

KJENNELSER

avsagt i

2008

av Klagenemnda for
oljeskatt

*vedrørende krav om
utbetaling av
skatteverdien av utgifter
til undersøkelse etter
petroleumsforekomster*

Oljeskattekontoret – Brit Thu
Gundersen

april 2009

Forord	3
1 Kjennelse 28.4.2008. Spørsmål om særskattepliktig virksomhet og krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster...	4
2 Kjennelse 17.11.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster..	27
3 Kjennelse 15.12.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster..	64
4 Kjennelse 15.12.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster..	82
5 Kjennelse 15.12.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster..	94
6 Kjennelse 15.12.2008. Spørsmål om særskattepliktig virksomhet og krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelser etter petroleumsforekomster	109

Forord

Med virkning fra inntektsåret 2005 ble det innført nye bestemmelser i petroleumsskatteloven som ga særskattepliktige selskaper i underskuddposisjon rett til visse utbetalinger. Utbetalingsretten gjelder for det første skatteverdien av et fremført underskudd (inkl. rente) dersom sokkelvirksomheten opphører, jf. petrsctl. § 3 bokstav c fjerde ledd. Som et alternativ til å la leteutgifter inngå i underskudd til fremføring kan selskapene velge å få skatteverdien av disse utbetalt i forbindelse med ligningen for det aktuelle inntektsåret, jf. § 3 bokstav c femte ledd. Dette utbetalingskravet er det med virkning fra 2007 også anledning til å pantsette eller overdra.

De aktuelle lovforarbeidene er Ot.prp. nr. 1 (2004-2005), se kap. 14.2 (leteutgifter) og kap. 14.3 (opphør), og Innst. O. nr. 10 (2004-2005). For en nærmere beskrivelse av bakgrunnen for ordningen viser jeg til St.meld. nr. 2 (2003-2004), se kap. 5.3. Forarbeidene til pantsettingsordningen er Ot.prp. nr. 1 (2006-2007), se kap. 9.6.11, og Innst. O. nr. 10 (2006-2007) – se også Ot.prp. nr. 61 (2006-2007) kap. 5.

Fastsettelsen av grunnlaget for utbetalingskravene blir på vanlig måte gjort av Oljeskattenemnda som en del av ligningsbehandlingen. Avgjørelsene kan, som andre ligningsfastsettelse, påklages til Klagenemnda for oljeskatt.

Klagenemnda avsa i 2008 seks kjennelser som gjelder utbetalingskrav for leteutgifter og til dels også spørsmål om hvorvidt det foreligger særskattepliktig virksomhet. Oljeskattekontoret har registrert at det er stor interesse knyttet til praktiseringen av utbetalingsordningen, og vi har derfor gjort henvendelse til de aktuelle selskapene med sikte på en rask publisering av disse avgjørelsene i anonymiserte fulltekstutgaver. Vi er glad for den positive holdningen dette initiativet har blitt møtt med.

Oljeskattekontoret, april 2009

Brit Thu Gundersen
brit-thu.gundersen@skatteetaten.no

1 Kjennelse 28.4.2008. Spørsmål om særskattepliktig virksomhet og krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster

1) Innledende bemerkninger

[...]

Ved ligningen for inntektsåret 2005 ble [selskapet] ikke ansett for å være skattepliktig etter petroleumsskatteloven, hvorefter samtlige kostnader ble henført til land.

Advokat [NN] har på vegne av selskapet påklaget ligningen ved brev av 20. desember 2006. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 25. juni 2007. Klagenotatet er kommentert av selskapet i brev av 17. august 2007. Kontoret har kommet med bemerkninger til selskapets kommentarer til klagenotatet i brev av 28. august 2007.

2) Saksforholdet og ligningen

I selvangivelsen for inntektsåret 2005 henførte [selskapet] kr 20 937 137 av totale kostnader på kr 49 945 200 til norsk sokkel.

[Selskapet] ble i brev av 12. september 2006 bedt om å redegjøre nærmere for virksomheten på norsk sokkel i 2005, herunder selskapets kostnadsfordeling og hvilke aktiviteter som var rettet mot norsk sokkel.

Selskapet besvarte kontorets forespørsel i brev av 16. oktober 2006.

Basert på selskapets redegjørelse for utførte aktiviteter, så kontoret det slik at [selskapet] ikke drev særskattepliktig virksomhet i 2005. På denne bakgrunn ble selskapet i brev av 31. oktober 2006 varslet om at selskapet ikke ville få noen del av kostnadene i 2005 henført til sokkel.

På vegne av [selskapet] anførte advokat [NN] i tilsvaret av 13. november 2006 at selskapet måtte anses for å drive

sokkelvirksomhet i 2005 og dermed hadde rett til å få henført deler av kostnadene for dette år til sokkel.

Oljeskattenemnda fravek selskapets påstand i henhold til kontorets varsel, hvorefter samtlige kostnader ble henført til land. Selskapets tilsvær til varsel var ikke innkommet da Oljeskattenemnda behandlet dette spørsmålet.

3) Anførsle

Fra selskapets klage hitsettes:

1. Innledning

Det vises til Oljeskattenemndas vedtak av 13. og 17. november 2006 vedrørende ligningen av [selskapet] for inntektsåret 2005.

Oljeskattenemnda fraviker ved ligningen [selskapet] sin påstand i selvangivelsen om å føre deler av selskapets kostnader til fradrag på sokkelen. Ved ligningen er samtlige kostnader henført til land.

[Selskapet] påklager med dette ligningen for inntektsåret 2005 til Klagenemnda for oljeskatt. Klagefristen er tre uker regnet fra utleggelse av ligningen den 1. desember 2006. Klagen er dermed inngitt i tide.

Når det gjelder de faktiske forhold og selskapets anførsler, viser vi generelt til selskapets selvangivelse med vedlegg, selskapets brev av 16. oktober 2006 til Oljeskattekontoret samt brev av 13. november 2006 fra advokat [NN] til Oljeskattekontoret. Nedenfor vil vi gi en utdyping av og nærmere begrunnelse for selskapets klage.

2. Begrunnelse for klagen

Etter det vi forstår legger Oljeskattenemnda til grunn for ligningen at [selskapet] i løpet av inntektsåret 2005 ikke har etablert en virksomhet som er omfattet av petroleumsskattelovens virkeområde. Vi er ikke enige i dette. I nedenstående tabell har vi satt opp de kompetanseområder [selskapet] dekket allerede i 2005, gjengitt slik det settes opp og dokumenteres i forbindelse med prekvalifisering på norsk sokkel. Det må være åpenbart at [selskapet] ikke har besatt disse kompetanseområdene og fyller disse kriteriene for å drive landbasert virksomhet i Norge. [Selskapet] er derfor av den oppfatning at det er demonstrert tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnader pådratt i 2005 og disse kostnadenes egnethet til å skape inntektsbringende virksomhet på norsk sokkel (ikke på land i Norge) til å kvalifisere til sokkelfradrag.

