

A photograph of a modern Radisson Blu hotel building at sunset. The building is a tall, rectangular structure with a glass facade, illuminated from within, and has a balcony on the top floor. The sky is a warm orange color. A street lamp and some trees are visible on the left side of the frame. The Radisson Blu logo is visible on the top and side of the building.

Kristiansand Symposium

10. - 11. juni 2025

AKTUELT FRA OLJESKATTEKONTORET

SPESIALRÅDGIVER MAGNUS
GRØN STRØMSTAD

AGENDA

- Om bindende forhåndsuttalelser
 - generelle betraktninger
 - uttalelse om anleggsbidrag til strømnettselskap i forkant av mulig elektrifisering
- Er beredskapsprovisjon renter?
 - kort oppdatering om sakene om klassifisering av såkalte «*commitment fees*» etter petroleumsloven § 3 d
- Fradrag for skatter
 - lite dykk ned i fradraget for «beregnet selskapsskatt»
 - prinsipielle, juridiske og praktiske betraktninger etter noen få års praktisering
- Minnelig avtaleprosedyre etter skatteavtalene
- Kontorets arbeid med internprisingssaker
- Kontorets rettssaker

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

- Bindende forhåndsuttalelser om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før de igangsettes
 - skatteforvaltningsloven § 6-1 første ledd
 - mange utfyllende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-1 til § 6-1-9
 - «Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen, kan ikke tas opp.» (§ 6-1-4 femte ledd tredje punktum)
 - siden innføringen 1991 i størrelsesorden 80-85 saker ved Oljeskattekontoret (og Oljeskattenemnda)
 - men flere har blitt avvist eller trukket før uttalelse er avgitt
 - skattyter velger om uttalelsen påberopes under fastsettingen
 - (§ 6-1 tredje ledd første punktum)
 - klageadgang innført med skatteforvaltningsloven 2016 (§ 6-2)
 - så vidt kan ses hittil ikke benyttet i OSK-saker
 - annerledes i den ordinære skatteklagenemnda
 - domstolsprøving av selve uttalelsen avskåret etter § 6-2 annet ledd
 - kan eventuelt bestrides i sak om gyldigheten av fastsettingen (§ 6-2 annet ledd annet punktum)

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

- Bindende forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd ved realisasjon/uttak av naturgass
- Skatteforvaltningsloven § 6-1 annet ledd
 - utfyllt i skatteforvaltningsforskriften §§ 6-1-10 følgende
- «Oljeskattekontoret kan
 - a. godkjenne prisen selskapet har anmodet om å få lagt til grunn basert på den foreliggende søknad og øvrig faktum
 - b. be om en justering av avtalevilkårene eller
 - c. foreslå en justert pris eller sette vilkår for skatteformål.»
 - (skatteforvaltningsforskriften § 6-1-14 annet ledd)
- Færre enn 10 saker siden innføringen (rundt 2006)
 - ingen avgitte uttalelser siden 2017, men har mottatt noen henvendelser etter det
- Akseptordning allerede i forbindelse med uttalelsen
 - «dersom uttalelsen aksepteres av den som har fremsatt anmodningen, foreligger det en bindende forhåndsuttalelse» (forskriften § 6-1-14)
 - Bindende ved fastsettingen og begrensning i klagemulighet
 - § 6-1 tredje ledd annet og tredje punktum, § 6-2 (forutsetningsvis)

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

- Veiledende forhåndsuttalelser
 - alminnelige veiledningsplikt etter skatteforvaltningsloven § 5-1
 - nokså sjelden kontoret avgir veiledende uttalelser om kompliserte juridiske spørsmål
 - men noen enkle henvendelser som løses løpende i kontorets daglig drift

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

■ Spørsmål om publisering av uttalelser

- («1) Oljeskattekontoret avgjør om og på hvilken måte bindende forhåndsuttalelser om skatt på inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1 skal publiseres.»
 - skatteforvaltningsforskriften § 6-1-8 første ledd
- «(4) Ved publisering skal forhåndsuttalelsene anonymiseres slik at taushetsplikten ikke brytes.»
 - skatteforvaltningsforskriften § 6-1-8 fjerde ledd
- ofte vanskelig å anonymisere
- potensielt mer sensitivt på grunn av tidsmessig nærhet til aktuell transaksjon enn klagesaker
- Oljeskattekontoret ikke kategorisk avvisende til publisering

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

- Nokså få ferske uttalelser etter § 6-1 første ledd (ordinære BFUer)
 - Ingen hittil i 2025
 - Bare én uttalelse i 2024

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

- Kompetansespørsmålet

- Skal anmodningen til Oljeskattekontoret eller skattekontoret?

- prinsippet er samme organ som avgjør spørsmålet under skattefastsettingen
- ingen grunn til noen annen rollefordeling

«§ 6-1-1. Hvem som avgir bindende forhåndsuttalelser

- «(1) Oljeskattekontoret avgir bindende forhåndsuttalelser om skatt på inntekt fra utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1.
- (2) Skattekontoret avgir bindende forhåndsuttalelser om særavgifter, motorkjøretøyavgifter og merverdiavgiftskompensasjon.
- (3) For øvrige skattearter avgir skattekontoret og Skattedirektoratet bindende forhåndsuttalelser. (...)»

- jf. § 6-1-3 om hvem anmodningen skal sendes til

- Betydning for adressat og gebyrets størrelse, jf. § 6-3-1
- 25 rettsgebyr hos OSK vs. (typisk) 15 hos skattekontoret

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

■ Kompetansespørsmålet

- Praktisert med vekt på å få lik løsning som fastsettingskompetansen (skatteforvaltningsloven § 2-2 og § 12-9)
 - ingen rettskilder som tilsier noe annet
- «§ 12-9. Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter
- Oljeskattekontoret avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt **hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.**»
- Første punktum innebærer:
 - Oljeskattekontoret avgjør om en inntekstpost skal henføres til sokkeldistriktet (alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og særskattegrunnlaget)
 - Dersom inntekstposten henføres til sokkeldistriktet avgjøres behandlingen fullt ut av Oljeskattekontoret
 - Dersom inntekstposten henføres til landdistriktet avgjøres behandlingen i landdistriktet av skattekontoret
 - Dersom inntekstposten fordeles mellom sokkeldistriktet og landdistriktet splittes kompetansen i tråd med fordelingen (jf. senere eksempel)
 - Oljeskattekontoret råder over hvordan fordelingen skal skje og hvordan sokkeldelen skal behandles
 - skattekontoret råder over residualen

BINDENDE FORHÅNDSUTTALELSER

■ Kompetansespørsmålet

- Praktisert med vekt på å få lik løsning som fastsettingskompetansen (skatteforvaltningsloven § 2-2 og § 12-9)
 - ingen rettskilder som tilsier noe annet
- «§ 12-9. Fordeling av kompetanse mellom Oljeskattekontoret og andre skattemyndigheter
- Oljeskattekontoret avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt **hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.**»
- Annet punktum innebærer:
 - Oljeskattekontorets kompetanse utvides til landdistriktet for finansielle poster som omfattes av § 3 d
 - Ikke bare fordelingsspørsmålet, men også «hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad» i landdistriktet
 - (se begrunnelse senere plansje)
 - i en BFU fra 2022 lagt til grunn at et inngående aksjeutbytte var omfattet av § 3 d sjette ledd
 - Oljeskattekontoret dermed rett organ til å vurdere om fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 fikk anvendelse

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- Bindende forhåndsuttalelse fra Oljeskattekontoret 13. mars 2024
- Skattemessig behandling av anleggsbidrag for nettkapasitet i forbindelse med elektrifisering av anlegg på fastlandet delvis underlagt petroleumsskatteregimet
- Mange elektrifiseringsprosjekter på gang
 - flere spørsmål som må antas å ha bredere interesse i bransjen også utenom elektrifisering

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- Anlegget på fastlandet
 - Som mange av anleggene i Norge ansett delvis i petroleumsskatteregimet, dels utenfor
 - Petroleumsskatteloven § 1:
 - «Denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum (...)
 - 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.»
 - rørledningsavklaringene i petroleumsskatteforskriften §§ 8 til 11 praktisk viktige
 - Avgrensning mot videre bearbeiding av petroleum, annet anlegg på land



ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- Anlegget på fastlandet
 - Som mange av anleggene i Norge ansett delvis i petroleumsskatteregimet, dels utenfor
 - innebærer i prinsippet et skille mellom driftsmidlene som henføres til sokkel- og landdistriktet
 - Men at fellesdelene av anleggene fordeles etter en ideell andel
 - (jf. petroleumsskatteforskriften § 13 - som direkte bare gjelder § 3 d – «en fordelingsnøkkel som er egnet til å reflektere driftsmidlets bruk i henholdsvis sokkelvirksomhet og annen virksomhet»)



ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

■ Elektrifisering

- Planer om å erstatte energiforsyning fra forbrenning av petroleum til elektrisitet fra sentralnettet
- Behov for tilgang til økt strømkapasitet fra sentralnettet

■ Hva er et anleggsbidrag?

- forskrift om kontroll av nettvirksomhet
 - den såkalte kontrollforskriften (FOR-1999-03-11-302) kapittel 16
 - «Nettselskapet skal fastsette og kreve inn et anleggsbidrag fra kunden for å få dekket hele eller deler av kostnadsgrunnlaget for investeringene som blir utløst når kunden (...) b. får økt kapasitet (...).» (§ 16-1)
- Avtale med nettselskapet om økning av strømkapasitet til anlegget inngått med X antall millioner kroner med faktureringsplan frem til ferdigstillelse av nettselskapets infrastrukturtiltak
 - fysiske arbeider geografisk beliggende på fastlandet utenfor anlegget



ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- Spørsmålene i anmodningen
 - a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
 - b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
 - Subsidært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
 - c) Kan den andelen av anleggsbidraget som henføres til landdelen av anlegget:
 - Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
 - Subsidært: Avskrives som kostnad knyttet til maskiner i saldogruppe d, jf. sktl. §§ 14-41 og 14-43, begge bokstav d?

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- Spørsmålene i anmodningen
 - a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
 - Selskapet hadde fått estimat fra forretningsføreren om fordeling av utgifter mellom de to skatteregimene, og endelig fordeling vil fremgå av *billings* fra forretningsføreren
 - i estimatet fordelt etter fordelingsnøkkel med strømforbruk på de ulike delene av anlegget

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
- OSK: Spørsmålet avvist som bindende forhåndsuttalelse
 - «spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen, ikke kan tas opp i en bindende forhåndsuttalelse.»
 - skatteforvaltningsforskriften § 6-1 -4 femte ledd siste punktum
 - materielt sett må det gjøres en vurdering etter petroleumsskatteforskriften § 12
 - «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.»
 - Det skal altså foretas en hypotetisk vurdering av hvordan frittstående foretak hadde fordelt kostnaden etter et armlengdeprinsipp. Etter Oljeskattekontorets syn er den type vurderinger **opplagt** av de forhold som **ikke kan tas opp** i en bindende forhåndsuttalelse.
- Selskapet fikk anledning til å omformulere spørsmålet, men ba i stedet om en veiledende uttalelse

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
- Veiledende uttalelse – om forretningsførerens rolle:
 - selv om forretningsføreren er uavhengig med offentlig eierskap ligger vurderingen av § petroleumsskatteforskriften § 12 hos skattyteren, og deretter skattemyndighetene
 - prinsippet i skatteforvaltningsloven om skattemeldinger
 - en viss presumsjon for at forretningsførerens vurdering kan gi en viss pekepinn på om armlengdeprinsippet i § 12 er overholdt
 - Rt. 2003 s. 1324 (*Statpipe*) eksempel på at Høyesterett (etter § 13-1) ikke la særlig vekt på at andre offentlige myndigheter enn petroleumsskattemyndighetene hadde vært involvert i prisfastsettelsen (tariff)
 - Skattyterne selvstendig plikt til å foreta prøvelse og skattemyndighetenes prøvelse ikke begrenset av andres vurderinger

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
- Veiledende uttalelse - om anvendelsen av petroleumsskatteforskriften § 12:
 - «Petroleumsskatteforskriften med forarbeider gir liten veiledning i hvordan armlengdeprinsippet etter § 12 skal praktiseres utover at det er uttalt at det innebærer "at alle kostnader, både direkte og indirekte, **som hovedregel** skal henføres til sokkelnæringene **i samme forhold som disse har forårsaket dem**" (Finansdepartementets merknader til forskriften trykket i Utv. 1976 side 449 på side 469 øverst, § 21 i den dagjeldende forskriften – 1976-utgaven - tilsvarer dagens forskriftsforskrift § 12).»
 - Rettstilstanden ble sammenfattet slik i NOU 2000:18 punkt 5.2 i underpunktet om henføring av utgifter mellom sokkel- og landvirksomhet:
 - «For selskaper med sammensatt virksomhet, kan det oppstå utgifter som delvis er pådratt av hensyn til sokkelvirksomheten og delvis har sammenheng med andre virksomheter. For skattemessige formål må disse utgiftene fordeles mellom virksomhetene etter kriterier som ofte innebærer utøvelse av skjønn. Siktemålet for skjønnnet er å komme frem til **hvilke virksomheter som reelt sett har pådratt selskapet disse kostnadene, eventuelt hvilken nytte de enkelte virksomhetene har hatt av fellesutgiftene.**»
 - (Hvilken betydning har petroleumsskatteforskriften § 13?)
 - («Når et driftsmiddel benyttes dels i sokkelvirksomhet og dels i annen virksomhet, skal sokkeldistriktet ved anvendelsen av petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd tilordnes en skattemessig nedskrevet verdi for driftsmidlet basert på en fordelingsnøkkel som er **egnet til å reflektere driftsmidlets bruk** i henholdsvis sokkelvirksomhet og annen virksomhet per 31. desember i inntektsåret.»)

