driftsmidler som er finansiert med gjeld. Et ytterligere fradrag i særskatten for kostnadene ved gjeldsfinansiering, som rentekostnader, har da ingen faglig begrunnelse. Fradraget for finanskostnader i særskatten bør derfor utgå.»

(Prop. 88 LS 2021-2022 side 32 punkt 5.4)



# TO SKATTEDISTRIKTER

- § 3 d
  - liten betydning etter reformen med kontantstrømskatt?
- Ja
  - skattemessig nedskrevet verdi i særskattegrunnlaget per 31. desember i inntektsåret går mot null
    - særskattegrunnlaget (som vi så forrige plansje lovgiver pekte på)
    - men også: alminnelig inntekt i sokkeldistriktet
      - selv om kontantstrømreformen bare gjelder særskattegrunnlaget
      - bruker dermed fordelingsregelen til noe mer enn grunntanken egentlig er
        - sentralt: forhindre at særskattepliktige får konkurransefordel gjennom en riktigere fordeling av finansutgiftene mellom distriktene
- § 3 d sjuende ledd gir uansett adgang til overføring fra landdistriktet til sokkeldistriktet
- Nei
  - fortsatt viktig fordelingsregel som omfatter mange poster
    - men altså stor andel til landdistriktet

# FORDELING - COMMITMENT FEES

- Beskrivelse av faktum
  - norsk begrep «beredskapsprovisjon»
    - “unfunded fee”, “ticking fee”, “line of credit fee”, “standby charge”
  - vederlag for å ha en låneramme tilgjengelig for opptrekk på nærmere angitte tidspunkt
    - uopptrukket låneramme / opsjon på (ytterligere) lån
    - Skatte-ABC 2023/24 s. 1074
      - ««Commitment fee» – dvs. vederlag for å ha et rammelån tilgjengelig»
      - gjengivelse fra vedtak i Utv. 2018 s. 505 (skattekontoret)
  - variasjoner forekommer
    - totalt ubenyttet trekkfasilitet - delvis benyttet trekkfasilitet
    - kontraktene må tolkes konkret i hvert enkelt tilfelle
- Større gjennomgang av problemstillingen ved kontoret høsten 2023
  - flere selskaper varslet om endring (anslagsvis 12 selskaper)
  - utkast til vedtak foreligger





# FORDELING - COMMITMENT FEES

## ➤ HOVEDPROBLEMSTILLING:

- Hvordan skal kostnadene fordeles mellom sokkel- og landdistriktet?

- enighet om at fordelingsspørsmålet skal løses etter spesialregelen i § 3 d

- Rettslig sett spørsmål om kostnadene

- a) skal anses som **«rentekostnader»** etter petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd eller

- og dermed fordeles mellom distriktene etter den formelbaserte regelen

- b) skal anses som **«finansielle ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde»** etter petroleumsskatteloven § 3 d sjette ledd

- og dermed i sin helhet henføres til landdistriktet



# COMMITMENT FEES - LOVTEKST

- «Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.»
  - 3 d annet ledd første og annet punktum
- «Renteinntekter og andre finansielle inntekter, øvrige valutagevinster og valutatap og finansielle ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, tas til inntekt eller føres til fradrag i landdistriktet.»
  - § 3 d sjette ledd

# COMMITMENT FEES - LOVTEKST

- «Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrukket valutagevinster på gjelden.» (§ 3 d annet ledd første og annet punktum)
  - ordlyden tilsier at ikke all gjeld omfattes (*gjeldsartskrav*)
    - «rentebærende gjeld» (første punktum)
  - ordlyden tilsier at det kreves (tett) tilknytning til gjeld (*gjeldstilknytningskrav*)
    - «påløpt på (...) gjeld» (første punktum)
    - «på gjelden» (annet punktum)
  - ordlyden tilsier at ikke alle ytelser omfattes (*ytelsesartskrav*)
    - «rentekostnader» (annet punktum)
    - («valutatap» og «valutagevinster» uten interesse her)
    - har begrepet «finanskostnader» i første punktum noen selvstendig (utvidende) betydning?
      - eller er annet punktum en utførmende regulering av begrepet «netto finanskostnader»?