Kjennelser 2008 utbetalingskrav
- fulltekstutgave

AREA	COMPETENCE	2005	2006
G&G	R&D	Y ⁺⁺	Y ⁺⁺
	Seismic interpretation	Y	Y
	Geophysical modelling	Y ⁺⁺	Y
	Structural plays	Y	Y
	Stratigraphic plays	Y	Y
	Geological modelling	Y	Y
	Uncertainty and risk analysis	Y	Y
Reservoir technology	R&D	Y ⁺⁺	Y ⁺⁺
	Reservoir simulation	Y	Y
	Experience, oil production	Y ⁺⁺	Y
	Experience, gas production	Y ⁺⁺	Y
	Production management	Y ⁺⁺	Y
	IOR technology	Y ⁺⁺	Y
	Uncertainty and risk analysis	Y ⁺⁺	Y
Technology	R&D	Y ⁺⁺	Y ⁺⁺
	Drilling and well technology		
	Development and production technology	Y	Y
	Electromagnetic technology capabilities	Y	Y
	Adapting EMT technology to be utilised on the NCS	Y	Y
	Project and cost management	Y ⁺⁺	Y
	Pipelines and transportation systems		
Health, safety and environment	Organisation of activities	Y	Y
	Management systems	Y ⁺⁺	Y
	Over all philosophy regarding health, environment and safety	Y ⁺⁺	Y
	Handling of major accidents	Y ⁺⁺	Y
	Supervision of the activities	Y	Y
	Assessment of environmental consequences	Y ⁺⁺	Y
Geography	Commercial experience to the Norwegian continental shelf:	Y	Y
	CEO with NCS experience	Y	Y
	Organisation in Norway established	Y	Y
	Building up organisation to be pre qualified on the NCS	Y	Y
	Petroleum competence contribute to increased value creation on NCS	Y	Y
	Office presence in NCS clusters	Y	Y
	Specific activity on the NCS	Y	Y
	Positioning to take advantage of future potential on NCS	Y	Y
	Developing relationships with NCS players	Y	Y
Other	Experience, tail production	Y	Y
	Exploration licences	Y	Y
	Oil and gas reserves	Y ⁺⁺	Y ⁺⁺
	Oil and gas production from subsidiaries	Y	Y
	Development of marginal/small fields	Y ⁺⁺	Y
	Sub sea developments		Y
	HPT/IT - developments		Y
	Deep water technology	Y ⁺⁺	Y
	Financial strength	Y	Y
	IT and control systems	Y	Y
	Project allocation systems	Y ⁺⁺	Y
	Company defined as E&P company in Objects clause	Y	Y
	Has not acted as a service company	Y	Y

Ovenstående liste er utarbeidet ut fra kriterier som legges til grunn ved prekvalifisering i Norge. Som det fremgår av listen ovenfor var [selskapet] med datterselskaper allerede et U&P selskap i 2005 med fokus på leting. Vi noterer oss for øvrig at til tross for at oljeskattekontoret ikke anså [selskapet] som et oljeselskap i 2005 har oljeskattekontoret valgt å utstede en ligning istedenfor bare å henvise selskapet til ligning [i kontorkommunen]

Y	Direkte
Y ⁺⁺	Gjennom 100% eide datterselskaper
Y ⁺⁺⁺	Gjennom 100% eide datterselskaper

Petroleumsskatteloven gjelder virksomhet i form av undersøkelse etter og utvinning av petroleumsförekomster. Ved vurdering av om

slik virksomhet er påbegynt må en se hen til de alminnelige etablerte skatterettslige prinsipper. Det er på det rene at rent forberedende aktiviteter ikke er tilstrekkelige. På den annen side er det heller ikke påkrevet at virksomheten gir seg utslag i konkrete skattepliktige inntekter. I lignings-ABC 2005 side 744, punkt 4, fremgår at "en næringsvirksomhet anses påbegynt senest når en inntektsgivende aktivitet er kommet i gang". Det presiseres i Lignings-ABC at dette "gjelder selv om aktiviteten ennå ikke har gitt inntekter". Det fremgår videre at forberedende handlinger som har særlig og nær tilknytning til inntektsgivende aktiviteter kan anses som påbegynt virksomhet, og det vises til anskaffelse av produksjonsmidler og leie av lokaler.

KOSTNADER TIL INNTEKTS ERVERVELSE								
FELLESKOSTNADER FOR ALL VIRKSOMHET								
FELLESKOSTNADER UTLAND			FELLESKOSTNADER INNLAND					
LANDSPESIFIKKE KOSTNADER			LANDKOSTNADER NORGE			SOKKELKOSTNADER		
Prosjekt-spesifikke kostnader US	Prosjekt-spesifikke kostnader UK	Prosjekt-spesifikke kostnader ANDRE	Markeds-inngangs-kostnader	Prosjekt-spesifikke kostnader prosjekt 1 F.eks. 1)	Prosjekt-spesifikke kostnader prosjekt 2	Markeds-inngangs-kostnader	Generelle refunderbare lete-kostnader	Prosjekt-spesifikke utbyggings- og produksjons kostnader

¹⁾ Selskapet er investor i et [prosjekt] offshore [i utlandet] for å posisjonere seg [der]. [Selskapet], som ikke har fast driftssted i [det aktuelle landet], får [en andel] av inntektene fra [prosjektet]. Kostnadene forbundet med investeringen er minimale utover avskrivning på investeringen.

I figuren over har vi forsøkt å illustrere de kostnadsarter [selskapet] har i sin virksomhet i 2005. Felt markert med grått er de hvor det er pådratt kostnader enten i [selskapet] eller i et av datterselskapene (jfr blant annet produksjonslisensene som ligger i et datterselskap i [utlandet]). Felt i hvitt har selskapet tilnærmet lite eller ingen kostnader knyttet til. Det er selskapets oppfatning at mesteparten av kostnadene i virksomheten (morselskapet og datterselskapet) enten er direkte rettet mot inntektsbringende virksomhet i utlandet ([...] og andre spesifikke prosjekter i enkelte land) eller direkte rettet mot å skape markedsinngang på norsk sokkel. Selskapet hadde i 2005 ingen kostnader forbundet med utbygging eller produksjon på norsk sokkel, og hadde heller ingen letekostnader som er refunderbare under disse særlige reglene. Selskapet hadde også minimale kostnader rettet mot inntektsbringende virksomhet på land i Norge. De kostnadene som er pådratt i Norge mot inntektsbringende virksomhet er i all hovedsak rettet mot markedsinngang på norsk sokkel.

Utgangspunktet for vurderingen om fradragsrett (også mot norsk sokkel) er om skattyter har *utøvet en aktivitet*. Det er lagt til grunn i Lignings-ABC at planer om å utøve en virksomhet ikke er tilstrekkelig. Men om det er tatt skritt for å iverksette planer, må utøvelsen anses påbegynt, selv om de handlinger som er karakteristiske for angjeldende virksomhetstype ennå ikke er påbegynt, eller for den saks skyld blitt noe av, se f.eks. Aarbakke; *Skatt på inntekt* (4. utgave) side 132 og Tore Skar i Utv. 1986 side 568. Det er vårt syn at [selskapet] i 2005 har utøvet en aktivitet, og at denne aktiviteten (virksomheten) omfattes av petroleumsskattelovens virkeområde.