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
- Veiledende uttalelse - om anvendelsen av petroleumsskatteforskriften § 12:
 - Klare **forbehold** i uttalelsen
 - erfaringen viser at slike armlengdevurderinger ofte krever inngående undersøkelser av såkalte «facts and circumstances»
 - vurderingene må derfor bli overordnede, snarere anses som innledende betraktninger for videre vurderinger, og altså ikke bindende
 - Utgangspunkt i behovet for økt strømkapasitet
 - Hvilke deler av anlegget har behov for økt strømkapasitet?
 - I den konkrete saken forelå flere forskjellige alternativer til elektrifisering med ulike variasjoner
 - anleggsbidrag basert på kapasitetsøkning som ga fleksibilitet for de ulike variantene
 - iboende usikkerhet på dette stadium med usikkerhet knyttet til hvordan frittstående foretak ville forholdt seg til manglende avklaring av nytte mellom de ulike delene av anlegget
 - kanskje vurdere (etter analogi fra OECDs retningslinjer for internprising 3.73) om det ville blitt en avtale mellom frittstående med innbakt justeringsmekanisme snarere enn endelig fordeling allerede nå?

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
- Veiledende uttalelse - om anvendelsen av petroleumsskatteforskriften § 12:
- «**strømforbruk** (...) kan synes å være en hensiktsmessig fordelingsnøkkel, men at også andre varianter kunne tenkes. For det første kan man argumentere for at det er **de respektive delene av anleggets maksimalbehov for strøm** som bør være styrende, gitt at det er behovet for økt nettkapasitet som er utløser behovet å få betale anleggsbidraget. Oljeskattekontoret har ikke grunnlag for å mene noe om det ville gitt et vesentlig annet utslag enn forretningsføreren estimat, da det vil bero på om det er deler av anlegget der det er variasjon i strømforbruk og maksimalkapasiteten bare anvendes periodevis. For det annet kan man se for seg en prisingsmodell basert på en tanke om at formålet med tiltaket er å bidra til å redusere utslippene av karbondioksid. Ut fra en slik tankegang kunne det være aktuelt å fordele kostnadene etter den nytten de enkelte delene av anlegget har av elektrifiseringstiltakene (**for eksempel besparelse av CO2-avgift** eller lignende). Oljeskattekontoret utelukker derfor ikke at andre valg av fordelingsnøkler kunne vært forsvarlig, men at erfaringen har vist at hypotetiske armlengdevurderinger kan være tidkrevende og kreve langt bedre innsikt i de faktiske forhold enn det rammene for denne uttalelsen har tillat. Også **kombinasjon av fordelingsnøkler** er mulig å se for seg.»

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- a) Kan anleggsbidraget fordeles mellom land og sokkel basert på fordeling i billingene fra forretningsføreren?
- Veiledende uttalelse – forbehold om klassifisering av de ulike delene av anlegget:
 - Ingen gjennomgang i uttalelsen om hvilke deler av anlegget som inngår i petroleumsskatteregimet og hvilke deler som må anses som annen virksomhet
 - vist til petroleumsskatteforskriftens §§ 8 til 11 og lovforarbeider

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- Litt om selskapets argumentasjon
 - Selskapet vil ikke motta noe av evig eller varig verdi ved betaling av anleggsbidraget
 - kostnaden kan ikke kanselleres
 - videresalg av avtalen er avhengig av nettselskapets godkjenning og de vil ikke tilrettelegge for sekundærmarked
 - selskapets argumentasjon preget av at inntektene fra anlegget først og fremst er tariffinntekter
 - kostnadene til anleggsbidraget vil som følge av tariffsystemet ikke medføre høyere inntekter (tariffer) etterfølgende år
 - behandles som en driftsutgift i tariffberegningen, og gir dermed tariffinntekt i sin helhet samme år
 - *sunk cost*
 - Selskapets konklusjon: Ikke verdi utover det enkelte inntektsåret – direkte fradragsrett
 - Subsidiært: Aktivisering etter § 3 b, jf. petroleumsskatteforskriften § 2
 - selskapet eier ikke selv tomten der anlegget er plassert

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:

- Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
- Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?

- OSK:

«Skattyter har argumentert for at de delene av kostnadene med anleggsbidraget som skal henføres til sokkeldistriktet skal fradragsføres direkte. I anmodningen er tilnærmingen til den skattemessige løsningen på saken tatt i avgjørelser fra **landskatteregimet**. Særlig er betraktninger om det såkalte oppofrelsesvilkåret utledet av skatteloven § 6-1 anvendt for å begrunne at kostnadene til anleggsbidraget skal fradragsføres direkte.

For Oljeskattekontoret er derimot **mer nærliggende å ta utgangspunktet i reglene i petroleumsskatteregimet og praksis knyttet til dette skattesystemet**. Oljeskattekontoret bemerker at petroleumsskatteloven § 5 første ledd bygger på et nettoinntektsprinsipp. Det gjelder både for særskattegrunnlaget og grunnlaget som i loven kalles alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Petroleumsskattelovgivningen har i ganske beskjeden utstrekning positivt angitt egne særregler om hvordan kostnader skal fastsettes (og tidfestes). Bestemmelsene i petroleumsskatteloven må derfor i enkelte tilfeller suppleres med prinsippene fra den alminnelige skattelovgivning, jf. petroleumsskatteloven §§ 2 og 8. Det bemerkes for ordens skyld at det ikke innebærer at den alminnelige skattelovgivning uten videre kan anvendes løst fra den petroleumsskatterettslige konteksten, men at særtrekkene og de særlige hensynene i petroleumsskatteretten må tas i betraktning, se blant annet Utv. 2022 side 825 (LB-2021-26379 *Fortis Petroleum*) punkt 3.7.3 og Prop. 88 LS (2021-2022) side 28 punkt 5.2.4 høyre spalte.

I dette tilfellet er det slik at **petroleumsskattelovgivningen selv bygger på en klar forutsetning om et skille mellom kostnader som kan fradragsføres direkte og kostnader som skal aktiveres**. Det vises særlig til petroleumsskatteloven § 3 b og bestemmelsene i petroleumsskatteforskriften §§ 2 og 3.»

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
 - «Oljeskattekontoret er ikke uenig med skattyter i at betraktninger om oppofrelsesvilkåret kan ha relevans når man trekker grensen mellom kostnader som skal fradragsføres direkte eller aktiveres. **Man kan likevel se det slik at disse hensynene allerede er innbakt i den vurderingen som skal gjøres etter petroleumsskatteforskriften § 2.»**

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
- OSK:
 - «Rettskildene oppstiller ikke et krav om at motytelsen må ha "evig verdi", og det kan ikke ses at det er noe som tilsier at dette er annerledes i saker om infrastrukturtiltak enn ellers. For å fylle kravet er det nok at det er en **tilstrekkelig grad av sikkerhet for at vederlaget vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år** (stikkordsmessig varig verdi). Det er derimot tradisjonelt ikke noe krav for aktiveringsplikt at utgiften medfører en verdiøkning på gjenstanden som påkastes.»
 - «Etter Oljeskattekontorets syn er det som fremgår av vurderingen over **ikke noe tvil** om at vederlaget i dette tilfellet gir slike fremtidige virkninger for skattyteren. Kostnaden er pådratt som ledd i å oppgradere anlegget og det har betydning for skattyter langt utover inntektsåret anleggsbidraget påløper.»

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
- OSK:
 - Oljeskattekontoret ser at **tariffsystemet** er et spesielt trekk ved [skattyters] inntektsside som gir et tilleggsaspekt som ikke er vurdert i praksisen om infrastrukturbidrag i landskatteregimet. Etter Oljeskattekontorets syn er det likevel klart at det gir en for snever tilnærming. Som nevnt finner Oljeskattekontoret det vanskelig å komme forbi at et overordnet formål med å inngå avtalen om anleggsbidrag er å legge til rette for den fremtidige elektrifiseringen av X-anleggene. Etter Oljeskattekontorets syn blir det **for snevert å se det slik at formålet med å pådra seg kostnaden er å oppnå en engangsinntekt gjennom tariffsystemet**. Etter Oljeskattekontorets syn er det klart at det har en varig verdi at anlegget (...) gjennom avtalen om økningen av nettkapasitet og anleggsbidrag, og senere den planlagte elektrifiseringen, får en form for standardforbedring. Selv om den enkelte kostnaden i et prosjekt kan anses som sunk cost i økonomisk forstand, innebærer ikke at det skatterettslig – særlig etter petroleumsskatteforskriften § 2 – er en kostnad uten betydning for de planlagte investeringene på anlegget.
 - «Konklusjonen er altså at skattyter ikke kan utgiftsføre kostnadene den delen av anleggsbidraget som henføres til sokkeldistriktet direkte.»