# COMMITMENT FEES - YTELSESARTSKRAVET

- «Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.» (§ 3 d annet ledd første og annet punktum)
  - ordlyden tilsier at ikke alle ytelser omfattes (*ytelsesartskrav*)
    - «rentekostnader» (annet punktum)
    - («valutatap» og «valutagevinster» uten interesse her)
    - har begrepet «finanskostnader» i første punktum noen selvstendig (utvidende) betydning?
      - eller er annet punktum en utførmende regulering av begrepet «netto finanskostnader»?
        - lovhistorikken og lovforarbeidene tilsier at det er ment utførmende
          - dermed begrepet «rentekostnader» som gjenstår som aktuelt



# COMMITMENT FEES - YTELSESARTSKRAVET

- «Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.» (§ 3 d annet ledd første og annet punktum)
  - ordlyden tilsier at ikke alle ytelser omfattes (*ytelsesartskrav*)
    - (...) dermed begrepet «rentekostnader» som gjenstår som aktuelt
      - Lovtekstens ordlyd inviterer til å se på skatteloven § 6-40
        - men ingen automatikk
          - i prinsippet rom for autonom tolkning
    - Lovforarbeidene Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) punkt 9.6.2:
      - «Med rentekostnader i beregningsformelen menes renter av rentebærende gjeld, dvs. gjeld som har gitt opphav til rentekostnader som skal behandles etter den foreslåtte regelen. Kostnadene må for det første være fradragsberettiget **som rentekostnader** etter petroleumsskattelovens **og skattelovens alminnelige regler**, jf. **skatteloven § 6-40.**»
    - OSK: Kan ikke leses på annen måte enn at kostnadene må kvalifisere etter § 6-40
      - og tolkningen harmonerer med lovtekstens ordlyd

# COMMITMENT FEES – «RENTEKOSTNADER»

- rentebegrepet i skatteloven § 6-40
  - «Det gis fradrag for renter av skattyters gjeld.»
    - gjeld ≠ potensiell gjeld
      - ikke dristig ordlydsfortolkning?
  - relativt få relevante holdepunkter i lovforarbeidene identifisert
  - «ytelser til långiveren som vederlag for kredittytelse»
    - standardformulering fra Zimmer: *Lærebok i skatterett* (2021) s. 248
  - «Renter er vederlag for et lån, og bygger således på en forutsetning om at lånet er ytet. I dette tilfellet ble det ikke etablert noen gjeldsforpliktelse før 18. mai 2001, jf. aksjeloven § 12-6 nr. 4.»
    - Rt-2007-360 *Lyse Energi* (48) (om frafalt anførsel i sak om lite sammenlignbart saksforhold -mislykket etablering av lån gjennom nedskrivning av overkursfond grunnet formalfeil)
  - «Renter er godtgjørelse for gjeld. At det foreligger et gjeldsforhold, er således en nødvendig betingelse for at fradrag etter renteregelen skal være aktuelt. (...) Eksistensen av gjeld er imidlertid ikke en tilstrekkelig betingelse for at alle kostnader som er relaterte til denne er å anse som gjeldsrenter. Rentebegrepet må avgrenses mot andre finansielle kostnader.»
    - Matre: *Gjeld og renter* (2012) punkt 9.1

# COMMITMENT FEES – «RENTEKOSTNADER»

- rentebegrepet i skatteloven § 6-40
  - lang historie
    - skattelovene av 1882 («Renter af Skatteyderens Gjæld») og senere
    - andre bestemmelser i skattelovgivningen
      - eksplisitte henvisninger (særlig § 6-41)
      - felles begrepsbruk (blant annet §§ 6-90, 6-91, 10-80)
      - innebærer at det varierer om en tolkning er til gunst eller ugunst for skattyter
  - omfattende praksis
    - relativt lite fra Høyesterett med direkte relevans
      - mer uoversiktlig fra lavere instanser i domstoler og forvaltning
        - uttalelser og vedtak
          - særlig interesse rundt en del nyere stoff om rentebegrepets randsone
            - etter over 100 års praksis fortsatt usikkerhet om ulike spørsmål