Basert på selskapets beslutning tidlig i 2005 ble det gjennomført konkrete tiltak som nødvendige ledd i oppstart av letevirksomhet på den norske kontinentalsokkelen. Selskapets vedtatte planer fremgår av vedlegg 1 til selvangivelsen. Det fremgår at selskapet hadde avklart strategien for letevirksomhet på norsk sokkel, og at man hadde oversikt over *"significant acreage currently in proven [...] suitable water depths."*

I løpet av 2005 kartla selskapet områdene på norsk kontinentalsokkel hvor teknologien ville gjøre selskapet til en attraktiv partner, og man hadde igangsatt de formelle aktiviteter som kreves av en deltaker i utvinningsvirksomheten. Prekvalifiseringsprosessen i Norge er relativt lang og omstendelig, med krav til oppbygging av organisasjonen. Dette ble gjennomført i løpet av 2005 med etablering av [distriktskontor] og ansettelse av kompetente medarbeidere med sikte på å tilfredsstille myndighetenes krav for prekvalifisering.

Således har selskapet i løpet av 2005 gjennomført konkrete beslutninger og handlinger som innebærer at letevirksomhet i petroleumsskattelovens forstand er etablert i Norge.

Vi legger til at det i norsk skatterett ikke oppstilles særlig store krav til aktivitetens varighet og omfang for at det skal foreligge virksomhet, se eksempelvis Høyesterettsdommen inntatt i Rt. 1928 side 1135 og Aarbakke l.c.s. side 125-126 og 132. Videre er det trukket opp relativt romslige grenser når det gjelder saklig og tidsmessig sammenheng mellom en utgift og en (eventuell fremtidig) inntekt, jf. Aarbakke l.c.s. side 247-249. Zimmer uttaler likeledes i *Lærebok i skatterett* (5. utgave) at det generelt kan *"sies at virksomhet godt kan foreligge i god tid før omsetning av varer og tjenester er startet opp"*. Selskapet viser i denne sammenheng til Høyesterettsdommen inntatt i Rt. 1981 side 256 (Bjerke Pedersen):

"Bjerke Pedersen oppnådde ingen annen motverdi for sin oppofrelse enn en usikker forhåpning om at avtalen [om å etablere et samarbeid mellom utenlandske olje- og kapitalinteresser som var villige til å satse på Nordsjø-oljen] kunne lede til aktiviteter som igjen kunne gi ham adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter. Det ligger etter min oppfatning nær å trekke parallell med utgifter til markedsføring.

Heller ikke kan jeg anse utgiftsfradrag utelukkende med den begrunnelse at utgiften ikke var egnet til å realisere formålet. Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som

utgift til inntektens ervervelse. Men når det - som i denne sak - er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfeller bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenelig. En vurdering av utgiftens egnethet må under enhver omstendighet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådradd. Selv om "joint venture"-avtalen måtte sies å være risikofyllt og rettet mot høyst usikre fremtidsutsikter, finner jeg at det ved skatteligningen for 1974 må legges til grunn at skattyteren satset dette beløp ut fra egen avveining av risikoen mot de provisjonsinntekter som kunne oppnås ved et heldig utfall."

I alminnelighet har det ingen skatterettslig betydning å avgjøre hvorvidt skattyter utøver en eller flere virksomheter. Ved petroleumsvirksomhet er det imidlertid sentralt å avgjøre hvilke av skattyters virksomheter som drives på hhv. land og sokkel. Aarbakke (side 131) anfører at det avgjørende er om skattyteren rent faktisk-økonomisk har holdt aktiviteter for seg, eller om han har drevet disse som en integrert enhet.

Det er vanskelig å se at de beslutninger som ble fattet i begynnelsen av 2005 om å bli et oppstrømsselskap med base i Norge og norsk sokkel og de etterfølgende handlinger ikke har slik særlig og nær tilknytning til inntektsgivende aktiviteter på sokkelen, i tillegg til annen aktivitet på land. I Lignings-ABC 2005 side 744 er det vist til anskaffelse av produksjonsmidler og leie av lokaler. For [selskapet] sin del kan dette sammenlignes med opprettelsen av Stavangerkontoret, innretting av organisasjonen mot oppstrømsvirksomheten, utviklingen av teknologien til å kunne håndtere norsk sokkel (utvikling av de riktige produksjonsmidlene), aktiviteter knyttet til å skaffe seg de riktige tillatelsene for å drive virksomheten på norsk sokkel osv.

Som det fremgår av både selskapets selvangivelse og selskapets brev av 16. oktober 2006 til Oljeskattekontoret, har [selskapet] valgt å identifisere og henføre kostnader til alle aktiviteter i andre land som selskapet har vært engasjert i. De kostnader som ikke er henførbare til andre land har selskapet valgt å henføre til Norge. Denne metoden (her kalt unntaksmetoden) har sin basis i at selskapets virksomhet er rettet mot norsk sokkel i den grad man ikke kan identifisere og henføre kostnader mot aktiviteter utenfor norsk sokkel. Dette medfører i praksis at virksomheten på norsk sokkel ikke vises i en positiv opplisting av all aktivitet rettet mot norsk sokkel, men avgrenses negativt ved at alle kostnader knyttet til *alle andre* aktiviteter listes opp positivt og henføres kostnader. Dette er i tråd med etablert praksis for alle de øvrige utvinningsselskapene med aktiviteter i Norge. I brev av 16. oktober 2006 ble det likevel gitt en langt mer presis fordeling av kostnader og spesifikasjon av kostnader henført til norsk sokkelvirksomhet. Denne oppgaven bør være tilstrekkelig for klagenemndas vurdering, gitt at nemnda er enig i at selskapets utvinningsvirksomhet ble påbegynt i 2005.

Unntaksmetoden er den metode som benyttes av oppstrømsselskapene ved fremleggelsen av selvangivelse for aktivitet på norsk sokkel. Dette har sin bakgrunn i at de spesifikke aktiviteter som disse selskapene er engasjert i utenfor norsk sokkel lettere lar seg identifisere, spesifisere og kvantifisere enn de integrerte

aktiviteter som utføres knyttet til virksomheten som er rettet mot norsk sokkel. I forbindelse med ligningen har Oljeskattekontoret etterlyst en positiv opplisting av selskapets aktiviteter mot norsk sokkel. En helt presis opplisting kan etter selskapets mening ikke gis nettopp på grunn av den integrerte naturen av disse aktivitetene. [Selskapet] har imidlertid utformet et tilleggsnotat vedlagt brev til Oljeskattekontoret av 13. november hvor selskapet forsøker å identifisere, spesifisere og kvantifisere de aktiviteter som er rettet mot norsk sokkel. Dette gjelder særlig bruk av teknologien spesifikt rettet mot norske felt ([feltene A og B]) med den hensikt å bli anerkjent av øvrige oppstrømsselskaper i Norge som en aktør som kan bidra i vesentlig grad til letevirksomhet på norsk sokkel. [Selskapet] har som følge av denne og andre aktiviteter i 2005 og 2006 blitt prekvalifisert [...], og er deltaker i samarbeidsavtaler med andre oljeselskaper i Norge i forbindelse med rundesøknad i 2006. Notatet gir derfor en noe mer konkret beskrivelse av aktivitetene i 2005, og som klart viser igangsatt aktivitet i form av letevirksomhet på norsk kontinentalsokkel. Selskapet mener at det har dokumentert tilstrekkelig aktivitet med særlig og nær tilknytning til virksomhet på norsk sokkel til at fradragsrett mot 78% skattegrunnet på sokkelen er tilfredstilt.