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
 - Sammenhengen mellom § 3b og § 5 tredje ledd
 - «Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, jf. § 3 b, fradras i det året utgiftene pådras.» (§ 5 tredje ledd)
 - «Oljeskattekontoret bemerker for ordens skyld at det følger av lovtekst og lovforarbeider at **§ 5 tredje ledd ikke har en autonom objektdefinisjon**, men at bestemmelsen bare henviser til objektavgrensningen i § 3 b. Funksjonen til § 5 tredje ledd er å avgrense rekkevidden av kontantstrømskattmodellen og der lovforarbeidene viser klart at lovgiver har valgt å holde utenfor andre driftsmidler som avskrives etter skattelovens alminnelige regler, jf. Prop. 88 LS (2021-2022) punkt 5.1.1 side 18-19. Det er derfor **ikke nødvendig å drøfte innholdet i § 5 tredje ledd separat.**»

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psktl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
 - «Praksis viser at mange saker om direkte fradragføring eller aktivering er løst direkte med grunnlag i den særbestemmelsen man har i petroleumsskatteforskriften § 2 første ledd:
 - «Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle kostnader som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg.»
 - Etter denne bestemmelsen vil aktiveringsplikten omfatte en rekke direkte og indirekte kostnader med tilknytning til ervervet eller påkostningen. Det vises blant annet til (...) Finansdepartementets merknader til forskriften trykket i Utv. 1976 side 449 på side 460 og 462 til den dagjeldende forskriften – 1976-utgaven. Det er blant annet snakk om **"alle utgifter som kan henføres til utviklingsfasen"**. Formålet med bestemmelsen var å gjennomføre et system med såkalte ring-fencing av de ulike feltene. Særregelen om slik avgrensning (for tidspunktet for når avskrivninger kunne starte) ble senere ble avskaffet, men uten at utformingen av aktiveringsplikten rekkevidde har blitt endret. Siktemålet var som det het å gjennomføre et system hvor man fanget opp **"en vesentlig del av utgiftene som kan henføres til petroleumsutvinning fra et felt på kontinentalsokkelen"**.»
 - De tidligere rettskildene peker altså mot en omfattende aktiveringsplikt

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
 - I praksis er § 2 forstått slik at den ikke kan tolkes helt bokstavelig, men at bestemmelsen ut fra sin historie og kontekst må forstås slik at kostnaden må ha tilknytning til et eksisterende eller fremtidig driftsmiddel som kvalifiserer for behandling etter petroleumsskatteloven § 3 b. Ikke enhver kostnad som påløper til utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg er derfor aktiveringspliktig. Et illustrerende eksempel er dommen i Utv. 2023 side 926 (LG-2022-152524 *Kufpec*) der det forelå planer om en utbygging av et petroleumsfelt slik forskriften foreskriver, men der det påtenkte driftsmiddelet ikke kvalifiserte for § 3 b fordi det aktuelle var leie av den aktuelle innretningen – ikke "erverv" av innretningen som loven krever. **Det må altså gjøres en konkret vurdering av hvilket objekt en kostnad knytter seg til, selv om den påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledning** (blant annet med praksis for prosjekteringskostnader med ulike utbyggingsløsninger). **For Oljeskattekontoret reiser derfor saken først og fremst spørsmålet om anleggsbidraget skal henføres til § 3 b-driftsmidler (det vil si X-anlegget) eller om det er grunnlag for å anse det slik at kostnadene kan knyttes til en annen eiendel [eller aktiveres på annet grunnlag] (...).**»

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
 - «Før Oljeskattekontoret ser på hvilket objekt kostnadene til anleggsbidraget skal aktiveres på er det hensiktsmessig å klargjøre nærmere **hvilke objekter som fremstår som aktuelle**.
 - Slik spørsmålet i anmodningen er formulert er det tilstrekkelig å avgjøre om det er riktig å aktivere på § 3 b-driftsmidlene på anlegget, men det er vanskelig å gjennomføre en meningsfull drøftelse uten å se nærmere på hvilke alternativer som foreligger. De aktuelle objektene Oljeskattekontoret har identifisert i forbindelse med anmodningen er
 - (i) **§ 3 b-driftsmidlene på anlegget**,
 - (ii) en eller flere av **konsesjonene** for å drive anlegget,
 - (iii) **tomteleiekontrakten** der anlegget ligger eller
 - (iv) en **annen form for immateriell rettighet** knyttet til enten **anleggsbidragskontrakten** (rett til reservert nettkapasitet) eller den **eksisterende eller fremtidige nettavtalen** (rett til nettkapasitet).»
 - (Deretter et (ikke spesielt vellykket) forsøk på å utlede noe av praksis fra Høyesterett om hvordan man bør gå frem for å velge hvilket objekt en aktiveringspliktig kostnad skal aktiveres på, blant annet Rt. 2015 s. 242 (*Barcode*)) – konkret vurdering

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psktl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
 - «Av tiltak som har likhetstrekk med vår sak kan det til illustrasjon vises til to avgjørelsene selskapet har vist til i anmodningen, som ved nærmere ettersyn viser seg å være samme saksforhold, nemlig SKSN1-2017-6 og **Utv. 2019 side 219 (LB-2018-43515 Molde Storsenter)**. I likhet med vår sak gjaldt saken anleggsbidrag etter kontrollforskriften (som riktignok er endret i tiden frem til vår sak) for gjennomføring av tiltak som skulle sikre økt kapasitet i strømnnett (i den saken en trafostasjon).
 - I den saken la skattekontoret til grunn at anleggsbidraget skulle aktiveres på tomta. Både tingretten og lagmannsretten var enige med skattekontoret i at oppofrelsesvilkåret ikke var oppfylt, men uttalte derimot at **"anleggsbidraget knytter seg til en varig bruksrett til økt kapasitet til strømnettet og ikke til et varig driftsmiddel"**. Klagevedtaket ble dermed stadfestet.»
 - Relativt omfattende praksis fra landdistriktet om aktiveringsplikt for ulike mer eller mindre lignende tilfeller
 - men ikke alltid like klart hvordan aktiveringen gjennomføres
 - SKNS-2019-46 illustrerende med dissens om aktiveringen skulle skje på tomt eller bygg

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Subsidiært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
- «Oljeskattekontoret har vært **noe i tvil**, men har kommet til at den type betraktninger som fikk gjennomslag i Utv. 2019 side 219 (LB-2018-43515 Molde Storsenter) ikke kan være avgjørende i vår sak. Slik Oljeskattekontoret forstår anmodningen er det bare små muligheter for at nettreservasjonen kan omsettes og den er heller ikke opprettet med sikte på overdragelse, jf. (...) avtalen. Viktigere er likevel at Oljeskattekontoret forstår faktum slik at inngåelsen av anleggsbidragsavtalen er inngått som et ledd i elektrifiseringen av X-anlegget. Slik saken er opplyst er det etter en konkret vurdering vanskelig å se at anleggsbidragskontrakten for denne skattyteren er egnet til å gi noen andre verdier enn å oppnå det overordnede formålet - utbygging eller påkostning av rørledningsanlegg (i den forstand det defineres i petroleumsskatteforskriften §§ 8 til 11). Kostnadene henført til sokkeldistriktet er pådratt for å fremskaffe elektrisk kraft til den særskattepliktige virksomheten på anlegget. Det er da vanskelig å komme forbi at **petroleumsskatteforskriften § 2 må bli utslagsgivende i petroleumsskattesammenheng**. Selv om det er slik at § 2 som nevnt over i praksis er tolket innskrenkende (helt korrekt) for tilfeller der formålet er å erverve objekter som ikke omfattes av petroleumsskatteloven § 3 b, er det ikke tilfellet i denne saken. Her er snarere formålet å erverve eller påkoste objekter som utvilsomt vil kvalifisere som objekt etter § 3 b – "rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning". Etter Oljeskattekontorets syn vil en ytterligere innskrenkende tolkning av § 2 bidra til å uthule formålet med bestemmelsen, nemlig å ha en omfattende aktiveringsplikt.»
 - Riktig?

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- b) Kan andel av anleggsbidraget som henføres til sokkeldelen av anlegget:
 - Subsidært: Aktiveres og avskrives som kostnad knyttet til produksjonsinnretning etter psctl §§ 3b og 5 tredje ledd?
- OSK:
- «Avslutningsvis vil Oljeskattekontoret knytte noen kommentarer til anførslene i anmodningen om bruken av petroleumsskatteforskriften § 2 i tidligere saker. Oljeskattekontoret har under arbeidet med denne uttalelsen (under noe tidspress) ikke kunnet finne noen annen sak der problemstillingen i anmodningen har vært formulert og vurdert under helt tilsvarende omstendigheter. Materialet har uansett vært for spedt til å kunne medføre at praksisen har noen rettskildemessig vekt. Det understrekes at Oljeskattekontorets vurdering er basert på konkrete omstendigheter i saken, og at det ikke kan trekkes generelle slutninger om rekkevidden av petroleumsskatteforskriften § 2 **for kostnader som kan utgjøre egne immaterielle objekter.**»
 - (Fortsatt) slik at det klare utgangspunktet er at immaterielle objekter ikke kvalifiserer som § 3b-driftsmidler
 - uttalelsen basert på konkrete vurderinger av de inngitte opplysningene og altså avgitt under noe tvil
 - grensetilfelle
 - andre erverv i forbindelse med utbygginger / påkostninger som potensielt kan anses som immaterielle objekter

ELEKTRIFISERING AV ANLEGG PÅ FASTLANDET

- Spørsmålene i anmodningen
 - c) Kan den andelen av anleggsbidraget som henføres til landdelen av anlegget:
 - Prinsipalt: Utgiftsføres i takt med utbetalingene, jf. sktl § 6-1?
 - Subsidiært: Avskrives som kostnad knyttet til maskiner i saldogruppe d, jf. sktl. §§ 14-41 og 14-43, begges bokstav d?
 - Konklusjon: Oversendt fra OSK til skattekontoret som rett organ
 - endte opp med at anmodningen ble avvist av skattekontoret

MER GENERELT OM ELEKTRIFISERING

- Kontoret har arbeidet med og arbeider med flere spørsmål om elektrifisering
 - spørsmål om petroleumsskattelovens geografiske virkeområde (§ 1)
 - henvendelser fra bransjen direkte til FIN
 - de lege lata vs de lege ferenda
 - «Denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum (..)
 - 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.»
 - spørsmål om hva som skal til for at driftsmidler kvalifiserer for § 3 b
 - hva anses som egne driftsmidler, og hva anses som egne driftsmidler som ikke kvalifiserer for § 3 b?
 - «rørledning og produksjonsinnretning **med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning**» (§ 3 b)
 - grensen mot immaterielle eiendeler og fysiske driftsmidler (på sokkelen eller på fastlandet)
 - hva skal til for å kvalifisere for aktivering etter petroleumsskatteforskriften § 2?
 - spørsmål om særskattepliktens rekkevidde (§ 5)
 - fradragsrett for mer eller mindre langkommende forberedelser til energiforsyning fra andre kilder enn det eksisterende sentralnettet
 - spørsmål om de midlertidige reglene i § 11
 - er utgiften omfattet av en kvalifiserende PUD/PAD?
 - spørsmål om beregning av stedbunden beskatning for anlegg på fastlandet som ikke kvalifiserer for § 3 b
 - hva skal til for å fravike *standard II-modellen* og hvilke modeller kan i tilfelle være aktuelle i forbindelse med elektrifisering?
- blant annet...
 - stoff for fremtidige foredrag

OPPDATERING BEREDSKAPSPROVISJON

- Omtalt under vårt innlegg i fjorårets Symposium
 - og flere andre innlegg fra OSK i andre sammenhenger
 - «commitment fees» - fordeling av visse finansielle poster mellom skattedistriktene
 - petroleumsskatteloven § 3 d
 - relativt kortfattet oppdatering nå
- Avsagt første endringsvedtak (i denne runden) sak 10. april 2025
 - 57 siders vedtak
 - påklaget 21. mai 2025
 - utvidet begrunnelse varslet fra selskapet
 - Rundt 12 andre selskaper varslet om endring

OPPDATERING BEREDSKAPSPROVISJON

- Såkalte «commitment fees» i ulike varianter – faktum i lynversjon
 - «Selskapet har ved fastsettingene for inntektsårene (...) inkludert kostnader omtalt som «commitment fee» påløpt på selskapets XXX-låneavtaler i grunnlaget for fordeling mellom sokkeldistriktet og landdistriktet etter petrsktl. § 3 d annet ledd. Kontorets vurdering er at kostnadene er **betaling til kontraktsmotparten for retten til å foreta fremtidige opptrekk innenfor den avtalte lånerammen til en på forhånd avtalt rente**. Slike betalinger omtales ofte som «beredskapsprovisjon» eller «commitment fee».)»
- Hovedproblemstilling: § 3 d annet eller sjette ledd?
 - «Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av **rentekostnader** og valutatap fratrasket valutagevinster på gjelden.»
 - annet ledd første og andre 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.»
 - sjette ledd

OPPDATERING BEREDSKAPSPROVISJON

- Skal saken tas opp?
 - «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.»
 - Skatteloven § 12-1 annet ledd
- Ofte helt opplagt i OSK-saker
 - i denne saken enkelte mothensyn som tilsier grundigere drøftelse i vedtaket
 - «Etter en vurdering av de nevnte momentene har Oljeskattekontoret besluttet å ta skattefastsettingen for fastsettingsperioden (...) opp til endring. **Det er særlig lagt vekt på beløpets størrelse, at saken er godt opplyst og at det er et prinsipielt spørsmål som har betydning i flere andre saker, slik at samlet provenymessig betydning er vesentlig.**»
 - «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 det lagt vekt på at skattyter har oppfylt sin opplysningsplikt om den skattemessige klassifisering av ytelsene (...), at det foreligger en relativt lang praksis til støtte for selskapets skattemessige behandling av sakens kostnader. (...) også er lagt til grunn for selskapets skattemeldinger for tidligere inntektsår. Særlig for de inntektsårene som ligger lengst tilbake i tid, kan den tid som er gått tale imot at fastsettingen tas opp til endring.»