# COMMITMENT FEES – «RENTEKOSTNADER»

- rentebegrepet i skatteloven § 6-40
  - SKD uttalelse 18. mars 2016
    - Lister opp fire relevante momenter
    - «Om ytelsen til långiver er vederlag for en kredittytelse, herunder ytelser til långiver som skal dekke omkostninger til anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen.»
- Skatteklagenemnda stor avdeling – SKNS1-2018-221
  - «structuring fee» - § 6-41 – betaling til tredjemann
  - OSK: «Kontoret oppfatter at avgjørelsen er på linje med øvrige kilder som klassifiserer finansieringskostnader som renter av gjeld kun i den grad kostnadene har tilknytning til faktisk ytt kreditt eller som har ført til redusert rente på gjelden.»



# COMMITMENT FEES – «RENTEKOSTNADER»

- rentebegrepet i skatteloven § 6-40
  - Skatteklagenemnda stor avdeling – SKNS1-2021-48
    - «Bridge commitment fee» (og «underwriting fee») - opptak av obligasjonslån
    - «Mellomfinansieringen var betinget av flere forhold, men helt vesentlig skulle den bare ytes dersom obligasjonsutstedelsen helt eller delvis ikke kunne gjennomføres. «Bridge commitment fee» var et forhåndsvederlag til investeringsbankene som kompensasjon for forpliktelsen til å på visse vilkår yte mellomfinansiering.»
    - «Sekretariatet er i utgangspunktet enig med skattekontoret at ytelsen har en tilknytning til etablering av lån. Sekretariatet mener imidlertid at Skattedirektoratets prinsipputtalelse referert ovenfor tilsier at «bridge commitment fee» ikke kan regnes som vederlag for en kredittytelse, da betalingen av «bridge commitment fee» ikke er foretatt til långiver. Det ble heller ikke etablert et låneforhold som en følge av tilgangen på mellomfinansieringen. Sekretariatet viser også til Utv-2018-505 (Utv 2018 2/3, Kontorvedtak fra SfS i sak 2013-124KV), der det framkommer at «Commitment fee», dvs. vederlag for rett til å etablere et rammelån ikke ble ansett som renter.»
    - OSK: «Etter kontorets oppfatning taler avgjørelsen med styrke for at commitment fee betalt av [skattyter] på RBL-lånene ikke skal klassifiseres som renter. Selv om mellomfinansieringen aldri ble trukket på var ytelsens karakter den samme som herværende saks commitment fee, nemlig å stille midler i beredskap for låntaker i tilfelle et fremtidig behov for kreditt.»