I brev 31. oktober 2006 til [selskapet] synes Oljeskattekontoret å anse selskapets virksomhet i 2005 å ha *"karakter av å være en vurdering av nye forretningsområder, nærmere bestemt om det er ønskelig og mulig å sette i gang aktiviteter og senere virksomhet på norsk sokkel"*. Oljeskattekontoret ser i så fall bort fra selskapets konkrete beslutning om å satse på teknologien som et oppstrømsselskap, og gjennomføring av denne strategien. Fradragsrett mot norsk sokkel kan ikke fordre at selskapet allerede har konkrete prosjekter på norsk sokkel. Forberedelser til å søke runder eller å kjøpe seg inn (farm-in) i eksisterende prosjekter vil alltid ha karakter av forberedelseskostnader da disse kostnadene ikke har noen tilknytning til andre løpende prosjekter. Det er et anerkjent prinsipp i norsk skatterett at man ikke må påvise konkret inntekter for å ha etablert et skattepliktig inntektsserverv. Kostnader pådratt for å starte opp inntektsservervet er tilstrekkelig.

I Oljeskattekontorets klagenotat heter det bl.a.:

4.1 Noen innledende bemerkninger

Problemstillingen i klagesaken er hvorvidt [selskapet] i 2005 kunne anses for å drive særskattepliktig virksomhet og således har krav på å få fradrag for deler av kostnadene på sokkelen.

Selskapet opplyste i selvangivelsen for 2005 at norsk sokkel var belastet med direkte kostnader og 50 % av indirekte kostnader, hvilket totalt utgjorde kr 20 937 137. Etter en nærmere gjennomgang av kostnadsbasen, økte [selskapet] beløpet til kr 23 367 250, jf selskapets brev av 16. oktober 2006 (vedlegg 2). Siden Oljeskattenemnda mente at [selskapet] ikke drev særskattepliktig virksomhet i 2005, ble selskapets fordelingsmodell ikke nærmere vurdert av nemnda ved ligningen.

Det første spørsmålet som må vurderes, er hvorvidt selskapet i 2005 drev virksomhet etter petroleumsskatteloven. Forutsatt at [selskapet] gjorde det, er det nødvendig å ta standpunkt til hvilke kostnadene som skal henføres til sokkelen.

4.2 Særskattepliktig virksomhet

Petroleumsskattelovens virkeområde er nedfelt i lovens § 1. Bestemmelsen lyder slik:

Denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforkomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstranport av utvunnet petroleum ...

[Selskapet] hadde i 2005 ingen eierandel på norsk kontinentalsokkel, og det er ikke foretatt noen direkte undersøkelser etter petroleumsforkomster. En streng ordlydsfortolkning tilsier således at selskapet ikke er i særskatteposisjon i 2005. Etter kontorets oppfatning kan ikke bestemmelsen forstås og anvendes slik. Kontoret er imidlertid enig med selskapet i at rent forberedende aktiviteter ikke er tilstrekkelig for at det foreligger en aktivitet etter petrskl. § 1. Spørsmålet er om selskapets aktiviteter i 2005 oppfyller kravet til virksomhet etter petrsktl. § 1.

Hvor terskelen går mellom rent forberedende aktiviteter og aktiviteter som må anses som virksomhet i petroleumslovens forstand, kan ikke sees å være detaljregulert verken i lovens ordlyd, generell skattelovgivning eller forarbeider. Spørsmålet må derfor vurderes konkret – med utgangspunkt i det teoretiske virksomhetsbegrepet.

Zimmer uttaler følgende om begrepet "virksomhet" i Lærebok i Skatterett 2001 s. 126:

Tilsvarende kan begrepet virksomhet forstås som aktivitet med økonomisk karakter.

Om kravet til økonomisk karakter sier Zimmer (s. 128) at aktiviteten på en eller annen måte må:

gå ut på å skape verdier, i motsetning til for eksempel å forbruke dem, drive veldedig aktivitet, utdanning, omsorg o.l.

Det kan i denne forbindelse også vises til Lignings ABC 2005 s. 743:

En aktivitet som ellers ville bli ansett som næringsvirksomhet, må normalt godtas som næringsvirksomhet selv om virksomheten hittil har gått med underskudd, når den utelukkende drives i den hensikt å tjene penger, og hvor det ikke er andre motiver.

Selv om [selskapet] gikk med underskudd i 2005, er det liten tvil om at selskapets aktivitet i 2005 er av økonomisk karakter. Det vises her til selskapets firmaattest der det fremgår at selskapets formål er å:

drive leting etter mineraler, olje og gass, gruvevirksomhet, teknologiutvikling, virksomhet som måtte stå i forbindelse med dette, samt deltagelse i andre selskap hvilket som helst sted i verden.

Selskapets motiv med driften er således ikke å drive veldedig aktivitet, utdanning eller omsorg.

Spørsmålet er imidlertid om [selskapets] kostnader i 2005 er knyttet til selskapets generelle vurdering av nye forretningsområder, hvorledes kostnadene må anses for å oppstå "før" en eventuell sokkelvirksomhet er etablert.

Etter Lignings-ABC 2005 er utgangspunktet at virksomheten anses påbegynt når den inntektsgivende aktivitet er kommet i gang, f.eks startet produksjon. Rent forberedende aktiviteter er således ikke tilstrekkelig til at virksomheten er etablert. Lignings-ABC 2005 legger imidlertid opp til at virksomheten likevel kan anses påbegynt på et tidligere tidspunkt, hvorfra følgende siteres fra s. 744:

Dersom de forberedende handlinger har særlig og nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet kan næringsvirksomheten anses som påbegynt allerede ved dette tidligere tidspunkt, f.eks anskaffelse av produksjonsmidler/leie av lokaler.

Spørsmålet om hvilken virksomhet som faller innenfor petroleumsskattelovens utvinningsbegrep er behandlet av Syversen i Skatt på petroleumsutvinning, kap. 13. Han uttaler følgende om når inntekt/utgift skal komme til inntekt/fradrag på norsk sokkel (s. 337):

En inntektspost vil ha en final tilknytning til utvinningsvirksomhet når formålet med denne virksomheten er å innvinne inntekter av en type som den foreliggende. For utgifter vil det være spørsmål om de er pådratt med sikte på å fremme utvinningsvirksomhet.

