



ORS Oljeskattekveld

26. november 2025

OM INNTEKTS- OG KOSTNADSFORDELING MELLOM
SKATTEDISTRIKTENE - MED VEKT PÅ
PETROLEUMSSKATTELOVEN § 3 D SJETTE LEDD

spesialrådgiver

Magnus Grøn Strømstad

OVERSIKT OVER FOREDRAGET

- FORDELINGSREGLENES SYSTEMATISKE FUNKSJON OG HISTORISKE BAKGRUNN
 - Hovedregler om fordeling av inntekter og kostnader
 - Nærmere om petroleumsskatteloven § 3 d sjette ledd
 - intet dypdykk – rettskildematerialet for omfattede for dette formatet
 - men vil peke på visse historiske forhold og utviklingstrekk av betydning for lovforståelsen
- OPPDATERING OM ENKELTSAKER AVGJORT AV OLJESKATTEKONTORET I 2025
 - Kompensasjon for bytte av løftetidspunkt av råolje
 - Depositum for kjøpesum ved kjøp av lisens og kostnader for utstedelse av bankgaranti for slikt depositum
 - Garantipremie i forbindelse med oppkjøp av annen selskaps norske petroleumsvirksomhet
 - Aksjeutbytte

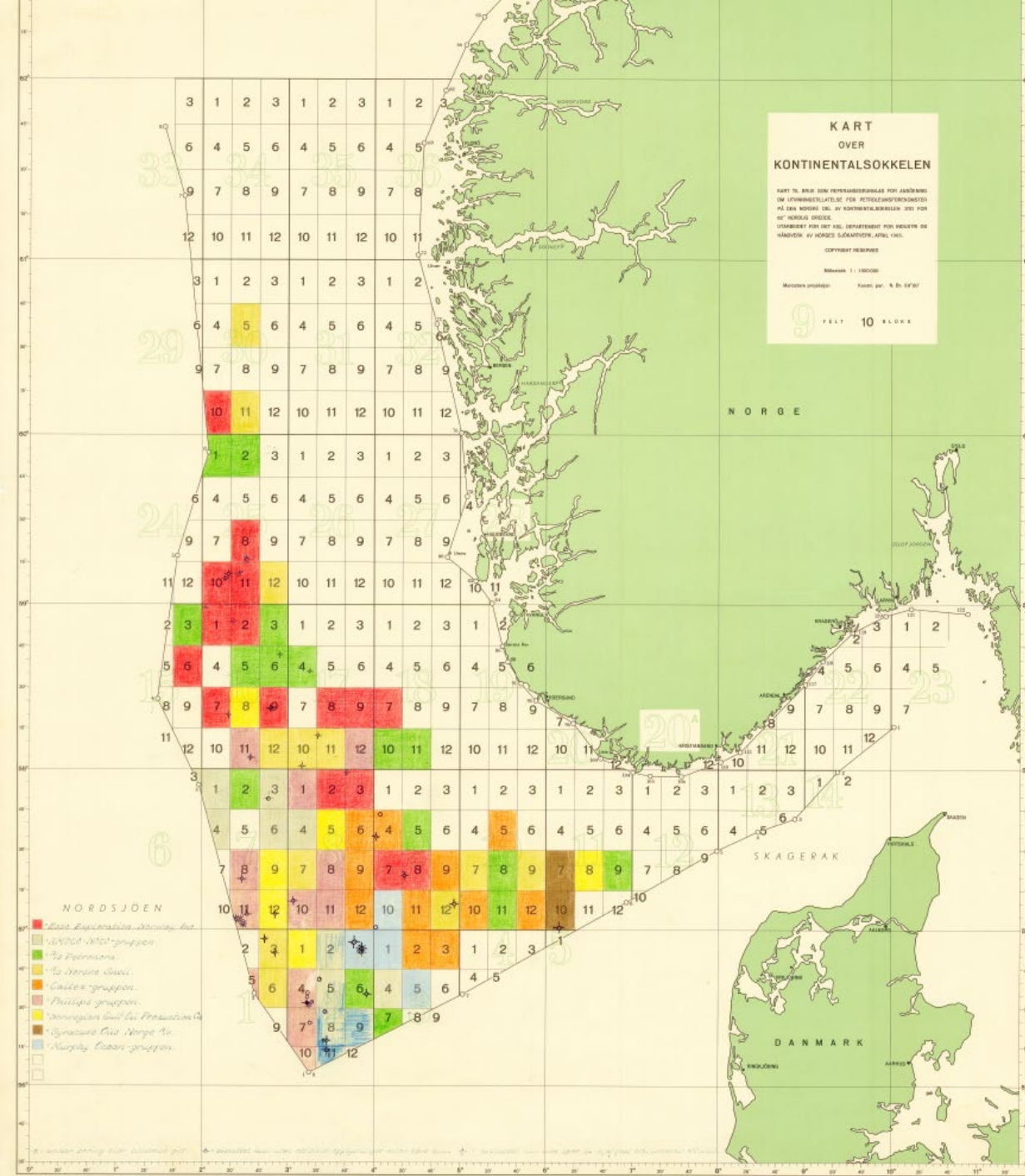


FORDELINGSREGLERNE FUNKSJON

- to fundamentalt forskjellige skatteregimer
 - petroleumsskatteregimet
 - **petroleumsskatteloven**
 - alminnelig inntekt i sokkeldistriktet
 - særskattegrunnlaget
 - landskatteregimet
 - skatteloven
 - alminnelig inntekt (i landdistriktet)
 - marginal skattesatsforskjell kraftig forsterket fra 1992
 - Særskatt 1975-79 - 25 % ; 2021 - 56 %
 - hver enkelt inntekts- og kostnadspost må fordeles mellom skattedistriktene
 - Hvordan gjør man det?
-

SOKKELDISTRIKTET?