# COMMITMENT FEES – «RENTEKOSTNADER»

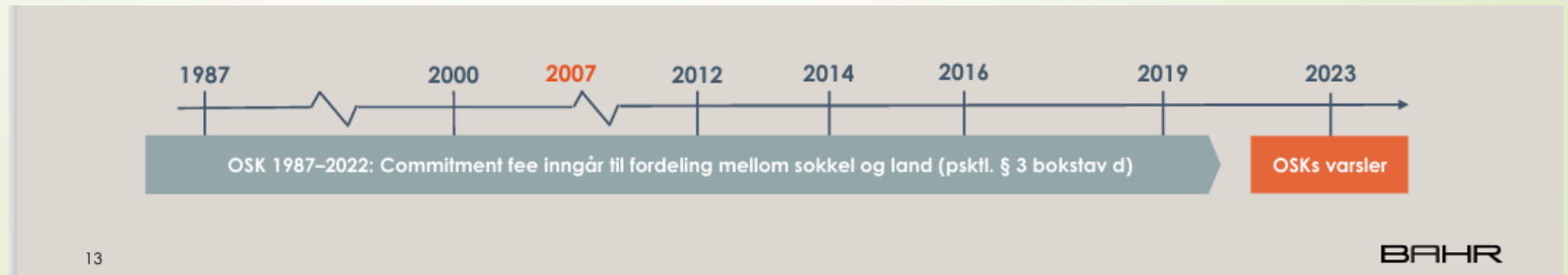
- Betydning av (angivelig) praksis om andre typer kostnader
  - gebyrer på kredittkort
    - Anses etter fast praksis som godtgjørelse for betalingsformidling
  - Kassakredittprovisjon/fornyelsesprovisjon
  - rammelån for skattytere utenfor næring (særlig fysiske personer)
- Drøftelse av juridisk teori m.v.
- Konklusjon OSK:
  - «Oppsummert taler rettskildene **klart og utvetydig** for at commitment fee og tilsvarende kostnader knyttet til tilgang på likviditet som ikke utgjør gjeld, **ikke** er omfattet av rentebegrepet i sktl. § 6-40.»

# COMMITMENT FEES – ØVRIGE LOVKRAV

- «Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.» (§ 3 d annet ledd første og annet punktum)
  - ordlyden tilsier at ikke all gjeld omfattes (*gjeldsartskrav*)
    - «rentebærende gjeld» (første punktum)
  - ordlyden tilsier at det kreves (tett) tilknytning til gjeld (*gjeldstilknytningskrav*)
    - «påløpt på (...) gjeld» (første punktum)
    - «på gjelden» (annet punktum)
  - OSK om disse to vilkårene:
    - «Forarbeidene gir (...) klar veiledning om at den delen av rammen på (...)lånet som ikke er trukket opp, og som derfor ikke er inkludert i gjennomsnittlig rentebærende gjeld, ikke kan gi opphav til kostnader som skal medtas i fordelingsgrunnlaget i petrsctl. § 3 d annet ledd.
    - Dette klargjøres ytterligere av at det i proposisjonen punkt 9.6.3 legges vekt på **«kapitalbindingen»** ved vurderingen av hvilke driftsmidler som skal medtas i de skattemessige verdier som skal inngå i fordelingsnøkkelen. **Ubenyttet del av en låneramme innebærer ingen kapitalbinding** for skattyter, hvilket tilsier at kostnader knytte til denne delen av lånerammen ikke var ment omfattet av bestemmelsen.»
    - reelle hensyn og konsekvensbetraktninger i samme retning

# COMMITMENT FEES - PRAKSIS

- Forvaltningspraksis som rettskilde
  - Anførsler om angivelig fast, langvarig og bindende forvaltningspraksis om at commitment fee omfattes av § 3 d annet ledd
    - Påberopt praksis tilbake til 1987
      - Tidslinje fra advokat Bjerke, Brussel Offshore Norges skatteseminar mai 2024
      - OSK: Praksis før 2007 kan ikke være relevant
        - først på det tidspunktet fordelingsregelen skilte mellom de relevante typene av finanskostnader
        - tidligere plansje som historikken
      - OSK: Man må også skille mellom tolkningen av § 3 d og tolkningen av § 6-40
        - altså om årsaken til klassifisering til § 3 d annet ledd skyldes en (feil)tolkning av særregelen, eller
        - en (feil)tolkning av rentebegrepet i § 6-40