OPPDATERING BEREDSKAPSPROVISJON

- Skal saken tas opp?
 - I strid med god forvaltningsskikk?
 - «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.»

KOBLINGEN TIL RENTELEGREPET I § 3 D

Petroleumsskatteloven § 3 d

- Ot.prp. nr 1 (2006-2007) pkt 9.6.2
 - Må være rentekostnader etter skatteloven § 6-40
- Praksis om andre skatteregler som bygger på rentebegrepet i sktl. § 6-40 dermed relevant

Tilleggsmomenter i 3 d

- Ment å omfatte kostnader med en kobling til skattemessige verdier på sokkeldriftsmidler og til gjennomsnittlig rentebærende gjeld
 - Kapital benyttet til erverv av driftsmidler
 - Ikke-benyttet kapital kan ikke ha en slik kobling
 - Formelen fungerer ikke etter sitt formål dersom commitment fee inkluderes

$$(\text{Renter} + \text{valuta}) \times \frac{50 \% \text{ av skm verdi sokkeldriftsmidler}}{\text{gj.sn. rentebærende gjeld}}$$

[Ot.prp. nr. 1 \(2006-2007\)](#)

Punkt 9.5.3:

For øvrige finansposter «ingen nødvendig direkte kobling [...] til petroleumsvirksomheten»

Punkt 9.6.2:

«må være en direkte sammenheng mellom de faktiske rentekostnader mv. som omfattes, og den gjennomsnittlige rentebærende gjelden som inngår ved beregningen av fradragsberettigede rentekostnader»

BEREDSKAPSPROVISJON

Ordlyd – «Renter av skattyters gjeld» (sktl. § 6-40)

- Årsakssammenheng mellom kostnad og «gjeld»
 - «gjeld» er naturlig å forstå som en betalingsforpliktelse
 - «renter» er vederlag for å midlertidig disponere kapital

Høyesterett:

- Ytelsens økonomiske funksjon, f.eks. Rt. 1975 s 944 (*Harper*)
 - Beregningsmåten av betydning

Forarbeider og etterarbeider

- Aldri definert, men gitt eksempler
 - Ikke funnet noe som korresponderer direkte med beredskapskommisjon
- «tilleggsytelser til kreditor som i realiteten er renter»
 - (Prop. 1 LS (2013-2014) punkt 4.3.1)

Peker på den økonomiske realitet og kostnadens sammenheng med gjelden

BEREDSKAPSPROVISJON - YTELSENS ØKONOMISKE FUNKSJON

Commitment fee

- Vederlag for (en betinget) forpliktelsen til å gi lån
 - Långivers kostnader til selv å sikre seg likviditet
- Ofte til en på forhånd fastsatt rente
- En opsjon for låntaker

Renter av gjeld

- Kompensasjon for risikoen for manglende tilbakebetaling
- Kompenserer for tidsverdien av penger



- «Kostnader som utelukkende gjelder kapital som ikke er overført fra långiver til låntaker, utgjør altså ikke renter av gjeld, men anses som andre finansieringskostnader.» (fra vedtakets oppsummering)

BEREDSKAPSPROVISJON - PRAKSIS SOM RETTSKILDE

Kun praksis vedr. petroleumsskattelovens § 3d som er relevant?

- I så fall en rettskilde med en viss vekt (fast praksis i 11 år)?

Eller er praksis om rentebegrepet i andre bestemmelser også relevant?

- I så fall ikke ensartet praksis, og praksis til støtte for vedtaket i de inntektsårene som vedtaket gjelder

BEREDSKAPSPROVISJON - PRAKSIS SOM RETTSKILDE

Praksis etter § 3 d:

- «Kontoret har gjort forsøk på å fremskaffe en oversikt over hvordan commitment fee har blitt klassifisert av selskapene i årene etter lovendringen i 2007, og i hvilken grad dette har blitt fraveket av skattemyndighetene. Kort oppsummert legger kontoret til grunn at det foreligger en **praksis i perioden 2007 til og med 2017 som både er konsistent og relativt omfangsrik, men at praksisen ikke bygger på noen grundig drøftelse av de aktuelle rettskilder.»**

Praksisen ellers om rentebegrepet i § 6-40 (etter blant annet § 6-41):

- «Praktiseringen av rentebegrepet kan etter dette **ikke sies å være ensartet/konsekvent.»**

BEREDSKAPSPROVISJON - PRAKSIS SOM RETTSKILDE

«I en situasjon der tungtveiende kilder som **ordlyd og forarbeider** gir klare tolkningsbidrag, vil **skattemyndighetenes praksis uansett ha relativt liten rettskildemessig vekt (...)**»

OPPDATERING BEREDSKAPSPROVISJON

- Fra vedtakets oppsummering:
 - «Commitment fee på selskapets (...) -avtaler er følgelig **ikke å anse som renter av gjeld** som skal inngå til fordeling mellom sokkeldistriktet og landdistriktet etter petrsktl. § 3 d annet ledd. Kostnadene skal i sin helhet fordeles til landdistriktet som annen finanskostnad etter petrsktl. § 3 d sjette ledd.»

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Systematisk helt nytt element innført i petroleumsskattesystemet ved kontantstrømreformen 2022
- Petroleumsskatteloven § 5 femte ledd
 - lovens mest upopulære element blant praktikere (?)
 - lovteknisk blytung bestemmelse
 - og har skylden for at reell marginalsats for særskatt ikke lenger kan leses ut direkte av statsskattevedtaket
 - krever kalkulator og litt innsikt for ikke å trå feil
 - nyeste utgave av vårt eneste akademiske skattefaglige tidsskrift
 - er verdien av et fradrag i særskattegrunnlaget egentlig 71,8 %?
 - vel tilrettelagt for at det oppstår fortegnsfeil og misforståelser i praksis?
 - men bestemmelsen hviler på en *prinsipiell begrunnelse*
 - som var viktig for lovgiver, og som derfor er viktig for å forstå hvordan gjeldende petroleumsskattesystem er designet
- Vi skal se på bestemmelsens bakgrunn, begrunnelse og hvordan det har fungert i praksis hittil

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Petroleumsskatt som en del av «total government take»
- Summen av skatter og avgifter (og andre virkemidler) som teller for aktørene og for staten
 - men for at tall skal gi mening må man hensynta hvordan skattene og avgiftene påvirker hverandre
 - diskusjonen om hvor meningsfullt det er å omtale petroleumsskattene som «skatter»
 - sammenhengen med reduksjonen i statens petroleumsformue, lisenssystemet og andre forhold
 - (ingen tvil om at petroleumsskattene formelt sett etter gjeldende rett er skatter)

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Fradrag for skatt i inntektsgrunnlagene?
- alminnelig inntekt i landdistriktet: skatteloven § 6-15, § 6-1
 - «(1) Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke.»
 - nokså snever adgang etter praksis
 - se blant annet Rt. 2014 s. 1057 (*Telenor Mobile*)
 - saken gjaldt konkret kildeskatt i utlandet på utbytte i utenlandske aksjer
 - bred drøftelse med dypdykk i eldre kildemateriale av både flertallet og mindretallet
 - Flertallet (ved dommer Bull)
 - «(46) Slik jeg forstår forhistorien til § 6-1, har man ment å holde skatt som er et resultat av – fulgte av – inntekten, med andre ord inntektsskatt, utenfor fradragsretten. Dette er også den naturlige måten å forstå ordlyden på: **Kostnader som er pådradd for å erverve inntekt, er noe annet enn kostnader som er et resultat av selve inntekten – slik inntektsskatt er.**
 - (47) Som det har fremgått, ligger en tilsvarende avgrensning bak det som nå er § 6-15: Det er **skatter og avgifter som skal betales på eiendom og virksomhet som i sin tur skaper inntekt, som man har hatt i tankene.**»

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Fradrag for skatt i inntektsgrunnlagene?
- alminnelig inntekt i landdistriktet: skatteloven § 6-15, § 6-1
 - Eksempler på typiske poster som blir observert godkjent i praksis (ikke alltid helt klart om grunnlaget er § 6-15 eller § 6-1 eller begge)
 - eiendomsskatt etter eiendomsskatteloven
 - vann- og kloakkavgift
 - arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven
 - merverdiavgift som ikke kan avregnes mot utgående avgift i avgiftsoppgjøret
 - Avklart i § 6-15 annet ledd c at det ikke gis fradrag for:
 - «suppleringskatt ilagt av utenlandsk skattemyndighet etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel eller en kvalifisert skattefordelingsregel basert på Inclusive Framework sitt modellregelverk, jf. suppleringskatteloven.»

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Fradrag for skatt i inntektsgrunnlagene?
 - alminnelig inntekt i sokkeldistriktet
 - Tilleggsvurdering av om kostnadene skal henføres til sokkeldistriktet
 - springer den aktuelle skatten ut av den særskattepliktige virksomheten eller har tilstrekkelig nær tilknytning til denne virksomheten?
 - produksjonsavgift (historisk sett meget viktig)
 - arealavgift
 - hva med for eksempel eiendomsskatt på eiendom på land?
 - betydningen av om eiendelen undergis stedbunden beskatning?

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Fradrag for skatt i inntektsgrunnlagene?
- Petroleumsskatteloven § 5 nest siste ledd:
 - «**Særskatt etter denne bestemmelse kommer ikke til fradrag ved fastsetting av annen inntektsskatt.**»
 - «Etter landsskatteloven § 44, byskatteloven § 38, begges første ledd bokstav f, kan det ordinært ikke kreves fradrag i den skattepliktige inntekt for andre inntektsskatter som pålegges den samme inntekt. For å avskjære tvil har en imidlertid funnet at det bør tas inn i loven en uttrykkelig bestemmelse om at særskatten ikke er fradragsberettiget ved utligning av annen inntektsskatt.»
 - Ot.prp. nr. 26 (1974-1975) side 36
 - Altså ikke fradrag i alminnelig i sokkeldistriktet (eller landdistriktet) for særskatt
 - (Selvsagt) heller ikke kreditfradrag for særskatten (eller annen petroleumsskatt) i alminnelig inntekt (i noe distrikt)

BEREGNET SELSKAPSSKATT

■ 1975 – 2021

| | År | Skattesats alminnelig inntekt | Særskattesats | Friinntektssats | Samlet petroleumssk att |
|---|------|-------------------------------------|---------------|-----------------|-------------------------------|
| ■ særskattegrunnlaget ikke påvirket av skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet | 2013 | 28% | 50% | 7.5% | 78% |
| | 2014 | 27% | 51% | 7.5% | 78% |
| ■ nedjusteringen av selskapsskattesats motsvart av tilsvarende økning i særskattesats 2013-2019 | 2015 | 27% | 51% | 7.5% | 78% |
| ■ skattegrunnlagene (nesten uberørt) | 2016 | 25% | 53% | 5.5% | 78% |
| ■ litt flikking på friinntektssatsen for å sikre provenynøytralitet av investeringsfradragene ved endring av sats | 2017 | 24% | 54% | 5.4% | 78% |
| ■ (se f.eks. Prop 1 LS (2016-2017) s. 67-68) | 2018 | 23% | 55% | 5.3% | 78% |
| | 2019 | 22% | 56% | 5.2% | 78% |
| | 2020 | 22% | 56% | 5.2% | 78% |
| | 2021 | 22% | 56% | 5.2% | 78% |

BEREGNET SELSKAPSSKATT

| ■ 2022 | År | Skattesats alminnelig inntekt | Særskattesats | Friinntektssats | Samlet petroleumsskatt |
|---------------------------|------|-------------------------------------|---------------|-----------------|---------------------------|
| ■ Systematisk stor reform | 2013 | 28% | 50% | 7.5% | 78% |
| ■ Prinsipielt begrunnet | 2014 | 27% | 51% | 7.5% | 78% |
| | 2015 | 27% | 51% | 7.5% | 78% |
| | 2016 | 25% | 53% | 5.5% | 78% |
| | 2017 | 24% | 54% | 5.4% | 78% |
| | 2018 | 23% | 55% | 5.3% | 78% |
| | 2019 | 22% | 56% | 5.2% | 78% |
| | 2020 | 22% | 56% | 5.2% | 78% |
| | 2021 | 22% | 56% | 5.2% | 78% |
| | 2022 | 22 % | 71,8 % | | 93,8 % |