Det avgjørende blir således å vurdere om selskapets aktiviteter i 2005 hadde en slik nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet at sokkelvirksomheten kan anses etablert allerede dette år, dvs. om kostnadene i 2005 ble pådratt med sikte på å fremme utvinningsvirksomhet.

Ved ligningen for 2005 mente Oljeskattenemnda, basert på selskapets brev av 16. oktober 2006 (vedlegg 2), at selskapets aktivitet rettet mot norsk sokkel hadde karakter av å være en vurdering av nye forretningsområder. Selskapets aktivitet ble ansett for å være en vurdering av om det er ønskelig og mulig å drive sokkelvirksomhet. Nemnda kom således til at selskapets kostnader ikke var pådratt med sikte på å drive utvinningsvirksomhet, men måtte anses for å ha oppstått før en eventuell sokkelvirksomhet var etablert.

Etter en fornyet vurdering er kontoret kommet til at selskapet må anses for å ha drevet sokkelvirksomhet i 2005.

Ligningsmyndighetene har i forbindelse med at flere mindre selskaper har blitt tatt opp til beskatning etter petroleumsskatteloven foretatt tilsvarende vurderinger. En gjennomgang av disse sakene viser at myndighetene har lagt vekt på følgende momenter:

- Søkt/fått innvilget prekvalifisering som operatør - i stiftelsesåret eller senere år.
- Ervervet lisenser - i stiftelsesåret eller senere år.
- Etablert eget kontor.
- Om selskapet har ansatt personer med kompetanse innenfor lete- og utvinningsvirksomhet.
- Kjøp av seismikk.

Etter ligningspraksis skal det foretas en helhetsvurdering. Ved flere anledninger er kostnadene blitt akseptert fradragsført som særskattepliktige, selv om selskapet ikke har blitt prekvalifisert som operatør eller har ervervet lisenser før i år 2 eller senere år.

Av sakens opplysninger fremgår det at [selskapet] ble etablert med det formål å lete etter ressurser på norske kontinentalsokkelen. Dette medførte at [en landvirksomhet] ble nedskrevet og senere utfisjonert i begynnelsen av 2006. Selskapet arbeidet i 2005 aktivt for å posisjonere seg mot ulike oljeselskaper og lisenser på norsk sokkel og hadde allerede på dette tidspunkt konkrete planer med sikte på å bli prekvalifisert som lisensdeltaker på norsk sokkel. Selskapet etablerte i den forbindelse egne [distriktskontorer] for å øke nærheten til olje- og gass-miljøet og ansatte medarbeidere med lang erfaring på norsk sokkel. Videre brukte selskapet mye tid på å undersøke og teste ut hvilke områder på sokkelen som egnet seg til å utnytte selskapets [teknologi]. [Selskapet] gjennomførte bl.a. - etter en avtale med [et annet selskap] - omfattende testing på [felt A] i november og desember 2005 hvor resultatet ble presentert for lisenshaverne ([..]). Videre hadde selskapet et samarbeidsprosjekt med bl.a. [et operatørselskap] for å videreutvikle [teknologien] gjennom testing av [data fra et felt]. Formålet var bl.a. å vise at selskapet hadde attraktive produkter og tolkningskapasitet for å kunne posisjonere seg for fremtidige farm-ins på norsk sokkel.

[Selskapet] har som følge av aktiviteten i 2005 blitt prekvalifisert som operatør [...], og selskapet har foretatt investeringer i seismikk og brønndata. Selskapet var i 2006 også deltaker i samarbeidsavtaler med andre oljeselskaper i Norge i forbindelse med flere rundesøknader. Dette førte til at selskapet ble tildelt [...] eierandel i Blokk [...] i Nordsjøen (TF0-lisensrunden) i januar 2007.

På bakgrunn av ovenstående er det kontorets oppfatning at selskapets aktiviteter i 2005 har en så nær tilknytning til sokkelvirksomhet at de omfattes av petroleumsskatteloven.

Problemstillingen blir etter dette å fastsette hvor stor andel av kostnadene som skal henføres til sokkel.

4.3 Fradrag for kostnader på sokkelen

4.3.1 Innledning

[Selskapet] har i brev av 16. oktober 2006 (vedlegg 2) s. 14-16 fordelt kostnadene som følger:

*Kjennelser 2008 utbetalingskrav
- fulltekstutgave*

	NCS	UKCS	INT	Indirekte
Administrasjonskostnader	1 620 185	193 611	2 035 577	6 150 731
Indir. fordelt etter brøk direkte	100 067	137 681	0	379 887
Terminering forretn.føreravt.				12 485 338
Profesjonelle kostnader	0	2 000	119 100	
Indir. fordelt etter brøk timeskriving	477 068	0	656 391	1 811 101
Reise og representasjon	0	30 290	596 530	192 763
Indirekte				602 632
Kontorkostnader brøk timeskriving	216 319	0	297 631	821 217
Marked/kommunikasjon brøk timeskr.	274 580	0	377 790	1 042 392
Prosjekter utland			1 452 221	
SUM	2 688 219	363 582	5 535 240	23 486 061
INDIREKTE (23 486 061) fordelt 50/40/10	11 743 031	9 394 424	2 348 606	
Fusjon og emisjon fordelt 50/40/10	8 936 000	7 148 800	1 787 200	
SUM KOSTNADER	23 367 250	16 906 806	9 671 046	
Andel direkte kostnader	8,38%	1,13%	17,26%	73,23%
Andel totale kostnader	46,79%	33,85%	19,36%	

Selskapet har forklart kostnadsfordelingen slik i oversendelsesbrevet til selvangivelsen av 30. juni 2006 (vedlegg 6):

1. Direkte henførbare kostnader fordeles til den aktivitet som har forårsaket kostnadene (norsk sokkel, utenfor norsk sokkel)
2. Fusjons- og emisjonskostnader som er ført direkte mot egenkapitalen fradragsføres i tråd med skattelovens regler i henhold til det faktum at Petroleumsskatteloven ikke har særskilte regler på dette området. Vi har fordelt 50 % til norsk sokkel og 50% utenfor norsk sokkel.
3. Indirekte kostnader som ledelseskostnader og juridiske kostnader i forbindelse med selskapsstruktur, regnskaps- og revisjonskostnad, felles IT-kostnader og felles profileringskostnader for [selskapet] med konsern vurderes separat, og en andel på 50% henføres til norsk sokkel, da dette delvis er kostnader som uansett ville vært pådratt dersom [selskapet] ble etablert som et helt frittstående oljeselskap uten tilknytning til andre selskaper i en konserngruppering. Selskapets aktiviteter i 2005 var innrettet mot norsk og UK sokkel. Engasjementet i [utlandet] er hovedsakelig for å skaffe kontantstrøm til å utvikle muligheter i Norge og UK og fra sak til sak andre steder. Det er derfor i hovedsak UK det vil være aktuelt å fordele andre kostnader til. Per tidspunkt ser vi derfor for oss en fordeling på 50-60% til norsk sokkel og 40-50% utenfor norsk sokkel. I mangel av spesifikk registrering på prosjekter i 2005 har vi lagt oss i nedre del av intervallet for norsk sokkel.
4. Oppstartskostnader for øvrig som ikke går mot egenkapitalen fradragsføres mot norsk sokkel i den grad det ikke kan henføres kostnader til aktiviteter utenfor norsk sokkel. Det er satt opp oversikt over de spesifikke aktiviteter selskapet har hatt i utenfor norsk sokkel i 2005.
5. Kostnader til teknologisk utvikling er enten utgiftsført direkte i selskapets regnskap. Kostnader forbundet med teknologisk utvikling er primært pådratt i forventning til å kunne søke lisenser og lete etter ressurser på norsk (og UK) sokkel, men teknologien er anvendbar også andre steder. Selskapet har på det nåværende tidspunkt vanskelig for å bedømme hvor stor andel utenfor norsk sokkel kan bli relativ til selskapets aktivitet på norsk sokkel. Selskapet har lagt til grunn at en andel på minimum 50% er fradragsberettiget mot norsk sokkel (jfr punkt 3 over), mens resten anses som landvirksomhet.