# COMMITMENT FEES - PRAKSIS

## ■ Forvaltningspraksis som rettskilde

- Anførsler om angivelig fast, langvarig og bindende forvaltningspraksis om at commitment fee omfattes av § 3 d annet ledd
  - nedlagt en del ressurser ved OSK i kartlegging av praksis
    - utvilsomt den av anførselene som har blitt ansett å ha mest hold
  - «Oljeskattekontoret har av disse grunner ikke noen fullstendig oversikt over **selskapenes praksis** verken når det gjelder omfang eller konsistens. Etter det som er kartlagt består den foreliggende **myndighetspraksis** om klassifisering av commitment fee av manglende fravikelser av selskapenes skattemeldinger i perioden 2007 til 2017, ett vedtak ved ligningen i 2008, tre vedtak etter endringsanmodning; ett for inntektsåret 2007, ett for inntektsåret 2009, og ett vedtak etter endringsanmodning ved ligningen i 2012 der kostnader beskrevet som «commitment fee» er klassifisert som en kostnad omfattet av petrsktl. § 3 d annet ledd. Ingen av vedtakene ved ligningen er begrunnet, ettersom den tidligere vedtaksinstansen Oljeskattenemnda ikke begrunnet sine vedtak. I varslene er redegjørelsen for reglene begrenset til en henvisning til Skatte-ABC, med tillegg av følgende korte begrunnelse:
  - Kontoret vurderer det slik at commitment fee skal anses som en rentekostnad i forhold til petrsktl. § 3 d annet ledd, dvs. at commitment fee skal inngå i fordeling mellom sokkel og land.
- PSK-2012-1
  - Forutsatt både av OSK og Klagenemnda at kostnaden skulle fordeles etter § 3 d annet ledd
    - men relativt overfladisk behandlet
    - Klagesaken gjaldt bare spørsmålet om vederlaget var markedsmessig (skatteloven § 13-1)



# COMMITMENT FEES - PRAKSIS

- Forvaltningspraksis som rettskilde
  - Anførsler om angivelig fast, langvarig og bindende forvaltningspraksis om at commitment fee omfattes av § 3 d annet ledd
    - «Kontoret kjenner også til ett tilfelle hvor commitment fee har blitt tilordnet landdistriktet etter petrsktl. § 3 d sjette ledd selv om selskapet hadde skattemessige verdier på sokkeldriftsmidler. Det aktuelle selskapet har riktig nok i ettertid bedt om endring av fastsettingen på dette punkt, uten at det foreløpig er truffet vedtak i saken. I tillegg er kontoret kjent med flere tilfeller hvor commitment fee er allokert til landdistriktet, men hvor selskapet ikke hadde gjennomsnittlig rentebærende gjeld.»

# COMMITMENT FEES - PRAKSIS

- Forvaltningspraksis som rettskilde
  - Anførsler om angivelig fast, langvarig og bindende forvaltningspraksis om at commitment fee omfattes av § 3 d annet ledd
    - «Oljeskattekontoret mener at den rettskildemessige vekten av praksis om rentebegrepets innhold bør vurderes basert på den samlede praksis om rentebegrepet, og ikke utelukkende på petroleumsskattemyndighetenes praksis.»
    - «Når lovgiver så klart har angitt at rentebegrepet i petrsktl. § 3 d annet ledd skal korrespondere med det alminnelige rentebegrepet i skatteloven, vil det bryte med lovgivers intensjon dersom praksis knyttet til enkeltbestemmelser tillegges slik vekt at rentebegrepet får et annet innhold enn i andre bestemmelser som bygger på det samme rentebegrepet.»
  - Gjennomgang av diverse rettspraksis fra Høyesterett om vekten av forvaltningspraksis
    - OSK-gjennomgang: omfang, konsistens, kvalitet
      - Ikke tilstrekkelig til å få gjennomslag mot andre relativt klare rettskilder
      - Ikke entydig i skattyters favør
  - siste ord neppe sagt