- Både lovtekst og lovarbeider så knappe at det var adskillig usikkerhet i startfasen om hvordan man skulle håndtere fordelings spørsmål
 - «ett», ikke flere sokkeldistrikt
 - Begrepet sokkeldistrikt løser ikke i seg selv spørsmålet om hvilke inntekter og kostnader som skal henføres til dette distriktet
 - Tidlig tenkning *inspirert* av skattelovens regler om fordeling mellom distriktene
 - litt kryptisk og avgrenset formulering i den opprinnelige § 3 d?
- «Ses disse reglene i sammenheng blir parallellen mellom sokkelen og de forskjellige landkommuner i forhold til skattelovens regler om skattedistrikt høyest nærliggende. Utvinningsvirksomheten er gjenstand for stedbunden beskatning til det distrikt hvor anlegget ligger, og **sokkelen får karakter av anleggskommune (...)**»
 - Syversen: *Skatt på petroleumsutvinning* (1991) s. 125 (også s. 398)
 - sml. Zimmer: *Petroleumsbeskatning* (1991) i *Skatterett* 1991 s. 425



TENKNINGEN I SKATTELOVEN

- **Tilvirkningskommunen** (sokkeldistriktet)

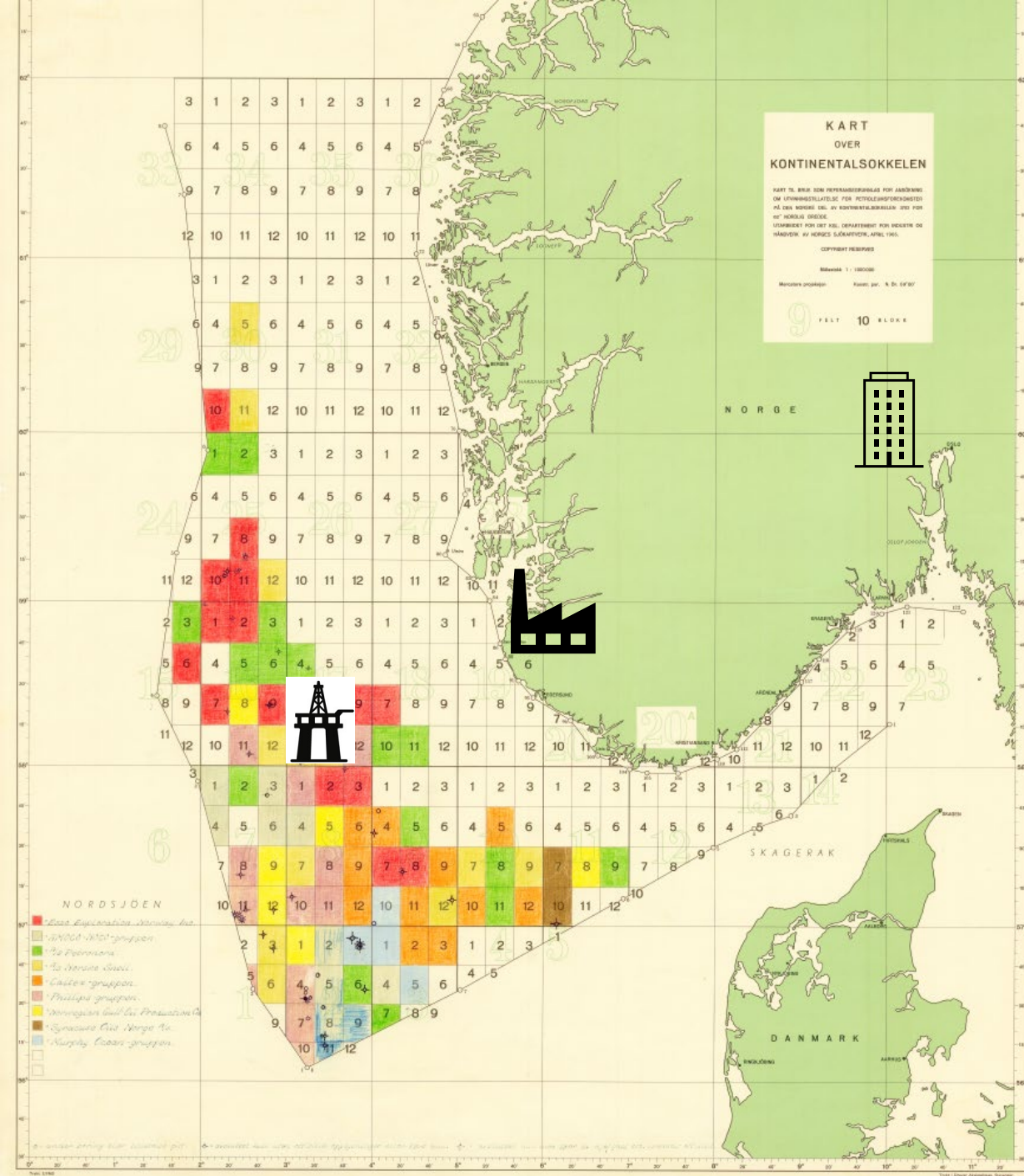
- sml. dagens § 3-3 fjerde ledd
- (også omtalt som produksjonskommune eller anleggskommune)
- tiltrekker seg i utgangspunktet alle inntekter, også opptjent ved salg utenfor distriktet
 - i tidligere tider fordeling med 1/10 av inntekten til kontorkommunen og 1/10 til lagerkommunen

- **Kommuner med fast eiendom eller anlegg**

- sml. dagens § 3-3 første ledd
- inntekt av fast eiendom eller anlegg, samt virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg
 - utviklingen av læren av det som i dag i petroleumsskattesakten noe misvisende omtales som stedbunden beskatning – hele petroleumsskatteloven er basert på stedbunden beskatning
 - se LB-2003-7900 (*Statoil*)

- **Kontorkommunen**

- (ingen direkte parallell i dagens lov siden aksjeselskaper kun svarer skatt til staten - § 3-2)
- residualen – alle andre inntekter og kostnader
 - konsumerer alt som ikke henføres andre steder
 - «Aksjeselskap (...) svarer skatt til kontorkommunen med de unntak som følger av bestemmelsene i dette kapittel.» (§ 3-2 før opphevelsen)
 - viktig for å forstå tenkningen



HVA SÅ MED § 3 D?