Videre er følgende uttalt i klagen (vedlegg 5) s. 5:

Som det fremgår av både selskapets selvangivelse og selskapets brev av 16. oktober 2006 til Oljeskattekontoret, har [selskapet] valgt å identifisere og henføre kostnader til alle aktiviteter i andre land som selskapet har vært engasjert i. De kostnader som ikke er henførbare til andre land har selskapet valgt å henføre til Norge. Denne metoden (her kalt unntaksmetoden) har sin basis i at selskapets virksomhet er rettet mot norsk sokkel. Dette medfører i praksis at virksomheten på norsk sokkel ikke vises i en positiv opplisting av all aktivitet rettet mot norsk sokkel, men avgrenses negativt ved at alle kostnader knyttet til alle andre aktiviteter listes opp positivt og henføres kostnader. Dette er i tråd med etablert praksis for alle de øvrige utvinningsselskapene med aktiviteter i Norge. I brev av 16. oktober 2006 ble det likevel gitt en langt mer presis fordeling av kostnader og spesifikasjon av kostnader henført til norsk sokkelvirksomhet. Denne oppgaven bør være tilstrekkelig for klagenemndas vurdering, gitt at nemnda er enig i at selskapets utvinningsvirksomhet ble påbegynt i 2005.

Unntaksmetoden er den metode som benyttes av oppstrømselskapene ved fremleggelsen av selvangivelse for aktivitet på norsk sokkel. Dette har sin bakgrunn i at de spesifikke aktiviteter som disse selskapene er engasjert i utenfor norsk sokkel lettere lar seg identifisere, spesifisere og kvantifisere enn de integrerte aktiviteter som utføres knyttet til virksomheten som er rettet mot norsk sokkel. I forbindelse med ligningen har Oljeskattekontoret etterlyst en positiv opplisting av selskapets aktiviteter mot norsk sokkel. En helt presis opplisting kan etter selskapets mening ikke gis nettopp på grunn av den integrerte naturen av disse aktivitetene. [Selskapet] har imidlertid utformet et tilleggsnotat vedlagt brev til Oljeskattekontoret av 13. november hvor selskapet forsøker å identifisere, spesifisere og kvantifisere de aktiviteter som er rettet mot norsk sokkel....

Når det gjelder fordelingen av de indirekte kostnadene og emisjonskostnadene – som fordeles 50% til norsk sokkel – har selskapet forklart fordelingen slik i brev av 16. oktober 2006 (vedlegg 2) s. 3:

I oppstartsfasen har selskapet valgt å benytte en fordelingsnøkkel i selvangivelsen hvor 50% har blitt fordelt til norsk sokkel og 50% til øvrig virksomhet (for praktiske formål fordelt 40% til UK sokkel og 10% til andre), ref tabell 1.2 i Appendix 1. Dette har sin bakgrunn først og fremst i vanskeligheten med å bestemme hvor fremtidig nytte er. I tillegg hadde ikke selskapet ferdigstilt systemer for allokering av kostnader til de ulike prosjektene ved utløpet av 2005. Sammenlignet med andre oljeselskaper startet opp i Norge må 50% allokering til oppstrømsvirksomheten i Norge ansees som en konservativ fordeling. Fordelingen er delvis valgt på grunn av forventninger om at den underliggende teknologien som [selskapet] har brukerrettigheter til kan benyttes både innenfor og utenfor norsk sokkel. Det er likevel på norsk sokkel, som et norsk oljeselskap, at man forventer de største uttellingene. Det er også mot norsk sokkel at de største kostnadene er kommet i 2005, men disse har selskapet måtte klassifisere som indirekte kostnader da det ikke er mulig å spesifisere disse på en måte som gjør at de kan føres som direkte kostnader. Se blant annet vår kommentar til punktet Generell forretningsutvikling i Appendix 2. På dette tidspunktet er det etter vår mening ikke mulig å lage en bedre fordelingsnøkkel, selv om vi er av den formening at en større andel enn 50% av kostnader tatt mot norsk sokkel som følge av at kostnader i 2004 og tidligere i sin helhet er behandlet som landrelatert kostnader.

Som det fremgår av ovenstående har [selskapet] virksomhet både i Norge og i utlandet. De kostnader som ikke er henførbare til øvrig

virksomhet har selskapet valgt å henføre til norsk sokkel (unntaksmetoden). Selskapets virksomhet på norsk sokkel avgrenses således negativt ved at alle kostnader knyttet til øvrige aktiviteter listes positivt opp.

Kontoret er enig med selskapet i at kostnader skal fordeles til den inntektsgivende aktivitet som har forårsaket kostnadene, jf. sktl. § 6-1. Det innebærer at hver enkelt inntekts- og utgiftspost i utgangspunktet skal vurderes for seg og henføres til skattlegging i det området inntekten/kostnaden må anses å være innvunnet/pådratt.

Det er selskapets oppgave å godtgjøre om kostnadene har en tilstrekkelig nær tilknytning til norsk sokkelvirksomhet. Ligningsmyndighetene har adgang til å sette selskapets oppgaver til side og fastsette grunnlaget ved skjønn dersom oppgavene ikke gir et godt nok grunnlag til å fastsette ligningen, se lignl. kap. 8.

Av selskapets opplysninger fremgår det at store deler av kostnadene – både henført til sokkel og øvrig virksomhet – ikke er spesifisert. Kontoret konstaterer at selskapet – til tross for flere oppfordringer – ikke har klart å spesifisere kostnadene til sokkel nærmere. Selskapet har således ikke godgjort at hele beløpet på kr 23 367 250 opplistet i tabellen ovenfor har tilknytning til norsk sokkel.