# COMMITMENT FEES – FORVALTNINGSRETT

- «Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.»
  - skatteforvaltningsloven § 12-1 annet ledd
- «Etter en vurdering av de nevnte momentene har Oljeskattekontoret besluttet å ta skattefastsettingen for fastsettingsperioden 2018-2022 opp til endring. Det er særlig lagt vekt på beløpets størrelse og at saken er godt opplyst. Det er også lagt vekt på å sikre likebehandling ved at rentebegrepet har samme innhold i skattelovgivningens ulike bestemmelser, i tråd med lovgivers uttalte intensjon ved endringen av petroleumsskattelovens § 3 d annet ledd. I motsatt retning er vektlagt at det foreligger noen avgjørelser til støtte for selskapets skattemessige behandling av sakens kostnader, men uten at dette er funnet avgjørende i den aktuelle kontekst.»
- «Oljeskattekontoret har på grunnlag av anførsler fra andre skattytere også vurdert om god forvaltningsskikk tilsier at en praksisendring bare skjer med virkning for etterfølgende år. Kontoret mener at denne vurderingen konsumeres av vurderingen gjort under sktfvl. § 12-1. I alle tilfeller mener kontoret at god forvaltningsskikk ikke tilsier at endring unnlates i denne saken. Likebehandlingshensyn ivaretas ved at tilsvarende endringssaker er opprettet for samtlige selskaper i Oljeskattekontorets manntall hvor et ikke uvesentlig commitment fee er fordelt til fradrag i særskattegrunnlaget.»



# COMMITMENT FEES – FORVALTNINGSRETT

- I strid med god forvaltningsskikk å gjennomføre praksisendring med virkning bakover i tid?
- «Oljeskattekontoret har på grunnlag av anførsler fra andre skattytere også vurdert om god forvaltningsskikk tilsier at en praksisendring bare skjer med virkning for etterfølgende år. Kontoret mener at denne vurderingen konsumeres av vurderingen gjort under sktfvl. § 12-1. I alle tilfeller mener kontoret at god forvaltningsskikk ikke tilsier at endring unnlates i denne saken. Likebehandlingshensyn ivaretas ved at tilsvarende endringssaker er opprettet for samtlige selskaper i Oljeskattekontorets manntall hvor et ikke uvesentlig commitment fee er fordelt til fradrag i særskattegrunnlaget.»
- HR-2019-273-A (Tengsareid) avsnitt 73
  - ikke ugyldighetsgrunn selv der retten fremsatte kritikk mot skattemyndighetenes uttalelser («kunne vært klarere») og myndighetene «synes» å ha vært kjent med praksisen
    - dommer Bergsjøs bruk av den juridiske teori

# RETTSSAKER - OPPDATERING

- VENTER PÅ DOM FRA GULATING LAGMANNSRETT
  - VÅR ENERGI – «BRUTTO» / «NETTO»
    - Sør-Rogaland tingretts dom 7. september 2024 (Utv. 2023 s. 1312)
    - Hovedforhandling i Gulating lagmannsrett, Bergen 16. – 17. april 2024
    - skatteloven § 13-1 og forholdet mellom operatør og lisenspartnerne
    - innkjøp av konserninterne tjenester
    - kan skattemyndighetene øke inntekten også for lisenspartnernes «andel» av kjøpene?
      - ikke bestridt i retten at det forelå overpris
      - spørsmål om bevisavskjæring av nye faktiske opplysninger
        - forklaringene til klagenemnda om hvordan «viderebelastningene» skjedde i dette tilfellet
      - spørsmål om behandlingen i regnskap og skattemeldinger
        - hva har egentlig skattyter gjort – og hvilken betydning har det?
          - sakkyndig vitne om regnskapsspørsmål for operatører
          - ikke krevd fradrag for annet enn egen andel?
      - forholdet til Høyesteretts dom i Shell FoU-saken (HR-2020-1130-A)
      - subsidært spørsmål om inntektstillegget eventuelt er særskattepliktig
    - Dom varslet i uke 23 (intet hørt hittil)



# RETTSSAKER - OPPDATERING

- VENTER PÅ BERAMMELSE

- Ankesak Pgnig – rentefradrag, tynn kapitalisering, 2010-2016

- Oslo tingretts dom 19. desember 2023

- (tilleggsdom 1. mars 2024- TOSL-2022-177528-2)

- på programmet som eget foredrag fra motpartens prossessfullmektig



# TAKK FOR OPPMERKSOMHETEN

➤ SPØRSMÅL?