«Med de begrensninger som følger av denne lov, blir de områder som er nevnt i § 1, å anse som ett distrikt (sokkeldistriktet).

§ 3 d første ledd

«Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av **rentekostnader** og **valutatap** fratrukket **valutagevinster** på gjelden. (...)»

annet ledd første og annet punktum – poster som fordeles etter formel

«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 – poster som fordeles til landdistriktet utenom formel

HVA SÅ MED § 3 D SJETTE LEDD?

«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.»

- Mange spørsmål å gruble på for en enfoldig oljebeskatter:
 - Hva betyr «som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde»?
 - Hvilke alternativ foran i teksten viser nevnte formulering til?
 - bare «finansielle ytelser» eller flere av alternativene foran?
 - Hva betyr «finansielle»?
 - Og hva omfattes av «andre» finansielle inntekter?
- Ingen avklarende rettspraksis som direkte gjelder § 3 d i sin nåværende form
 - en god del praksis fra Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt

ER DET IKKE LIKEGYLDIG OM EN POST FORDELES TIL LAND GJENNOM § 3 D ELLER DIREKTE TIL LAND?

- Uansett til landdistriktet, men...
 - § 3 d sjuende ledd gir regler med muligheter for likevel å føre fradraget i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet hvis det ikke er inntekt å føre fradraget mot i inntektsåret
 - skatteposisjonen omtales derfor ofte som «finans land», i motsetning til «land»
 - Begrunnet i at selskaper som utelukkende driver utvinningsvirksomhet, bør få effektivt fradrag for finanskostnadene i samme grad som de selskaper som også driver ordinær landvirksomhet (Ot.prp. 1 (2006-2007 punkt 9.6.7))
 - forvaltningsspørsmål
 - kompetansefordeling mellom Oljeskattekontoret (Klagenemnda) og andre skattemyndigheter
 - OSK (KLN) avgjør alltid fordelingsspørsmålet (sokkel/land)
 - Men for poster som fordeles etter § 3 d sjettede ledd avgjør OSK/KLN også «hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad» (skatteforvaltningsloven §§ 12-9 og 13-8)
 - Selv om det altså er en forskjell, er virkningsforskjellen ofte så marginal at det ikke uten videre kan presumeres at Oljeskattekontoret har prioritert å forfølge denne problemstillingen
-

LOVFORARBEIDENE PEKER BAKOVER

- Forarbeidene til dagens § 3 d sjette ledd:
 - «Departementet foreslår at andre finansielle poster enn rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden, henføres direkte til land.
 - (...) Med andre finansielle poster menes de samme postene som etter gjeldende regler omfattes av petroleumsskatteloven §§ 3 d og 3 h (unntatt rentekostnadene og valutapostene som fordeles etter beregningsformelen). **Det foreslås ikke endringer i hvilke poster som inngår som finansielle poster.»**
 - Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) punkt 9.6.6
 - Altså ny metode for fordeling av de samme postene
-

LOVFORARBEIDENE PEKER STADIG BAKOVER

- Forarbeidene til 2001-versjonen av § 3 d
 - «Gjenstand for nettoberging og fordeling etter bestemmelsen i § 3 d annet ledd er **gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelses som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde**. Videre omfattes **renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter**. Bestemmelsen får først og fremst anvendelse på avkastning av finansielle eiendeler og tilsvarende utgifter på finansielle poster. I tillegg omfattes realisasjonsgevinster og -tap i den utstrekning gevinsten eller tapet skyldes valutakursendringer, men andre gevinster eller tap knyttet til finansielle poster omfattes ikke. Tap på fordring, og gevinster og tap på aksjer, fradrags- eller inntektsføres direkte i sokkelinntekten dersom fordringen/aksjen har tilstrekkelig tilknytning til sokkelvirksomheten. Videre er det i forskrift av 30. april 1993 nr. 316 (petroleumsskatteforskriften) § 13 annet ledd uttrykkelig bestemt at mottatt aksjeutbytte ikke skal være gjenstand for fordeling etter reglene i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd. Mottatt aksjeutbytte henføres alltid til land, og skattlegges etter skattelovens alminnelige regler.»
 - (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) punkt 4.2.1
 - «**Det foreslås ingen endringer i forhold til gjeldende bestemmelse i petroleumsskatteloven §3 d annet ledd med hensyn til hvilke finansielle inntekter og utgifter som skal omfattes av fordelingsregelen.**»
 - (Ot.prp. 86 (2000-2001) punkt 4.2.3.2)
 - Altså ny metode for fordeling av de samme postene som før – det er anvendelsesområdet fra 1982-versjonen som fortsatt gjelder
-

1982 - § 3 D UTVIDES

- 1975-versjon:
 - «Når skattyteren har inntekt i flere kommuner, fratrekkes gjeldsrenter og andre ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, forholdsmessig etter størrelsen av nettoinntekten i hver kommune.» (skattelovene § 39 / § 45 tredje ledd – gjennom henvisning i § 3 d)
 - 1982-versjon:
 - «Gjeldsrenter, **tap som følge av kurssvingninger på valuta** og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde blir å fordele i samsvar med skatteloven § 45 tredje ledd etter at det er gjort fradrag for **renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.**» (§ 3 d annet ledd første punktum etter lovendring 11. juni 1982 nr. 40)
 - Bakgrunnen var at praksis ga asymmetrisk behandling der valutagevinster og valutatap på en og samme gjeldspost kunne bli gjenstand for forskjellig behandling (Syversen (1991) s. 410)
-