BEREGNET SELSKAPSSKATT

■ 2022-reformen

- Begrunnelsen for modellen tuftet på at **petroleumsselskapene skal underlegges skatt på alminnelig inntekt**
 - se blant annet Prop. 88 LS (2021-2022) punkt 5.1.2
 - «Departementet kan ikke se at det for petroleumsvirksomhet er særlige grunner til å fravike utgangspunktet om at alle næringer bør stå overfor en skatt på overskudd der avskrivninger følger økonomisk verdifall.»
 - «Det er ikke godtgjort hvorfor en særlig lønnsom virksomhet som petroleumsvirksomhet ikke skal betale skatt på normalavkastningen.»
- Idéen om at investeringsnøytralitet ikke har gjennomslag for samlet petroleumsskatt, men bare særskattegrunnlaget
 - «For at en særskatt utformet som en kontantstrømskatt skal virke helt nøytralt, må skattegrunnlaget reflektere den kontantstrømmen som benyttes til å vurdere **investeringens lønnsomhet i fravær av særskatt**. Skatten på alminnelig inntekt på 22 pst. øker avkastningskravet for all næringsvirksomhet, også for petroleumsvirksomhet. Skatt på alminnelig inntekt treffer hele kapitalavkastningen, også normalavkastningen, og **utgjør en kostnad som i utgangspunktet bør medregnes i særskattegrunnlaget.**»
 - Prop. 88 LS (2021-2022) side 29
 - altså en vurdering av at nøytralitetshensynene veier tyngre for særskatten enn annen skatt
 - Sml. tenkningen om § 6-15

BEREGNET SELSKAPSSKATT

■ 2022

- Hvordan utforme idéen om fradrag i særskattegrunnlaget for skatt på alminnelig inntekt juridisk?
- Lovteknisk manøver med stor utvikling fra høringsnotat (3. september 2021) til endelig lovtekst
 - **Sekvensiell teknikk** – beregne den ene skatten før den andre
 - Prinsipielt foretrukket av FIN:
 - «Prinsipielt vil dette være den mest korrekte løsningen, i og med at selskapsskatten påvirker særskattens nøytralitetssegenskaper.» (høringsnotatet side 30)
 - **Parallell teknikk** – som tidligere med to skatter som beregnes hver for seg
 - «forsøker å **etterligne den prinsipielt riktige løsningen** med sekvensielle skatter. Fraværet av et fradrag for beregnet selskapsskatt i særskattegrunnlaget kompenseres ved å ha en lavere særskattesats (...). Ettersom avskrivningene i selskapsskatten og særskatten er ulike, må det også gis et ekstra fradrag i særskatten, en tilleggsavskrivning, for at skatteverdien av avskrivningene skal bli korrekt. (...)» Høringsnotatet s. 31

Lovforslag i høringsnotatet basert på sekvensiell teknikk:

- «En beregnet skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fradras i særskattegrunnlaget. I beregningen **inngår alminnelig inntekt i sokkeldistriktet unntatt netto finanskostnader og underskudd henført fra landvirksomhet**. Beregnet underskudd fremføres og fradras i beregnet skattegrunnlag for senere inntektsår.» (forslag til § 5 tredje ledd e i høringsnotatet)

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- 2022

- Hvordan utforme fradraget juridisk?

- «Formålet med fradraget er at utregningen av særskatt skal ta hensyn til at inntekts- og kostnadselementene i skattegrunnlaget allerede er kommet til beskatning gjennom skatten på alminnelig inntekt. Den beregnede størrelsen skal derfor **kun inkludere de elementene som inngår i både alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget**. Det vil si at inntekter som ikke inngår i særskattegrunnlaget eller kostnader som ikke er fradragsberettiget i særskattegrunnlaget, skal holdes utenom.»

- Prop. 88 LS (2021-2022) side 29

- Beholdt sekvensiell løsning i Prop. 88, men lovteksten endret vesentlig fra høringsnotatet

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- 2022-reformen
 - «Som omtalt i høringsnotatet vil grunnlaget for særskatten da bli smalere, og **særskattesatsen må derfor økes teknisk** til 71,8 pst. for at samlet skatteprosent skal forbli 78 pst. ($22 \text{ pst.} + (1 - 0,22) \times 71,8 \text{ pst.} = 78 \text{ pst.}$). Selv om de **administrative kostnadene øker noe** med innføringen av et nytt fradrag, er dette **viktige systemforbedringer.**»
 - Prop. 88 LS (2021-2022) side 29
 - petroleumsskattefagets prinsipielle og pragmatiske side godt illustrert i to setninger plassert etter hverandre i proposisjonen

BEREGNET SELSKAPSSKATT

«En beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er særskattepliktig, fradras i særskattegrunnlaget. Skattesatsen settes til satsen for alminnelig inntekt i inntektsåret. I beregningen inngår de samme inntektene og kostnadene som inngår i særskattegrunnlaget. Utgifter til driftsmidler som fradras i det året utgiftene pådras etter tredje ledd, skal likevel avskrives etter reglene i § 3 b i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Gevinst og tap som nevnt i fjerde ledd skal behandles etter reglene i § 3 f, og inntektsføres eller fradras i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Beregnet negativ selskapsskatt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår. Hvis underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fradras i alminnelig inntekt i landdistriktet i inntektsåret, skal det av dette underskuddet beregnes en negativ selskapsskatt som inntektsføres i særskattegrunnlaget. Negativ selskapsskatt i forrige punktum er begrenset til beregnet negativ selskapsskatt etter sjette punktum.»

petroleumsskatteloven § 5 femte ledd (slik den ble og fortsatt lyder)

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Regneeksempelet fra Prop 88 LS (2021-2022)

- «E»-linjen
 - stilisert eksempel med investeringer uten inntektsside som gir negativ skattekostnad

Tabell 5.1 Regneeksempel for investeringsfradrag med forslaget¹

| År | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | Sum |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| A. Investering | 100 | | | | | | |
| B. Avskrivning i alminnelig inntekt | 16,7 | 16,7 | 16,7 | 16,7 | 16,7 | 16,7 | |
| C. Skatteverdi (22 pst.) av B | 3,7 | 3,7 | 3,7 | 3,7 | 3,7 | 3,7 | |
| D. Umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnlag | 100 | | | | | | |
| E. Fratrukk i særskattegrunnlag for C | -3,7 | -3,7 | -3,7 | -3,7 | -3,7 | -3,7 | |
| F. Samlet fradrag i særskattegrunnlag (D+E) | 96,3 | -3,7 | -3,7 | -3,7 | -3,7 | -3,7 | |
| G. Skatteverdi (71,8 pst.) av F | 69,2 | -2,6 | -2,6 | -2,6 | -2,6 | -2,6 | |
| H. Nåverdi av skattefradrag (C+G) (Risikofri rente: 1,95 pst. ²) | 72,8 | 1,0 | 1,0 | 1,0 | 1,0 | 0,9 | 77,7 |
| I. Selskapenes investeringsandel etter skatt (100-77,7) | | | | | | | 22,3 |

¹ Beregningene er gjort på påløpt basis.

² Siden det foreslås å avvike særordningene ved underskudd mv. i alminnelig inntekt, jf. punkt 5.5.2, vil fremtidige fradrag i alminnelig inntekt ikke lenger være helt sikre med forslaget. De burde derfor verdsettes med et avkastningskrav som reflekterer systematisk risiko for at selskapet ikke får utnyttet disse fradragene. Effekten vil være liten siden mesteparten av investeringsfradraget kommer umiddelbart.

Kilde: Finansdepartementet.

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Hvordan fungerer dette i praksis?
- Meget enkelt eksempel

| <i>Alminnelig inntekt i sokkeldistriktet</i> | |
|--|----------------|
| Driftsinntekter | 1 000 000 |
| Driftskostnader | -800 000 |
| Skattepliktig inntekt | 200 000 |

| <i>Særskattegrunnlag</i> | |
|------------------------------------|----------------|
| Driftsinntekter | 1 000 000 |
| Driftskostnader | -800 000 |
| Fradrag for beregnet selskapsskatt | -44 000 |
| Skattepliktig inntekt | 156 000 |

200 000 x 0,22



BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Hvordan fungerer dette i praksis?
- Meget enkelt eksempel – sammenligning gammel og ny modell

| <i>Alminnelig inntekt i sokkeldistriktet</i> | | Skattesats | Skatt |
|--|----------------|------------|---------|
| Driftsinntekter | 1 000 000 | | |
| Driftskostnader | -800 000 | | |
| Skattepliktig inntekt | 200 000 | 22 % | 44 000 |
| <hr/> | | | |
| <i>Særskattegrunnlag</i> | | | |
| Driftsinntekter | 1 000 000 | | |
| Driftskostnader | -800 000 | | |
| Fradrag for beregnet selskapsskatt | -44 000 | | |
| Skattepliktig inntekt | 156 000 | 71,80 % | 112 008 |
| <hr/> | | | |
| Sum skatter ny modell | | | 156 008 |
| Gammel parallell modell | 200 000 | 78 % | 156 000 |



BEREGNET SELSKAPSSKATT

■ Hvordan fungerer dette i praksis?

- Utvidet eksempel som viser tilfeller med underskudd og «beregnet negativ selskapsskatt»
 - (men fortsatt svært enkelt eksempel som ikke får frem alle regelens nyanser)

| Alminnelig inntekt i sokkeldistriktet | 2024 | 2025 | 2026 |
|--|-------------|-------------|-------------|
| Driftsinntekter | 1 000 | 1 000 | 1 000 |
| Driftskostnader | -1 200 | -900 | -700 |
| Årets inntekt / underskudd | -200 | 100 | 300 |
| Anvendelse av underskudd fremført fra tidligere år | 0 | -100 | -100 |
| Skattepliktig inntekt | 0 | 0 | 200 |
| Underskudd til fremføring per 31.12 | 200 | 100 | 0 |
| Skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet | 0 | 0 | 44 |

| Særskattegrunnlag | 2024 | 2025 | 2026 |
|--|-------------|-------------|-------------|
| Driftsinntekter | 1 000 | 1 000 | 1 000 |
| Driftskostnader | -1 200 | -900 | -700 |
| Beregnet selskapsskatt | 0 | -22 | -66 |
| Bruk av negativ beregnet selskapsskatt fremført fra tidl. år | 0 | 22 | 22 |
| Skattepliktig inntekt / underskudd til utbetaling | -200 | 100 | 256 |
| Negativ beregnet selskapsskatt til fremføring per 31.12 | 44 | 22 | 0 |
| Særskatt | -144 | 72 | 184 |

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Hvordan fungerer dette i praksis?
 - (Tentativ) tallanalyse av skattemeldingene vi nettopp har mottatt for inntektsåret 2024
 - 22 selskaper har oppgitt positiv inntekt i alminnelig inntekt sokkel før fradrag for netto finanskostnad og underskudd fra landdistriktet
 - Alle disse har fradragsført beløp for beregnet selskapsskatt
 - 2 av disse har anvendt negativ beregnet selskapsskatt fra tidligere år
 - ingen av disse har fremførbart negativ beregnet selskapsskatt til neste år
 - 8 selskaper har oppgitt negativ eller null inntekt i alminnelig inntekt sokkel
 - Ingen av disse har krevd fradrag for beregnet selskapskatt
 - 2 av disse har inntektsført negativ beregnet selskapsskatt
 - 7 av disse har fremførbart negativ selskapsskatt til senere år

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Hvordan fungerer dette i praksis?
- Tallanalyse av skattemeldingene vi nettopp har mottatt for inntektsåret 2024
 - Kontoret jobber med ulike avstemninger

| Poster i skattemeldingen | Sum |
|---|-----------------|
| Grunnlag beregnet selskapsskatt | 606 940 488 925 |
| Fradragsført beregnet selskapsskatt | 133 585 966 242 |
| Inntektsført tillegg for negativ beregnet selskapsskatt | 15 981 388 |
| Netto grunnlag for alminnelig inntekt sokkel (før netto finanskostnader og underskudd land ført mot sokkel) | 568 138 418 548 |
| Negativ beregnet selskapsskatt til fremføring per 31.12.24 | 1 073 192 111 |
| Negativ beregnet selskapsskatt fremført fra tidligere år anvendt i 2024 | 130 493 821 |

$$(606,94 * 0,22 = 133,53)$$

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025

- publisert regjeringen.no 24. mars 2025

- To spørsmål (fra OSK):

- 1. Behandling av gevinst og tap ved realisasjon
- 2. Behandling av underskudd fra tidligere år i alminnelig inntekt



BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – spørsmål 1

■ § 5:

(4) Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i tredje ledd, inntektsføres i realisasjonsåret. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. (...)