[Selskapet] har – som det fremkommer av ovenstående tabell – delt kostnadene inn i følgende hovedgrupper:

- Administrasjonskostnader
- Vederlagskostnader
- Profesjonelle kostnader
- Reise- og representasjonskostnader
- Leie-, kontor og andre kostnader
- Kostnader knyttet til markeds kommunikasjon
- Emisjonskostnader

Nedenfor vil kontoret gå igjennom selskapets kostnadsfordeling for hver av hovedgruppene.

4.3.2 Administrasjonskostnader

Kostnadene er basert på månedsverk skrevet for ulike aktiviteter – i hovedsak geografiske områder – men også i ulike emner som bl.a. "teknologiutvikling" og "generell forretningsutvikling". Selskapet har delt administrasjonskostnadene inn i to kategorier, hhv. "totale spesifiserte kostnader" og "totale ikke spesifiserte fordelte adminkost".

Kostnadene for de ulike aktiviteter er deretter fordelt til NCS (norsk sokkel), UKCS (britisk sokkel), INTL (internasjonalt) og "indirekte". Av "totale spesifiserte kostnader" på kr 10 000 104, utgjør NCS` andel 16,2% - kr 1 620 135. Holdes kostnader fordelt til "indirekte" utenfor, utgjør NCS` andel 42,1%. Kontoret har ikke noe å bemerke til de spesifiserte kostnader selskapet direkte har henført til NCS.

Av "totale ikke spesifiserte kostnader" på kr 617 635 har selskapet tilsvarende fordelt 16,2% direkte til NCS.

Kostnader fordelt til "indirekte" utgjør hele 61,61% av både de "totale spesifiserte kostnader" og "totale ikke spesifiserte fordelte adminkost, hhv. kr 6 150 731 og kr 379 887. Av disse kostnadene er 50 % fordelt til sokkel.

Selskapet mener at en fordelingsnøkkel 50/50 vedrørende de "indirekte" kostnadene er en konservativ fordeling. Det er anført fra selskapets side at de største kostnadene i 2005 er kommet på norsk sokkel, men at disse kostnadene måtte klassifiseres som "indirekte" – idet det ikke var mulig å spesifisere disse på en måte som gjorde at de kunne føres som direkte kostnader.

Kontoret kan ikke se at det er noen forskjell mellom det selskapet kaller "indirekte" kostnader og "totale ikke spesifiserte adminkost". Slik kontoret forstår det, gjelder både "indirekte" kostnader og "totale ikke spesifiserte adminkost" kostnader selskapet ikke klarer spesifisere. Dette vises også ved at selskapet har anvendt tilsvarende prosentandel ved fordelingen av "totale ikke spesifiserte fordelte adminkost" som fremkommer etter fordelingen av "totale spesifiserte kostnader". I den videre fremstillingen vil kontoret derfor anse alle kostnader under kategorien "totale ikke spesifiserte fordelte adminkost" som "indirekte".

Selskapet har ikke klart å godtgjøre en fordelingsnøkkel 50/50. I mangel av andre konkrete holdepunkter er det etter kontorets oppfatning naturlig at de indirekte kostnadene fordeles forholdsmessig til NCS etter NCS andel av "direkte spesifiserte kostnader", dvs. 42,1%. Dette gjelder både indirekte kostnader i kategorien "totale spesifiserte kostnader" (kr 6 150 731) og "totale ikke spesifiserte fordelte adminkost" (kr 617 635), hvilket utgjør hhv. kr 2 583 307 ($6\,150\,731 \cdot 0,421$) og kr 259 408 ($617\,635 \cdot 0,421$). Til sammen bør således kr 4 462 850 ($2\,583\,307 + 259\,408$) av administrasjonskostnadene henføres til norsk sokkel.

4.3.3 Vederlagskostnader

Selskapet inngikk i 2004 en forretningsføreravtale med [et konsultentselskap], hvorefter firmaet skulle stille til rådighet CEO (adm. dir.), CFO (økonomidir.), IR-ansvarlig og diverse andre funksjoner. Avtalen ble fremlagt og godkjent på ekstraordinær generalforsamling 20. september 2004. Selskapet opplyser at forretningsføreravtalen på grunn av organisasjonsutviklingen i 2005 ikke ble ansett som formålstjenlig. Den ble således terminert i 2005. Av sakens opplysninger fremgår at termineringskostnadene er avtalt til 1,75% av innhentet aksejekapital, kr 12 500 000. Dette ble fremlagt – og godkjent – av generalforsamling den 23. februar 2005 – mao 5 måneder etter avtalens inngåelse. Selskapet har fordelt 50% av disse kostnadene til sokkel.

[Selskapet] drev ikke sokkelvirksomhet i 2004. Avtalen med [konsultentselskapet] ble således inngått mellom to selskaper med ordinær landbasert virksomhet. Videre ble avtalen terminert kort tid etter inngåelsen. Kontoret kan således ikke se at forretningsføreravtalen har noen tilknytning til [selskapets] sokkelvirksomhet i Norge.

Basert på ovenstående er kontoret av den oppfatning at ingen del av ovennevnte kostnader på MNOK 12,5 kan henføres til sokkel.

4.3.4 Profesjonelle kostnader

Under kategorien "totale spesifiserte ekskluderte profesjonelle kostnader" er ikke noe henført til NCS (norsk sokkel). Av profesjonelle kostnader som ikke er spesifisert (kr 2 944 560), har selskapet fordelt 16,2% til NCS, 22,3% til INTNL og resten til "indirekte". Dette er den samme forholdsmessige fordelingen som ble anvendt under avsnittet "administrasjonskostnader" foran. Av de kostnadene som er fordelt til "indirekte", ble 50% fordelt til norsk sokkel.

Etter kontorets oppfatning har selskapet ikke godtgjort at noen del av de profesjonelle kostnadene har tilknytning til norsk sokkelvirksomhet. Selskapet kan derfor ikke få noe fradrag i sokkelinntekten for disse kostnadene.

4.3.5 Reise- og representasjonskostnader

Selskapet har ikke ført opp noen "direkte" kostnader til NCS (norsk sokkel), verken under kategorien "totale spesifiserte fordelte reisekostnader" eller "totale ikke spesifiserte fordelte kostnader". Selskapet har imidlertid ført opp "indirekte" kostnader på til sammen kr 795 394 (192 763 og 602 632), hvorav 50% er fordelt til norsk sokkel.

Med tilsvarende begrunnelse som under "profesjonelle kostnader" ovenfor – og at selskapets sokkelvirksomhet i 2005 i hovedsak kun var knyttet til organisasjons- og teknologiutvikling – mener kontoret at selskapet ikke kan gis fradrag i sokkelinntekt for noen del av kostnadene.

4.3.6 Leie-, kontor- og andre kostnader

Selskapet har kun oppgitt kostnader under "totale ikke spesifiserte fordelte leie-, kontor- og andre kostnader".

Av disse kostnadene (kr 1 335 167), fordeler selskapet 16,2% til NCS, 22,3% til INTNL og de resterende 61,5% til "indirekte" kostnader. Av de "indirekte" kostnadene ble 50% fordelt til norsk sokkel. Selskapet har ingen "spesifiserte ekskluderte leie-, kontor og andre kostnader".