HISTORIKKEN

- «Med de begrensninger som følger av denne lov, blir de områder som er nevnt i § 1, ved anvendelsen av landskatteloven § 45, byskatteloven § 39, begge tredje ledd, å anse som **ett distrikt.**»
 - (petroleumsskatteloven § 3 d, ordlyd fra vedtagelsen i 1975)
 - «Når noen er skattepliktig i flere distrikter, skjer **fradraget av gjeldsrenter og andre ytelser, som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde** – herunder medlemsavgift til folketrygden – forholdsvis etter størrelsen av nettoinntekten i hvert distrikt.»
 - (landskatteloven § 45 tredje ledd første punktum, ordlyd fra 1970)
-

«FORDELINGSFRADRAG»

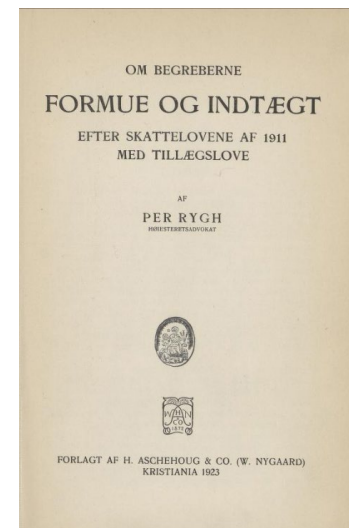
- Terminologien fordelingsfradrag vs. kostnadsfradrag
 - «andre ytelser, som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde» (§ 45 tredje ledd)
 - gjeldsrenter per definisjon i loven et fordelingsfradrag
 - slik er det fortsatt i dagens skattelov § 6-90
 - Kostnadsfradragenes naturlige tilknytning til inntektskilder
 - Typisk kostnader som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre en mer eller mindre bestemt skattepliktig inntekt
 - men for slikt som gjeldsrenter kan det være overlapp
 - Kan relativt enkelt henføres mellom distriktene
 - Eventuelt deles mellom distriktene ved hjelp av armlengdebetraktninger, jf. forskriften § 12
 - Hvordan bør fordelingsfradragene fordeles mellom distriktene?
 - lite rimelig at kontorkommunen skal bære hele byrden?
 - i landskattesystemet begrenset betydning, i petroleumsskattesystemet (potensielt) stor betydning
-

RENTEFRADRAG

- Loven angir altså i både § 3 d og § 45 tredje ledd/§ 6-90 selv at det ikke skal skje direkte fordeling av renter
 - men sikker rett at dette ikke direkte gjelder renter som aktiveres på kostprisen på driftsmidler
 - petroleumsskatteforskriften § 1 annet ledd
 - Rt. 1933 s. 129 (Hydro), Utv. 2000 s. 417 (Esso)
 - kostnaden følger da reglene som gjelder for driftsmiddelet (men (etter hvert) samordning, se § 3 h og § 3 d)
 - Renteutgifter utvilsomt av de temaene som har skapt mest hodebry for lovgiver siden 1975
 - men det gjelder først og fremst fordelingsmetoden, ikke om renteutgiftene skal omfattes av § 3 d
 - rentefradraget var omfattet i den opprinnelige § 3 d, og er det fortsatt
 - fordelingsmetoden behandles ikke i dette foredraget
-

«SOM IKKE KAN HENFØRES TIL NOEN BESTEMT INNTEKTSKILDE»

- Formuleringen i gamle § 45 tredje ledd som gjenfinnes både i etterfølgeren i landdistriktet § 6-90 og i dagens § 3 d sjette ledd
- Inviterer til dypdykk i historien
 - Rygh: *Om Begreberne Formue og Indægt efter Skattelovene (...)* (1923) (side 490 flg.)
 - «Man maa tage sit Udgangspunkt i **hver enkelt Fradragsposts Øiemed**. De Fradragsposter, som er **paaløbet til «Erhvervelse, Sikrelse og Vedligeholdelse»** (...) af en bestemt Indtægt eller Idtægtskilde (...) er at «henføre» til vedkommende Indtægt eller Indtægtskilde (...)
 - «Fradragsposter, der «ikke kan henføres til nogen bestemt Indtægtskilde, er da først og fremst dem, som gjælder Skatteyderens og hans Families personlige Udgifter, saaledes, f. Ex. Udgifter til Livsforsikring, og frivillig Sygeforsikring, Understøttelse til fraskilt Ægtefelle, gamle Tjenere osv. Hvor Udgifter selv af rent personlig Art er paadraget paa Grund af Skatteyderens Stilling eller Embede, f. EX. Pensions-, Enkekasse- eller Vikarkasseindskud, er de derimod at henføre til den i Stillingen liggende Indtægtskilde.»
 - «(...) nævner udtrykkelig **Gjældsrenter som Exempel** paa Fradrag, der ikke kan henføres til nogen bestemt Indtægtskilde, og denne Regel er den eneste virkelig praktisk brugbare, fordi det saa ofte er praktisk umuligt at afgjøre, hva der af Skatteyderens Gjæld – og dermed af hans Gjældsrenter – angaar hans økonomiske Virksomhed overhovedet eller – ved flere Virksomheder – hver af disse.»