(5) En beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er særskattepliktig, fradras i særskattegrunnlaget. Skattesatsen settes til satsen for alminnelig inntekt i inntektsåret. I beregningen inngår de samme inntektene og kostnadene som inngår i særskattegrunnlaget. Utgifter til driftsmidler som fradras i det året utgiftene pådras etter tredje ledd, skal likevel avskrives etter reglene i § 3 b i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Gevinst og tap **som nevnt i fjerde ledd** skal behandles etter reglene i § 3 f, og inntektsføres eller fradras i grunnlaget for beregnet selskapsskatt.

■ Problemstilling 1 fra OSK til FIN:

«Oljeskattekontoret peker på at størrelsen på gevinsten eller tapet ved realisasjon av § 3 b-driftsmiddel [...] vil være forskjellig i grunnlaget for henholdsvis særskatt og beregnet selskapsskatt. Kontoret fremholder at intensjonen tilsier at det må være gevinsten eller tapet som inngår i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, som skal inngå i beregningen av beregnet selskapsskatt. Kontoret mener likevel at ordlyden også kan åpne for at det er gevinsten i særskattegrunnlaget som skal inngå i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Oljeskattekontoret ber om departementets syn på hvordan loven skal forstås på dette punktet.

■ Altså: Hvilken gevinst eller tap vises det til i § 5 femte ledd femte punktum?

gevinst i særskattegrunnlaget eller gevinst i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet?

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – **spørsmål 1 - eksempel**

| | | |
|--|----------------------|-------------------|
| Kostpris: | 6000 | |
| Realisasjonsvederlag: | 4000 | |
| | <i>Alminnelig</i> | <i>Særskatte-</i> |
| <i>Beregning av skattemessig inngangsverdi</i> | <i>sokkelinntekt</i> | <i>grunnlaget</i> |
| Kostpris | 6000 | 6000 |
| - Akkumulerte avskrivninger tidligere år | 1000 | 6000 |
| = Skattemessig inngangsverdi | 5000 | 0 |
| | <i>Alminnelig</i> | <i>Særskatte-</i> |
| <i>Beregning av gevinst tap</i> | <i>sokkelinntekt</i> | <i>grunnlaget</i> |
| Realisasjonsvederlag | 4000 | 4000 |
| - Skattemessig inngangsverdi | 5000 | 0 |
| = Gevinst / tap (-) | -1000 | 4000 |

«Gevinst og tap som nevnt i fjerde ledd (...)» ?

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – spørsmål 1

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – spørsmål 1

| <u>Tolkning - asymmetrisk behandling</u> | | | | | | | | | |
|---|---------------|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------|----------------------------|
| År | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | Sum | Effektiv skattesats |
| <u>Særskattegrunnlaget</u> | | | | | | | | | |
| Kontantstrømfradrag | -6 000 | | | | | | | -6 000 | |
| Gevinst ved realisasjon | | 4 000 | | | | | | 4 000 | |
| Frdrag for beregnet selskapsskatt | 220 | -147 | -147 | -147 | -147 | -147 | -147 | -660 | |
| Skattepliktig inntekt i særskattegrunnlag | -5 780 | 3 853 | -147 | -147 | -147 | -147 | -147 | -2 660 | |
| Særskatt (71,8 %) | -4 150 | 2 767 | -105 | -105 | -105 | -105 | -105 | -1 910 | 95,5 % |
| <u>Alminnelig inntekt sokkel</u> | | | | | | | | | |
| Avskrivninger | -1 000 | | | | | | | -1 000 | |
| Gevinst/tap (-) ved realisasjon | 0 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -1 000 | |
| Skattepliktig alminnelig sokkelinntekt | -1 000 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -2 000 | |
| Skatt på alminnelig sokkelinntekt (22 %) | -220 | -37 | -37 | -37 | -37 | -37 | -37 | -440 | 22,0 % |
| | | | | | | | | | |
| Sum skatt begge grunnlag | -4 370 | 2 730 | -142 | -142 | -142 | -142 | -142 | -2 350 | 117,5 % |

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – **spørsmål 1**

| <u>Tolkning - symmetrisk behandling</u> | | | | | | | | | |
|---|--------|-------|------|------|------|------|------|--------|---------------------|
| År | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | Sum | Effektiv skattesats |
| <u>Særskattegrunnlaget</u> | | | | | | | | | |
| Kontantstrømfradrag | -6 000 | | | | | | | -6 000 | |
| Gevinst ved realisasjon | | 4 000 | | | | | | 4 000 | |
| Frdrag for beregnet selskapsskatt | 220 | 37 | 37 | 37 | 37 | 37 | 37 | 440 | |
| Skattepliktig inntekt i særskattegrunnlag | -5 780 | 4 037 | 37 | 37 | 37 | 37 | 37 | -1 560 | |
| Særskatt (71,8 %) | -4 150 | 2 898 | 26 | 26 | 26 | 26 | 26 | -1 120 | 56,0 % |
| <u>Alminnelig inntekt sokkel</u> | | | | | | | | | |
| Avskrivninger | -1 000 | | | | | | | -1 000 | |
| Gevinst/tap (-) ved realisasjon | 0 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -1 000 | |
| Skattepliktig alminnelig sokkelinntekt | -1 000 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -167 | -2 000 | |
| Skatt på alminnelig sokkelinntekt (22 %) | -220 | -37 | -37 | -37 | -37 | -37 | -37 | -440 | 22,0 % |
| | | | | | | | | | |
| Sum skatt begge grunnlag | -4 370 | 2 862 | -10 | -10 | -10 | -10 | -10 | -1 560 | 78,0 % |

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – **spørsmål 1**

«Finansdepartementet viser til at beregnet selskapsskatt skal speile skatten på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet for de samme kostnads- og inntektselementene som inngår i særskattegrunnlaget. For å oppnå dette må det være gevinsten eller tapet som inngår i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, som skal inngå i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Konsekvenshensyn og sammenhengen i regelverket tilsier også at det er gevinsten eller tapet som oppstår i alminnelig inntekt, som skal inntektsføres eller fradras etter reglene for alminnelig inntekt i petroleumsskatteloven § 3 f. Etter departementets syn er en slik tolkning forenlig med ordlyden i § 5 femte ledd femte punktum. **Finansdepartementet legger derfor til grunn at det er gevinsten eller tapet i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet som skal inngå i grunnlaget for beregnet selskapsskatt etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd femte punktum.»**

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – spørsmål 2

- «Hvis underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fradras i alminnelig inntekt i landdistriktet i inntektsåret, skal det av dette underskuddet beregnes en negativ selskapsskatt som inntektsføres i særskattegrunnlaget. Negativ selskapsskatt i forrige punktum er begrenset til beregnet negativ selskapsskatt etter sjette punktum.» (§ 5 femte ledd sjuende og åttende ledd)
- Gjelder bestemmelsen også når man benytter underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fremført fra **tidligere inntektsår** mot landinntekt?
 - forutsetter at slik fremføring tillates av skattekontoret

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – spørsmål 2

«Skatteetaten peker i sitt hørings svar på at den foreslåtte håndteringen av beregnet negativ selskapsskatt vil kunne gi enkelte selskaper med overskudd på land en betydelig skattefordel, og ikke bare en begrenset nåverdifordel. Dette kan oppstå dersom beregnet selskapsskatt (i petroleumsvirksomheten) aldri blir positiv, mens selskapet like fullt fører underskuddet i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet mot overskudd på land. Da vil beregnet negativ selskapsskatt aldri bli tatt hensyn til i særskattegrunnlaget, og skatteverdien av underskuddet i sokkeldistriktet vil utgjøre 93,8 pst. (22 pst. + 71,8 pst.). Selskapet vil dermed få en varig skattefordel.

Departementet er enig med Skatteetaten i at det kan oppstå en betydelig skattefordel med forslaget i høringsnotatet, og at dette er en utilsiktet effekt. Fradraget for beregnet selskapsskatt er ment å avspeile hvordan inntekts- og kostnadskomponenter i særskattegrunnlaget blir skattemessig behandlet i alminnelig inntekt. Dersom underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet i realiteten er kommet til fradrag mot annen inntekt, bør dette også reflekteres i den beregnede selskapsskatten som kommer til fradrag i særskattegrunnlaget. Departementet mener det er viktig å holde fast ved utgangspunktet om at beregnet negativ selskapsskatt fremføres når selskapet ikke kan utnytte underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet mot annen inntekt **i det aktuelle inntektsåret.**

Det kompenserer selskapet for verditapet av fremføringen og bedrer nøytralitetsegenskapene til særskatten. Beregnet negativ selskapsskatt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår. For å unngå at selskapene får en utilsiktet skattefordel, foreslås imidlertid at adgangen til å fremføre beregnet negativ selskapsskatt avskjæres i den grad underskuddet i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fradras i alminnelig inntekt i landdistriktet **i det aktuelle inntektsåret.** I så fall skal det beregnes en negativ selskapsskatt av underskuddet som fradras i alminnelig inntekt i landdistriktet. Dette beløpet skal inntektsføres i særskattegrunnlaget.»

BEREGNET SELSKAPSSKATT

Finansdepartementets tolkningsuttalelse 20. mars 2025 – spørsmål 2

«Etter departementets syn oppstiller verken ordlyden i loven eller forarbeidene noe krav om at underskuddet som føres mot alminnelig inntekt i landdistriktet i inntektsåret, må skrive seg fra årets underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Formålet med regelen og konsekvenshensyn tilsier at resultatet bør være det samme uavhengig av om det er årets eller tidligere års underskudd som i inntektsåret føres mot alminnelig inntekt i landdistriktet.

Departementet legger til grunn at petroleumsskatteloven § 5 femte ledd syvende ledd om inntektsføring av negativ selskapsskatt gjelder også i de tilfellene et selskap benytter underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fremført fra tidligere år, mot alminnelig inntekt i landdistriktet. Videre mener departementet at begrensningen for inntektstillegget etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd åttende punktum tilsvarende skal gjelde for beregnet negativ selskapsskatt for underskudd fremført fra tidligere år.»

BEREGNET SELSKAPSSKATT

- Skatteposisjonen fremførbar negativ beregnet selskapsskatt
 - «Beregnet negativ selskapsskatt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår.»
 - § 5 sjette ledd
- Innebærer mulighet for at det vil oppstå positivt særskattegrunnlag (lenge) etter at den særskattepliktige virksomheten har opphørt
 - Praktiske implikasjoner for skattyter og Oljeskattekontoret?

MAP – MINNELIG AVTALEPROSEDYRE

Nytt delegasjonsvedtak:

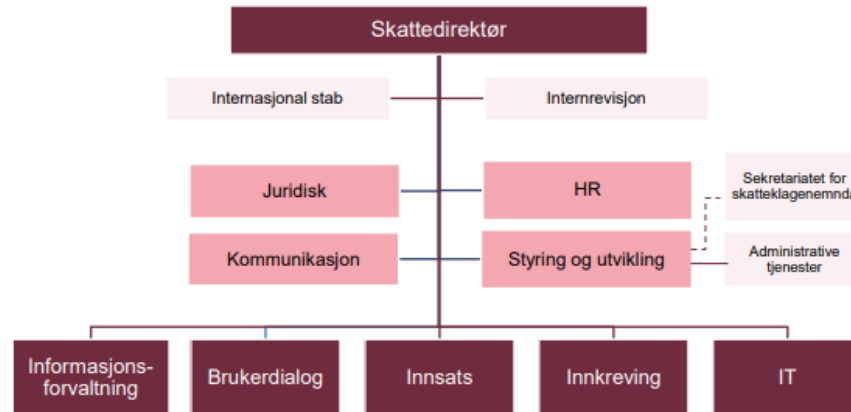
«Finansdepartementet har gitt Skatteetaten ved MAP/APA-seksjonen i divisjon innsats fullmakt til å inneha rollen som kompetent myndighet i enkelte saker om minnelig avtaleprosedyre under skatteavtale (MAP-saker). Det gjelder i saker om internprising mellom nærstående foretak og saker om tilordning av fortjeneste til fast driftssted, jf. OECDs mønsteravtale art. 9 og 7.