«SOM IKKE KAN HENFØRES TIL NOEN BESTEMT INNTEKTSKILDE»

- Rt. 1987 s. 269 (Hydro) om generalomkostninger
 - Er generalomkostninger utgifter som ikke kan henføres til bestemt inntektskilde etter skatteloven § 45/39 tredje ledd?
 - «Etter forarbeidene synes bestemmelsen således å gjelde utgifter som ikke har sammenheng med noen inntektskilde. At ordet "ydelse" og ikke ordet "utgift" brukes, trekker i samme retning.»
 - «Bestemmelsen er etter mitt syn ikke direkte anvendelig på utgifter som kan henføres skattyterens næringsvirksomhet.»
 - Retten siterte deretter fra en kjennelse fra Riksskattestyret fra 1958 der det blant annet ble uttalt:
 - «(...) Når en skattyter driver flere næringer og disse helt eller delvis administreres fra et felles kontor, foreligger det man kan kalle fellesutgifter. Disse utgifter er nok generalomkostninger i bedriftsøkonomisk forstand, men de kan ikke betegnes som "ytelser der ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde". De knytter seg til de næringer skattyteren driver, og det vil bero på forholdene i det enkelte tilfelle hvorledes disse fellesutgifter skal fordeles på de enkelte næringer. (...)»
 - Konklusjonen ble at generalomkostninger ikke omfattes av § 45/39 tredje ledd, og at man derfor ikke var bundet av fordeling etter nettoinntekt.
-

«SOM IKKE KAN HENFØRES TIL NOEN BESTEMT INNTEKTSKILDE»

- Ot.prp. nr. 60 punkt 9.2 (1987-1988)
 - Behov for lovendring om fordeling av fellesomkostninger i petroleumsbeskatningen?
 - Nei, departementet slutter seg til Hydrodommen
 - generalomkostninger dekkes ikke av § 3 d
 - petroleumsskatteforskriften § 12
 - I vår sammenheng også interesse at det også ble uttalt:

«Klagenemnda for petroleumsbeskatning har i kjennelse 2. mai 1983 anført bl.a. følgende om den skattemessige behandling av «generalomkostninger»:

«Klagenemnda anser det på det rene at en bedrifts generalomkostninger ikke er «ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde», og som i likhet med gjeldsrenter skal fordeles etter størrelsen av nettoinntekten i hver kommune, jfr. skl. § 45, 3.ledd. **De ytelser denne bestemmelse sikter til, er slike som i likhet med gjeldsrenter er fradragsberettigede uten hensyn til om de har sammenheng med noen inntektskilde eller ikke**, slik som f.eks. pliktige understøttelser etter § 44, 1. ledd bokstav e.»

Departementet sluttet seg til Klagenemndas forståelse av skattelovens § 45 tredje ledd og har lagt til grunn at pskl. § 3 bokstav d annet ledd må forstås på samme måte. Klagenemndas forståelse av skattelovens § 45 tredje ledd fikk klar støtte av Høyesterett i en dom gjengitt i Rt. 1987 side 269, følgende.»
-

«SOM IKKE KAN HENFØRES TIL NOEN BESTEMT INNTEKTSKILDE»

- Om skatteloven § 6-90 som i dag lyder:
 - «(1) Har skattyter inntekt i flere kommuner, skal følgende fradrag fordeles forholdsmessig etter størrelsen av inntekten i hver kommune:
 - a. fradrag for gjeldsrenter og andre kostnader som ikke har tilknytning til noen bestemt inntektskilde,»
 - Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 65 nevner som eksempler
 - regelmessig understøttelse og andre regelmessige ytelser,
 - tilskudd til vitenskapelig forskning
 - premie for egen pensjonsforsikring,
 - som ikke er noen uttømmende liste, kun «eksempler», men man merker seg at alle eksemplene gjelder bestemmelser som er systematisk plassert i skattelovens fradragkapittel under gruppen "særlige bestemmelser om fradrag"
 - Juridisk teori (som Stoveland: *Skatteloven kommentarutgave (2025)*) tilsier at bestemmelsen tolkes relativt snevert i alminnelig skatterett
 - i tråd med Hydrodommen
 - men usikkert hvor mye arbeid som nedlegges i bestemmelsen i dagens skattesystem
-

BEGREPET «FINANSIELLE»

- Kom inn i 1982 på inntektssiden
 - Gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde blir å fordele i samsvar med skatteloven § 45 tredje ledd etter at det er gjort fradrag for renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.
 - Syversen (1991) s. 411: «Det kunne være nærliggende å tolke uttrykket [finansielle inntekter] som «inntekter som ikke kan henføres til noen inntektskilde» – slik at det ble samsvar mellom arten av inntekter og utgifter som skal fordeles etter § 3 d annet ledd. Noen helt nødvendig sammenheng behøver det imidlertid ikke å være.»
 - m.a.o. bortfortolke hele ordet «finansielle»
-

BEGREPET «FINANSIELLE»

- Men ved lovendringen i 2001 innføres termen «netto finansposter» som samlebegrep i nye § 3 d:
 - «I **netto finansposter** inngår som utgifter gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, og som inntekter renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.»
 - annet ledd annet punktum (lov 15. juni 2001 nr. 39)
 - samlebegrep, ikke operativt avgrensede uttrykk i lovteksten
 - Ved lovendringen i 2006 får man dagens lovtekst i § 3 d sjette ledd (lov 15. desember 2006 nr. 75):

«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.»
 - Innfører «finansielle» på utgiftssiden også i den operative delen av lovteksten
 - Stikk motsatt av Syversens bortfortolkning
 - gir riktignok tilsynelatende symmetri, men hvordan henger det sammen med uttalelsene om at anvendelsesområdet forblir uendret?
 - Hvilken selvstendig betydning kan dette tenkes å ha?
 - Også vanskelig tilgjengelig i lovforarbeidene hva som er ment med begrepet «finansielle» og dermed hva salgs andre ytelser det er forsøkt avgrenset mot (jf. forrige punkt om «som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde»)
-

BEGREPET «FINANSIELLE»

- «Ordet «finansiell» har ifølge standardordbøker fransk og italiensk opphav, og peker mot «pengemessig, økonomisk» (Det norske akademis ordbok på nett, naob.no) eller «økonomisk» (Bokmålsordboka på nett ved Språkrådet og Universitet i Bergen, ordbokene.no). Ordlyden kan dermed trekke i retning av at det menes pengeytelser. Det kan også sies å harmonere med arten av de andre kategoriene som er nevnt i bestemmelsen (renteinntekter, andre finansielle inntekter, valutagevinster, valutatap), selv om det isolert sett er usikkert om en slik sekkepost nødvendigvis trenger å ligne på de øvrige alternativene. Begrepet «finansiell» benyttes for øvrig ikke andre steder i petroleumsskatteloven, men det synes ikke dristig ut fra ordlyden å slutte seg til at **lovgiver neppe har tenkt på inntekter og kostnader som springer ut av kjerneaktiviteter under oljeselskapers utøvelse av «utvinning, behandling og rørledningstransport», jf. § 5, som «finansielle»**. I øvrig lovgivning benyttes varianter av begrepet «finansiell» i et stort antall lover, uten at Oljeskattekontoret kan se at det gir noe entydig tolkningsbidrag til hvordan begrepet skal forstås i petroleumsskatteloven § 3 d.»
 - Oljeskattekontoret i en bindende forhåndsuttalelse i 2025
-

KAN § 3 D ANSES SOM *LEX SPECIALIS* SOM GÅR FORAN § 5?

- Kan det – riktig tolket – oppstå situasjoner med regelkollisjon der inntekter og kostnader omfattes av begge fordelingsreglene?
 - Kildene ikke entydige, løses jevnt over ved tolkning av § 3 d eller § 5 uten å sette det på spissen.
 - PSK-2000-1 – bemerkning i en sak om fordeling av inntekt ved gjeldsettergivelse
 - «Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det ikke foreligger noe grunnlag i petroleumsskatteloven for å hevde at inntektsposter som anses – i sin helhet og direkte – vunnet i utvinningsnæringen skal være gjenstand for fordeling etter petrsktl. § 3, d. Denne bestemmelsen gjelder helt bestemte inntekts- og utgiftsposter som nettopp **etter sin art normalt ikke er direkte henførbare til utvinningsvirksomheten**. For disse er det altså gitt regler for å beregne hvor stor andel som skal anses å gjelde sokkelvirksomheten.»
 - Neppe utslagsgivende i saken

NOEN EKSEMPLER PÅ SAKER FRA KLAGENEMNDA

- 18. mars 1991 – gevinst og tap ved prissikringskontrakter på olje – henført direkte til land
 - 21. september 1992 – gevinst på kjøpsopsjoner på valuta – omfattet av § 3 d
 - PSK-2000-1 – inntekt ved ettergivelse av prosjeklån hovedstol og valutaelement – begge postene henført direkte til sokkeldistriktet
 - PSK-2010-4 – kostnader til kapitalforhøyelse og refinansiering av obligasjonslån – omfattet av § 3 d
 - PSK-2010-5 – valutaeffekter i rentebærende gjeld – omfattet av § 3 d annet ledd
 - PSK-2011-5 – utbytte fra SICAV-fond med knytning til rente- og valutautvikling – omfattet av § 3 d
 - PSK-2012-11 – kostnader til ekstern juridisk bistand og interne belastning ved reforhandling av kredittfasilitet – omfattet av § 3 d sjette ledd
 - PSK-2012-13 - Bank og kortgebyrer – direkte fordeling til sokkeldistriktet
-

KOMPENSASJON FOR BYTTE AV LØFTETIDSPUNKT

- Kompensasjon for bytte av løftetidspunkt av råolje (bindende forhåndsuttalelse, ikke påklaget) (2025/5194130)
 - Kort om faktum:
 - Fellesanmodning fra to selskaper (A og B), begge deltagere i samme lisens, slik at uttalelsen gjelder både inntektsiden og fradragssiden
 - Kompensasjon for bytte av tidspunkt for løfting av to oljelaster fra feltet
 - bytte av plass i køen, ikke bytte av oljelaster
 - Beløp beregnet basert på selskap A får utsatt kontantstrøm med utsatt løfting slik at B må dekke As «additional financing costs» i perioden fra løfting av last x og last y
-

KOMPENSASJON FOR BYTTE AV LØFTETIDSPUNKT

- Skattyternes syn (utvalg):
 - finansielt preg over ytelsen
 - men å kompensere for As økte finansieringskostnader som følge av senere kontantstrøm
 - innebærer ikke kjøp/salg, lån eller bytte av olje
 - kan ikke henføres til noen bestemt inntektskilde
 - eventuelt kan avtalen kan anses som en terminkontrakt (finansielt instrument)
 - som etter praksis omfattes av § 3 d sjettede ledd
 - retten til den underliggende olje eller oljelasten påvirkes ikke avtalen, men følger av lisensavtalen
 - ingen betydning om oljen eventuelt underlegges normpris

KOMPENSASJON FOR BYTTE AV LØFTETIDSPUNKT

- Oljeskattekontorets vurderinger (utvalg):
 - (1) Direkte henføring til sokkeldistriktet etter lovens hovedregel (§ 5 første ledd første punktum)?
 - klart at vederlaget for bytte av løftetidspunkt på X-feltet oppstår i forbindelse med begge selskapenes utvinningsvirksomhet
 - selskapene kunne ikke kommet i en posisjon for å bytte løftetidspunktet uten at de var rettighetshavere på X-feltet
 - transaksjonen en integrert del av utvinningsvirksomheten
 - kontrakten har direkte innvirkning på selskapenes utvinningsvirksomhet og tar sikte på å endre faktisk løftetidspunkt for den petroleum som utvinnes fra feltet
 - ikke avgjørende om avtalen anses som et finansielt instrument
 - kilden for inntekten og kostnaden er med andre ord uansett utvinningsvirksomheten, det er «inntekt ved slik virksomhet» som det heter i § 5 første ledd første punktum
-