I MAP-saker om internprising (og tilordning av fortjeneste til fast driftssted) som involverer foretak som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, er kompetansen hittil ikke delegert.

Finansdepartementet har nå besluttet at **også MAP-sakene om internprising som involverer foretak som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven, skal delegeres**. De skal i hovedsak behandles i MAP/APA-enheten i divisjon innsats. I saker av særlig viktighet ber vi om at Finansdepartementet involveres.»

- FIN i brev til Skatteetaten 14. januar 2025

MAP – MINNELIG AVTALEPROSEDYRE



skatteforvaltningsloven §§ 2-2, 15-3

kompetent myndighet etter skatteavtale

MAP — MINNELIG AVTALEPROSEDYRE

Veileder for gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtale (MAP)

- [Ny versjon publisert 13. februar 2025](#)

Nå også egen veileder for forhåndsprisavtaler ("Advance Pricing Arrangements")

- <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/skatt/skattemelding-naringsdrivende/fradrag/utland-store-selskaper-og-konsern/internprising/apa/>

MAP — MINNELIG AVTALEPROSEDYRE

- Oljeskattekontoret har to verserende rettssaker som er stanset i påvente av MAP-forhandlinger
- Prosessuelt
 - *avtalt* stansing etter tvisteloven § 16-17
 - «En sak som kan bringes i gang igjen på begjæring, heves når den har vært stanset i to år»
 - tvisteloven § 16-19, jf. § 16-17 annet ledd
 - stansing i andre tilfeller
 - tvisteloven § 16-18

INTERNPRISINGSARBEID VED OSK

- Ved OSK har internprising (nesten) bestandig vært en integrert del av alt kontrollarbeid
- petroleumsbeskatningen tydelig i internprisingens rettskilder
 - Utviklingen av lovgivningen - § 54 / § 13-1
 - Sentral rettspraksis
- den internasjonale utviklingen
 - OECD G20s BEPS 2015
 - Base Erosion and Profit Shifting Project
 - Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation
 - Hvor skjer verdiskapningen?
 - Rt. 2003 s. 1324 (*Statpipe*)
 - «Dette fremgår også av oljeskattedirektør Torstein Fløystads skriftlige forklaring for Høyesterett, hvor han har uttalt at ligningsmyndighetene i mange tilfeller anvender net back-metoden til å fastsette en overgangsverdi. Man gjør da et fradrag i inntektene fra salg av våtgassprodukter **som tar sikte på «å allokere netto verdiskapning korrekt til hhv sokkel- og landskattregimet»**.
 - Har vi egentlig kommet noe lenger siden 2003?
 - Og hvordan står Fornebodoktrinen (som Høyesterett har omfavnet mange ganger) seg etter alle endringene i OECDs retningslinjer?
 - «Problemstillingen blir om interessefellesskapet 'har resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkastning, som i seg selv ikke er forretningsmessig rimelig eller naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene', jf Rt-1940-598.» (fra Rt. 2003 s. 536 *Storhaugen Invest*)

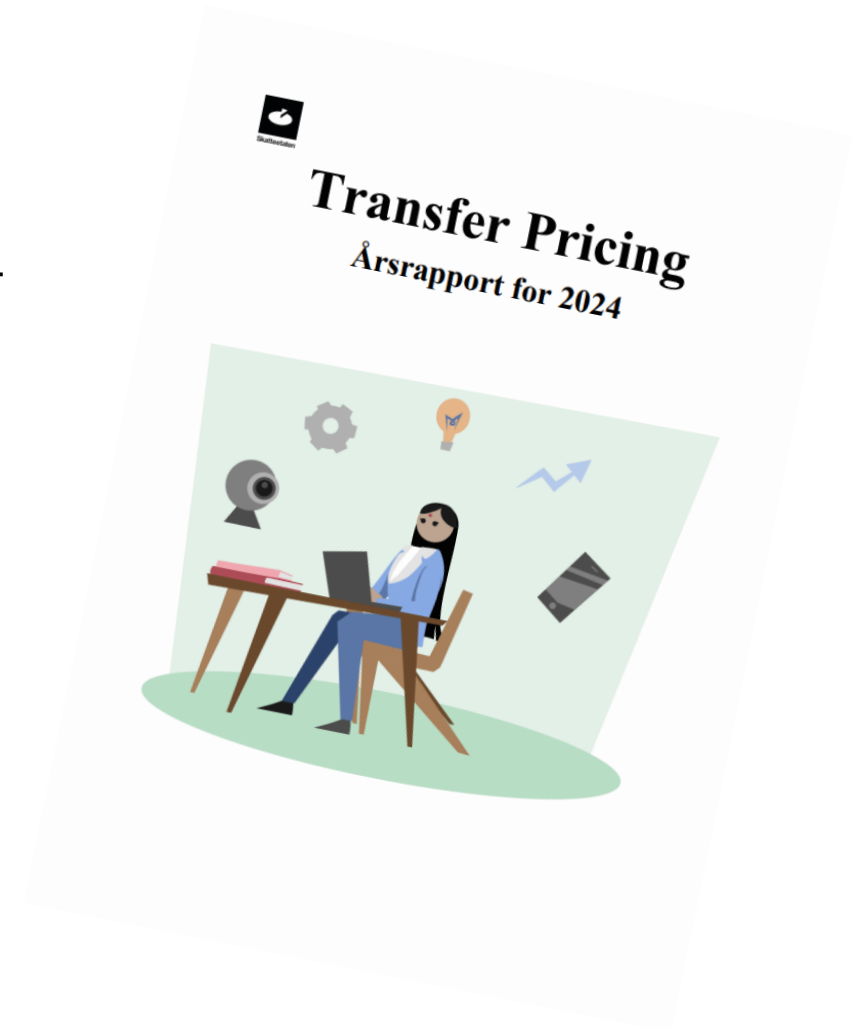
INTERNPRISINGSARBEID VED OSK

- Oljeskattekontoret og øvrig internprisingsarbeid i Storbedrift
- organisasjonen innrettet for samarbeid
 - OSK i samme avdeling som både seksjon for internprising og MAP/APA
 - jf. tidligere plansje med organisasjonskart
 - regelmessig kontakt
 - i tillegg adhoc-møter ved behov på temanivå / selskapsnivå / saksnivå
 - særlig der selskapet har landaktivitet og/eller norsk eierselskap



INTERNPRISINGSARBEID VED OSK

- Nokså omfattende omtale og statistikk publisert i Skatteetatens årsrapport om internprising for 2024
 - <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/skatt/skattemelding-naringsdrivende/fradrag/utland-store-selskaper-og-konsern/internprising/arsrapporter-om-internprising/>



INTERNPRISINGSARBEID VED OSK

Oljeskattekontoret har ansvar for internprising for selskaper som driver lete- og utvinningsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel, dvs. selskap som er særskattepliktige iht. petroleums-skatteloven § 5. Ettersom oljeselskapenes internttransaksjoner beløpsmessig ofte er svært store, vil selv små avvik fra markedspris kunne ha stor provenybetydning. Samtidig foreligger det sterke insentiv til feilprising av konserninterne transaksjoner som følge av en marginalskattesats på 78 pst. I lys av dette var det alt vesentligste av kontorets ressursinnsats på internprisingområdet i 2024 knyttet til kontrollarbeid, herunder identifisering av nye problemstillinger og oppfølging av pågående endringssaker, klagesaker og rettssaker. Også fremover er det forventet at kontroll vil være det viktigste virkemidlet samtidig som organisatoriske endringer forhåpentligvis vil kunne gi frigjøre ressurser til kontroll av gassprising.

Kontorets internprisingssaker er tidvis svært komplekse, og saker omfatter som oftest flere inntektsår. Sakene gjelder vanskelige gråsoneproblemstillinger hvor det er avgjørende med inngående kunnskap om virksomhetsutøvelsen på norsk sokkel generelt og de ulike internprisingområdene spesielt. I tillegg til å identifisere nye forhold som krever oppfølging, har det i 2024 vært fokus på fremdrift i pågående saker. Bemanningssituasjonen ved kontoret er bedret ift. 2023, men som følge av tiden det tar å bygge god TP-kompetanse var likevel ressursinnsatsen på internprising noe lavere enn ønsket.

INTERNPRISINGSARBEID VED OSK

Selv om OSK sine tall inngår i driftsenhetenes rapportering i tabellen ovenfor, gis nedenfor oversikt over temaer i OSK sine vedtak med fordeling på de ulike skattegrunnlagene:

| Tema | Antall vedtak | Beløp | | | |
|------------|---------------|------------------------|---|-------------------------------|---------------|
| | | Sokkel (78 % skatt) | Finans – fordeling (78 % / 22 % skatt) | Finans – land (22 % skatt) | SUM |
| Finans | 2 | - | 325 925 651 | 126 755 523 | 452 681 174 |
| Tørrgass | 1 | 83 992 613 | - | - | 83 992 613 |
| Forsikring | 2 | 1 129 560 915 | - | - | 1 129 560 915 |
| Sum | 5 | 1 213 553 528 | 325 925 651 | 126 755 523 | 1 666 234 702 |

Tabell 8 - Tema i primære vedtak for 2024 for OSK – beløp i kroner

INTERNPRISINGSARBEID VED OSK

5.7 Pågående saker ved Oljeskattekontoret

Ved Oljeskattekontoret er omfang av pågående internprisingssaker¹⁴ pr. 31.12.2020, 2021, 2022, 2023 og 2024 som følger:

| Tema | 2021 | | 2022 | | 2023 | | 2024 | |
|-----------------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|--------------|----------------|
| | Antall saker | Proveny (MNOK) | Antall saker | Proveny (MNOK) | Antall saker | Proveny (MNOK) | Antall saker | Proveny (MNOK) |
| Tørrgass | 29 | 4 703 | 27 | 4 543 | 30 | 3 935 | 31 | 3 894 |
| Våtgass | 9 | 463 | 7 | 144 | 9 | 116 | 9 | 116 |
| Råolje / kondensat | 1 | 9 | 1 | 9 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Forsikring | 16 | 1 723 | 18 | 2 072 | 20 | 2 120 | 20 | 1 692 |
| Konsern- tjenester | 40 | 2 725 | 31 | 2 075 | 24 | 1 884 | 18 | 1 828 |
| Finans | 37 | 3 369 | 26 | 2 442 | 24 | 2 233 | 22 | 2 562 |
| Sokkel / land | 1 | 84 | 1 | 84 | 2 | n/a | 0 | 0 |
| Annet | 13 | 486 | 12 | 394 | 5 | 317 | 6 | 831 |
| SUM | 146 | 13 562 | 123 | 11 763 | 114 | 10 585 | 106 | 10 923 |

Tabell 15 – Pågående internprisingssaker OSK

INTERNPRISINGSARBEID VED OSK

Joachim M. Bjerke (2011):
"Landets borgere har grunn
til å være takknemlig for
den betydelige innsatsen
kontoret har lagt ned i å
beskytte det norske skatte-
fundament, selv om både
oljeselskaper og rådgivere
tidvis kan mene at kontoret
har tatt vel mye tran"

Fløystad i
internseminar ved
kontoret OSK 2022

Fortsatt viktig:
TA TRAN!!

LØRDAG 15. OKTOBER 2011 | Finans | 51

Skatt

ADVOKAT OG PARTNER JOACHIM M. BJERKE | BA-HR



FARVEL NORGE: Frykten for at overskuddene skal ta veien ut av landet ligger dypt forankret hos norske myndigheter.