KOMPENSASJON FOR BYTTE AV LØFTETIDSPUNKT

- Oljeskattekontorets vurderinger (utvalg) forts.:
 - (2) Kan petroleumsskatteloven § 3 d sjette ledd likevel innebære noe annet?
 - Er det mulig å se § 3 d sjette ledd som *lex specialis* som går foran § 5 ved motstrid?
 - Kom ikke på spissen fordi Oljeskattekontoret ikke var i tvil om at petroleumsskatteloven § 3 d sjette ledd ikke får anvendelse på inntektene og ytelsen i kontrakten gir opphav til verken bedømt fra perspektivet til A eller B
 - «(...) selv om det er visse uklarheter med hvordan § 3 d sjette ledd skal forstås, bygger Oljeskattekontoret på at kontrakten både for A og B må anses integrert i utvinningsvirksomheten. Hva angår B er det derfor helt klart at lovens vilkår om at ytelsen **«ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde»** ikke er oppfylt.
 - Etter Oljeskattekontorets syn kan verken inntekten for A eller ytelsen for B heller anses som **«finansielle»** i lovens forstand.
-

KOMPENSASJON FOR BYTTE AV LØFTETIDSPUNKT

- Oljeskattekontorets vurderinger (utvalg) forts.:
 - (2) Kan petroleumsskatteloven § 3 d sjette ledd likevel innebære noe annet?
 - særlig omtale av finansielle instrumenter foranlediget av anførslene i anmodningen
 - «grunnlag for å konkludere med at det ikke er noen automatikk i at *alle* såkalte finansielle instrumenter skal inngå i § 3 d. Snarere tvert i mot viser gjennomgangen at gevinst og tap fra kontrakter ikke anses omfattet av § 3 d selv om kontraktens verdi måtte være avledet av underliggende objekter (**bortsett fra valuta- og rentederivater**), men at slike poster som utgangspunkt skal fordeles mellom skattedistriktene etter lovens hovedprinsipper.
 - Oljeskattekontoret kan under enhver omstendighet ikke se at det foreligger noe fast og langvarig praksis for at kontakter av den type denne saken gjelder skal inngå i § 3 d som tilsier at andre rettskilder må settes til side.
-

GARANTIHONORAR MV. VED KJØP AV LISENS

- Depositum for kjøpesum ved kjøp av to lisenser og kostnader for utstedelse av bankgaranti for slikt depositum (endringsvedtak - (2019/6654660))
 - Kort om faktum:
 - Krav fra selger A om depositum eller *letter of credit* for om lag 10 % av kjøpesummen ved to avtaler om kjøp av lisensandeler
 - Kjøper B fikk med seg en partner C som forpliktet seg til å bidra med finansieringen
 - Kjøper skulle betale partneren *deposit fee* på X % av depositumet, og et *underwriting fee* på Y % av «the underwritten amount»
 - *Deposit fee* ført som driftskostnad i sakkeldistriktet i år 1
 - Kostnader til utstedelse av *letter of credit* driftskostnad i sakkeldistriktet i år 2
-

GARANTIHONORAR MV. VED KJØP AV LISENS

- Kostnader til deposit fee
- «I sum mener kontoret derfor at avtalens formål og bakgrunn, ytelsenes karakter og beregningsmåte samt økonomiske betraktninger tilsier at *deposit fee* må anses som en kostnad som er pådratt for å finansiere depositumet og dermed en «**finansiell ytelse**» i § 3d sjette ledd sin forstand.»
- Knyttet til **bestemt inntektskilde**? Nei.
 - Kostnadene i saken her er utvilsomt knyttet til selskapets finansielle betalingsevne.
 - Kontoret legger til grunn at enkelte garantikostnader etter omstendighetene kan bli ansett som driftskostnader dersom de har direkte tilknytning til driften.
 - Kostnadene i saken her gjelder derimot finansiering av depositumet, og er ikke knyttet til noen bestemt driftskostnad.

Konklusjon: Kostnadene omfattes av § 3 d sjette ledd og henføres til (finans) land

- Merknad om at hvis det skulle være aktuelt å henføre direkte til sakkeldistriktet ville man måtte vurdere aktivering på lisensene
-

GARANTIHONORAR MV. VED KJØP AV LISENS

- Kostnader til letter of credit
 - Kontorets vurdering er at kostnadene etter sin art er finansielle kostnader pådratt som følge av utstedelsen av «Letter of Credit». Kontoret legger til grunn at kostnadene på samme måte som *Deposit Fee* er direkte knyttet til finansieringen av sikkerhetsstillelsen. Selv om partnerens Cs finansieringskostnad er betydelig lavere enn Bs, gjør akkurat de samme betraktningene som under vurderingene av *Deposit Fee* seg gjeldende.
 - Kostnadene henføres derfor til landdistriktet, jf. petrsktl. § 3 d sjette ledd.
-

GARANTIHONORAR MV. VED KJØP AV LISENS

- Konklusjon: Alle de aktuelle kostnadene omfattes av § 3 d sjette ledd
 - henføres til (finans) land
 - vedtaket er så vidt ses ikke påklaget og søksmålsfrist utløpt



GARANTIPREMIE VED OPPKJØP AV VIRKSOMHET

- Garantipremie i forbindelse med oppkjøp av annet selskaps samlede norske petroleumsvirksomhet (endringsvedtak (2022/5895633))
 - Kort om faktum:
 - I kjøpsavtalen stilles det krav om morselskapsgaranti som sikkerhet for oppfyllelse av kjøpers forpliktelser i avtalen. Kjøpers eier har i den forbindelse stilt en morselskapsgaranti overfor selger begrenset til samme beløp som det avtalte kontantvederlaget i kjøpekontrakten inntil forpliktelsene er oppgjort eller en bestemt fremtidig dato.
 - Oljeskattekontoret bestrider ikke at de pådratte garantikostnadene er nødvendige og relevante for selskapets petroleumsvirksomhet på norsk sokkel, men de er knyttet til betaling av det avtalte vederlaget.
 - Oljeskattekontoret tar utgangspunkt i at tjenesten som morselskapet skulle yte til kjøper var en garanti for oppgjør av det avtalte kontantvederlaget, og **ingenting annet**.
-

GARANTIPREMIE VED OPPKJØP AV VIRKSOMHET

- Selskapet henførte kostnaden direkte til sokkeldistriktet
 - Regnskapsmessig er kostnaden aktivert som del av transaksjonen
 - Selskapet argumenterte opprinnelig med at det var en driftskostnad, men etter hvert utdypet slik at skillet mellom drift og finans uansett er underordnet fordi kostnadene har tilknytning til bestemt inntektskilde
 - Kort om Oljeskattekontorets vurdering:
 - I sum mener Oljeskattekontoret derfor at avtalens formål og bakgrunn, ytelsenes karakter og beregningsmåte samt økonomiske betraktninger tilsier at garantikostnaden er pådratt ifm. finansieringen av transaksjonen. Premien er dermed en «finansiell ytelse» i § 3 d sjette ledd sin forstand.
 - [Så må det gjøres konkret vurdering av om ytelsene «ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde»]
-

GARANTIPREMIE VED OPPKJØP AV VIRKSOMHET

- Kort om Oljeskattekontorets vurdering:
 - [Så må det gjøres konkret vurdering av om ytelsene «ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde»]
 - (1) Ordlyden og forarbeidene tilsier at det er forutsatt av departementet at dette gjelder ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde
 - (2) Finansieringskostnadene vil være knyttet til anskaffelse av kapital
 - Oljeskattekontoret legger til grunn at enkelte garantikostnader etter omstendighetene kan bli ansett som driftskostnader dersom de har direkte tilknytning til driften, og er enig med selskapet i at både Finansdepartementets uttalelse 30. april 2012 (om subsidiæransvar etter petroleumsloven § 5-3) og praksis knyttet Gassled-garantiene tilsier at det må gjøres en konkret vurdering av kostnadenes art og tilknytning. Som det fremgår ovenfor, er imidlertid selskapet og Oljeskattekontoret uenige i utfallet av denne vurderingen.
 - Knyttet til gjennomføring av transaksjonen, ikke direkte til den operasjonelle driften
 - Gjelder sikring av selskapets evne til å betale det avtalte kontantvederlaget, og dermed ikke knyttet til noen bestemt driftskostnad
 - (3) Sammenhengen med § 10-forskriftens og enkeltvedtaks regulering av renter som «ordinære finanselementer»
 - Gir sammenheng i petroleumsskattesystemet om renter og garantikostnader knyttet til finansiering behandles likt
-

GARANTIPREMIE VED OPPKJØP AV VIRKSOMHET

- Oppsummering og konklusjon:
 - «Oppsummert mener Oljeskattekontoret at det ikke er gitt informasjon som tilsier at garanti-kostnadene er knyttet til operasjonell drift på slik måte at garantikostnadene skal kunne fradragsføres som driftskostnader i sokkelregimet. Garantien stilt i herværende sak knytter seg derimot til selve gjennomføring av en § 10-transaksjon, og garantikostnadene påløper som følge av selgers krav om sikkerhetsstillelse for vederlaget. Garantikostnadene er pådratt for å sikre selskapets betalingsevne, og uten tilstrekkelig tilknytning til den operasjonelle driften må kostnadene følgelig klassifiseres som finanskostnader som ikke er knyttet til noen bestemt inntektskilde, jf. Finansdepartementets uttalelse i brev av 30. april 2012.»
 - Konklusjon: Kostnadene omfattes av § 3 d sjette ledd og henføres til (finans) land
 - Vedtaket er påklaget (2025/5180073) og klagen er til behandling
-

AKSJEUTBYTTE FRA EGNE AKSJER

- Aksjeutbytte fra aksjer i eget selskap (2024/50000619)
- Kort om faktum:
 - Selskapet eide noen aksjer i eget selskap som ga aksjeutbytte.
- Konklusjon:
 - Aksjeutbytte omfattes av § 3 d sjette ledd og henføres til (finans) land
 - (men inntekten er ikke skattepliktig)



MOTTATT AKSJEUTBYTTE – SPESELL HISTORIKK

- Petroleumsskatteforskriften 1976 § 22 annet ledd etter endring 29. april 1983 nr. 917
 - «Mottatt utbytte fra andre selskaper regnes ikke som slik finansiell inntekt som nevnt i petroleumsskatteloven §3 bokstav d annet ledd» (...) »
 - jf. Ot.prp. nr 78 (1981-1982) s. 4
 - Videreført i 1993-forskriften § 13 annet ledd
 - FIN i høringsnotat 20. desember 2006 (oppfølging til ny § 3 d)
 - «Departementet legger til grunn at ny § 3 d sjette ledd i petroleumsskatteloven også omfatter utbytte mottatt fra annet selskap, og at slike utbytter fortsatt skal tas til inntekt i landdistriktet. Det gjelder selv om mottatt utbytte strengt tatt ikke har vært omfattet av den tidligere fordelingsregelen i § 3 d annet ledd, jf. ovenfor. Departementet foreslår etter dette at petroleumsskatteforskriften § 13 annet ledd oppheves fordi samme løsningen nå anses å følge direkte av petroleumsskatteloven § 3 d sjette ledd.»
 - Fulgt opp i praksis fra Oljeskattekontoret
-

KONKLUSJONER?

- Fortsatt mye uavklart med § 3 d sjette ledd
 - Spenning mellom bestemmelsens opprinnelse og senere tenkning om § 3 d som en regel om fordeling av finansposter?
 - Har petroleumsskatten på dette punktet vinket farvel til sitt opphav i alminnelig skatterett?
 - petroleumsskatterettslige hensyn har, særlig siden 2000, preget tenkningen om utformingen av § 3 d som en bestemmelse om *finansielle* poster
 - men det er først og fremst metoden for fordeling som har vært utfordrende for lovgiver
 - lovforarbeidene og øvrige rettskilder kunne med fordel vært tydeligere
-



ORS Oljeskattekveld

26. november 2025

TAKK FOR OPPMERKSOMHETEN!