100 år med fremmedfrykt

Norske skattemyndigheter har i over 100 år fryktet at selskaper bevisst eller ubevisst bruker handelen mellom selskaper innenfor sammen konsem til å flytte overskudd fra Norge til andre land.

Våre skattemyndigheter er på ingen måte alene om denne frykten, og spørsmålet om hvordan transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal prises har i mange år vært et av de viktigste og mest kompliserte temaene innen internasjonal skatterett. På stammespråket kalles dette Transfer Pricing eller internprising.

Norge skiller seg fremdeles noe ut fra mange andre land når det gjelder internprising. For det første har vi flere rettsaker på dette området enn mange andre. For det annet har norske skattemyndighetene så langt hatt større gjennomslagskraft i domstolene enn mange andre

tene hadde vært uavhengige av hverandre. Hvordan arnleigdeprinsippet rent faktisk skal anvendes i den enkelte sak er imidlertid ikke like enkelt.

Norge skiller seg fremdeles noe ut fra mange andre land når det gjelder internprising. For det første har vi flere rettsaker på dette området enn mange andre. For det annet har norske skattemyndighetene så langt hatt større gjennomslagskraft i domstolene enn mange andre

området. Landets borgere har grunn til å være takknemlige for den betydelige innsatsen kontoret har lagt ned i å beskytte det norske skattefundamentet, selv om både oljeselskaper og rådgivere tidvis kan mene at kontoret har tatt vel mye tran. Få skattekontorer har imidlertid vært like «innbringende» for staten og det norske folk som nettopp Oljeskattekontoret.

Norge ledet an!
Visste du at vårt lille land var ett av de

Frykten lever videre

RETTSSAKER

Tre aktive saker

- Flere saker stanset i påvente av MAP-forhandlinger
- Et søksmål trukket tidligere i år
- Antall saker lavt sammenlignet med de siste årene
 - Er Oljeskattekontoret og Klagenemnda for defensive?

TOTAL — INTERNSALG AV TØRRGASS 2014-2017

- Prising av internsalg av tørrgass etter skatteloven § 13-1
- Dom Sør-Rogaland tingrett 28. mars 2025
 - Endringsvedtaket kjent ugyldig
 - ikke publisert på Lovdata ved inngangen til pinseferien
- Påanket av staten
 - anketilsvar mottatt
- Tema for eget innlegg ved motpartens prosessfullmektig på programmet

INTERNFORSIKRING — OIL (EVEREN) DIVIDENDE

- Internforsikring historisk sett viktig del av OSK med sterke resultater
 - flere pågående saker om betydningen av utbytte/dividende fra OIL (Everen)
 - har også vært tema i saker for en god del år siden
 - blant annet forlik
 - nå mottatt en stevning
 - OSK arbeider med tilsvarende
 - eget foredrag fra en av motpartens advokater på programmet
 - OSK kommer tilbake med sin versjon på et senere stadium

PGNIG (ORLEN) – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

- Borgarting lagmannsretts dom 7. mai 2025
 - [LB-2024-61607](#)
- Saken presentert på [fjorårets Symposium](#)
 - basert på tingrettens dom av motpartens prosessfullmektig
- Lagmannsrettens dom presentert kort av Oljeskattekontoret i Bergen
 - Offshore Norges skatteseminar mai 2025
- Ankefristen utløper visstnok i dag
- Bare noen hovedpunkter her
 - mer utførlig og problematiserende presentasjon ventes på Oljeskattekvelden eller senere

PGNIG – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

- Gammel travet i OSK-saker
 - Rundt 1980: Gjenoppliving av testen fra Fornebodommen
 - «ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse); dette må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet, og som har medført en forrykning av skattefundamentene.» ([Rt. 1940 s. 598](#))
 - utvikling av retningslinjer av Klagenemnda
 - Senere lovregler i § 3 d / h med ulike teknikker (regnskapsmessige egenkapitalkrav)

PGNIG – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

- Dagens § 3 d – formelbasert fordeling av visse finansielle poster mellom sokkel og land
 - diskusjon om forholdet mellom § 3 d og § 13-1 i sokkeldistriktet
 - den alminnelige rentebegrensningsregelen i landdistriktet gjelder ikke
 - § 6-41 (12): «Denne paragraf gjelder ikke for selskap som er omfattet av petroleumsskatteloven § 3 d.»
 - helt ubestridt at § 13-1 gjelder fullt ut i landdistriktet
 - og det er denne virkningen Pgnig-dommen gjelder
 - fremgår av dommen ved et litt mindre elegant sitat fra tingrettens dom:
 - «PUN betaler en særskatt hjemlet i petroleumsskatteloven § 5 og alminnelig selskapsskatt hjemlet i skatteloven § 5-30. Saken vår omhandler kun PUNs rett til fradrag for renter i grunnlaget for den alminnelige selskapskatten, jf. skatteloven § 6-40.»
 - Og slutningen:
 - «Ved den nye skattefastsettingen for inntektsårene 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 og 2016, fastsettes **reduksjon i finanskostnad land**, som følge av tynn kapitalisering med konserninterne lån, basert på (...)»

PGNIG – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

Men hvorfor blander OSK seg inn i poster som skal til landdistriktet?

- Er ikke det skattekontoret som fastsetter landinntekten? **Nei, ikke denne posten.**
 - «Oljeskattekontoret avgjør med bindende virkning for andre skattemyndigheter enn Klagenemnda for petroleumsskatt (...) hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.» skatteforvaltningsloven § 12-9
 - omfatter altså også finansielle poster som fordeles til landdistriktet etter § 3 d
- Hvorfor OSK?
 - «For å vurdere hva som skal tilordnes sokkelen, er det viktig å se finanspostene i en helhetlig sammenheng. Oljeskattemyndighetene har i dag kompetansen til å fastsette størrelsen på finansposter for selskaper som driver utvinningsvirksomhet, og har opparbeidet betydelig kunnskap på dette området. Det vises også til at netto finanskostnader som ikke kommer til fradrag i landdistriktet, etter departementets forslag kan føres til fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet (...).»
 - Ot.prp. 1 (2006-2007) pkt. 9.6.10

PGNIG (ORLEN) – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

Hovedproblemstillinger for LR:

- Er fristavbrudd skjedd innenfor lovens frist? **Ja.**
- Er det skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 for hvert av årene? **Ja.**
 - ikke bestridt av saksøker for 2010
 - temmelig mange underspørsmål, se neste plansje
- Er skjønnsutøvelsen gyldig for hvert av årene? **Nei.**
 - diverse føringer om hvordan nytt skjønn skal utføres

PGNIG (ORLEN) – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

Hovedproblemstillinger for LR:

- Er det skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 for hvert av årene? **Ja.**
 - ikke bestridt av saksøker for 2010
 - temmelig mange underspørsmål
 - PUNs lånekapasitet
 - Betydningen av konserntilknytning
 - OSKs-metode RBL-modellen
 - Alternativ metode – lån basert på eiendelsverdien av PUN
 - Skal det foretas en risikojustering av beregnet eiendelsverdi (risking)?
 - Belåningsgrad
 - PUNs lånevillighet
 - Ikke på spissen i vedtaket, men oppsto for lagmannsretten fordi lånekapasiteten ble høyere enn i vedtaket
 - Skal vurderes om «PUN ville tatt opp lån fra en uavhengig långiver opp til sin maksimale kapasitet. Dette fremgår uttrykkelig av OECDs retningslinjer (2020) punkt 10.13, som antas å være uttrykk for tidligere praksis.»
 - «Etter dette er lagmannsrettens konklusjon at det er mest sannsynlig at PUN ville utnyttet sin lånekapasitet fullt ut, dersom internlånene ikke hadde vært tilgjengelige.»
 - PUNs rentekostnader
 - Hvilken rentesats skal legges til grunn for fradrag innenfor den beregnede lånekapasiteten?
 - Omfattende drøftelse av om man kan fravike avtalt rentesats
 - Lagmannsretten konkluderte under tvil med at det kan retten
 - Og gjorde derfor en konkret vurdering for hvert av inntektsårene av hva «som ville vært en realistisk rente ved alternativ finansiering i markedet, med implisitt støtte i form av konserntilknytningen, men ingen eksplisitt støtte.»

PGNIG (ORLEN) – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

Hovedproblemstillinger for LR:

- Er det skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 for hvert av årene? **Ja.**
 - «Lagmannsretten er kommet til OSKs modell for beregning av PUNs lånekapasitet ikke er i samsvar med armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1, skatteavtalen med Polen artikkel 9 og OECDs retningslinjer. Lagmannsretten mener at riktige lånekapasitet må fastsettes på basis av PUNs eiendelsverdi. Lagmannsretten er videre kommet til at korrekt rettsanvendelse tilsier at konserntilknytningen implisitt skal tillegges vekt ved vurderingen av lånekapasitet, og – under tvil – at renten på internlånene innenfor PUNs lånekapasitet skal oppjusteres til markedsrente.»
 - «Lagmannsretten har konkludert med at OSK har benyttet feil metode ved fastsettelse av PUNs lånekapasitet. Lagmannsretten mener at uavhengige långivere ikke ville beregnet lånekapasiteten basert på RBL-modellen, og at lånekapasiteten må fastsettes ut fra PUNs eiendelsverdi.»

PGNIG (ORLEN) – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

Hovedproblemstillinger for LR:

- Om skjønnsutøvelsen
- «Lagmannsretten skal imidlertid ikke fastsette PUNs skattbare inntekt. Det skal OSK gjøre, etter skjønn. Ved utøvelse av skjønn etter bestemmelsens tredje ledd, er OSK ved eventuell ny behandling av saken – dersom lagmannsretten opphever skjønn – ikke bundet av de økonomiske vurderinger som ligger til grunn for tallene som lagmannsretten konklusjoner under skatteloven § 13-1 første ledd er basert på, for eksempel hva som er «riktig» gasspris, «riktig» margin ut over risikofri rente for diskontering av skattebalanser og «riktig» avkastningskrav for PUNs virksomhet ved beregning av eiendelsverdien.»
- Domsslutning:
 - «3. Ved den nye skattefastsettingen for inntektsårene 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 og 2016, fastsettes reduksjon i finanskostnad land, som følge av tynn kapitalisering med konserninterne lån, basert på
 - a. at Orlen (tidligere PGNiG) Upstream Norway AS' lånekapasitet utgjorde en andel av selskapets eiendelsverdi, beregnet ut fra forventningsrette forutsetninger og implisitt hensyntatt selskapets konserntilknytning,
 - b. at selskapet ville utnyttet hele sin lånekapasitet,
 - c. en markedsmessig rente på konserninterne lån innenfor selskapets lånekapasitet, fastsatt ut fra alle prisrelevante egenskaper ved disse lånene»

PGNIG (ORLEN) – TYNN KAPITALISERING 2010-2016

- Hva nå?
 - Finansdepartementet som beslutter anke til Høyesterett
 - materielle spørsmål der Oljeskattekontoret utøver statens partsstilling
 - Betydningen av at Høyesterett er en prinsippdomstol
 - stor sak med mye faktum
 - mange konkrete vurderinger

NESTE: 50-ÅRSJUBILEUM FOR PETROLEUMSSKATTELOVEN

UNIVERSITETET
I OSLO

NO EN

[← Om UiO](#) [← Aktuell](#) [← Universitetsplassen](#) [← Scene Domus Bibliotheca](#) [← Arrangementer på Scene Domus Bibliotheca](#) [← 2025](#)

Ingen petroleumsskatt, intet oljefond

Petroleumsskatteloven fyller 50 år. Loven har bidratt til at oljerikdommen har kommet alle til gode. Hva har vært viktig for å få dette til?

Tid og sted: 12. juni 2025 08:30 – 10:15, [Scene Domus Bibliotheca](#)

[Legg til i kalender](#)



Foto: Norsk Oljemuseum

Finansdepartementet markerer at det i år er 50 år siden Norge fikk en egen petroleumsskattelov. Med 78 prosent skatt har en stor del av inntektene fra olje- og gassvirksomheten tilfalt fellesskapet.

12. juni 2025 8:30

Domus Bibliotheca, Oslo

TAKK FOR OPPMERKSOMHETEN!