Basert på begrunnelsen under avsnittet "profesjonelle kostnader" foran burde det ikke henføres noe til sokkel. På bakgrunn av kostnadens art - selskapet har bl.a. i tilknytning til sokkelvirksomheten etablert [distriktskontorer] - mener imidlertid kontoret at noe bør henføres til NCS. Som for "administrasjonskostnader" har kontoret kommet til at det bør fordeles 42,1% sokkelinntekten, hvilket utgjør kr 562 105.

4.3.7 Kostnader knyttet til markedskommunikasjon

Kostnader knyttet til markedskommunikasjon gjelder utgifter selskapet har pådratt seg i forbindelse med administrasjonens kommunikasjon overfor aksjonærer i form av generalforsamlinger, domenekostnader, trykksaker, VPS-gebyrer og lignende.

Selskapet har også her fordelt "totale ikke spesifiserte fordelte kostnader" på kr 1 694 762 med 16,2% til NCS, 22,3% til INTNL og 61,5% til "indirekte", hvorav 50 % av de "indirekte" kostnadene er fordelt til norsk sokkel. Selskapet har ingen "spesifiserte ekskluderte kostnader knyttet til markedskommunikasjon".

Oljeskattekontoret viser her til begrunnelsen i avsnittet "profesjonelle kostnader" ovenfor, og mener således at selskapet

ikke kan få noe fradrag i sokkelinntekten for kostnader knyttet til markedskommunikasjon.

4.3.8 Emisjonskostnader

I selskapets brev av 16. oktober 2006 (vedlegg 2) er det opplyst at "Fusjons- og emisjonskostnader" på kr 17 872 000 knytter seg til to emisjoner som ble foretatt i 2005, hhv. en emisjon 15. juli 2005 og en rettet emisjon 7. september 2005. Kostnadene fremkommer slik:

Emisjon (fidelity management) 15. juli 2005	
[..] tilrettelegger 4% av innhentet beløp	1 742 000
[..] 2% av innhentet beløp	671 000
[..] juridisk råd	326 000
[..] finansiell råd	100 000
Stiftelsesomkostn.	10 000
SUM	3 049 000
Rettet emisjon 7. september 2005	
[..] tilrettelegger	13 258 000
[..] finansiell råd	33 000
[..] juridisk råd	275 000
[.. grafisk design]	236 000
Oslo børs	540 000
Juridisk USA	223 000
Stiftelsesomkostn.	8 000
Andre	252 000
SUM	14 823 000
TOTALT FORDELTE FUSJONS- OG EMISJONSKOSTNADER	17 872 000

Selv om selskapet karakteriserer ovennevnte kostnader som "Fusjons- og emisjonskostnader", er det liten tvil om at beløpet på kr 17 872 000 kun gjelder emisjonskostnader.

Av emisjonskostnadene på kr 17 872 000 er 50 % henført til sokkel (kr 8 936 000). Selskapet har forklart fordelingen slik i oversendelsesbrevet til selvangivelsen (vedlegg 6) pkt. 2:

Fusjons- og emisjonskostnader som er ført direkte mot egenkapitalen fradragsføres i tråd med skattelovens regler i henhold til det faktum at Petroleums-skatteloven ikke har særskilte regler på dette området. Vi har fordelt 50 % til norsk sokkel og 50% utenfor norsk sokkel.

Oljeskattekontoret er uenig i selskapets fordeling av emisjonskostnader.

Petrsktl. § 3 d gjelder fordeling av finanskostnader/-inntekter. Etter bestemmelsen skal netto finansposter fordeles:

mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd.

Gjenstand for nettoberegning og fordeling etter petrsktl. § 3 d annet ledd er nærmere forklart som:

gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde...

Emisjonskostnader er ikke eksemplifisert som finanspost. Spørsmålet er om denne typen kostnader kan omfattes av "ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde".

En ordlydsfortolkning taler for at ovenstående emisjonskostnader er en finanspost etter petrsktl. § 3 d. Det er liten tvil om at dette er kostnader "som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde".

Konteksten i bestemmelsen gir imidlertid uttrykk for at "ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" må tolkes innskrenkende. Det må dreie seg om tilsvarende ytelser som er eksemplifisert foran, nemlig "gjeldsrenter" eller "tap som følge av kurssvingninger på valuta". Spørsmålet er således om "ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" må tolkes slik at emisjonskostnader ikke omfattes.

Forarbeidene til fordelingsreglene i petrsktl. § 3 d uttaler følgende angående begrepet finanspost i Ot.prp. nr 86 (2000-2001) pkt 4.2.1:

Gjenstand for nettoberegning og fordeling etter bestemmelsen i §3 d annet ledd er gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser 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.

Spørsmålet om hva som omfattes av "ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" i petrsktl. § 3 d kan således ikke sees å være nærmere forklart i lov eller forarbeider, bortsett fra at tap på fordring, aksjegevinst og aksjeutbytte holdes utenfor.

Etter "Norsk lovkommentar" bør begrepet "ytelser som ikke kan henføres til en bestemt inntektskilde" i petrsktl. § 3 d forstås på samme måte som tilsvarende begrep i sktl. § 6-90 første ledd bokstav a. Det vises til s. 20 avsnitt 32:

Begrepet netto finansposter ble innført ved lovendringen 15. juni 2001 nr. 39. Dette innebærer imidlertid ingen realitetsendring, da det ikke ble foreslått noen endringer med hensyn til hvilke finansielle inntekter og utgifter som skal omfattes av fordelingsregelen. Bestemmelsen får først og fremst anvendelse på avkastning av finansielle eiendeler, unntatt mottatt utbytte, jf. petrsktf. § 13, og tilsvarende utgifter på finansielle poster. I tillegg omfattes realisasjonsgevinster og -tap i den utstrekning gevinsten eller tapet skyldes valutakursendringer. Andre gevinster eller tap knyttet til finansielle poster omfattes ikke.

Begrepene "gjeldsrenter" og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde må forstås på samme måte som tilsvarende begrep i sktl. § 6-90 (1) a. For gevinster og tap på valuta er det gitt tidfestingsregler i sktl. § 14-5 (5) når det gjelder langsiktige fordringer og gjeld.

Sktl. § 6-90 gjelder fordeling av fradrag mellom kommuner hvor skattyter har inntekt i flere kommuner. Der fremgår det i første ledd bokstav a at *"fradrag for gjeldsrenter og andre kostnader som ikke har tilknytning til noen bestemt inntektskilde"* skal fordeles forholdsmessig etter størrelsen av inntekten i hver kommune. Bestemmelsen har ingen nærmere forklaring på hva som ligger i "andre kostnader som ikke har tilknytning til noen bestemt inntektskilde".

Bestemmelsen i sktl. § 6-90 første ledd bokstav a er en videreføring av den gamle skatteloven av 1911 § 45 tredje ledd første punktum, som lyder slik:

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.

"Ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" ble av flere selskaper betegnet som "generalomkostninger", hvilket omfattet flere typer av utgifter, herunder bl.a. administrasjons- og regnskapskostnader, salgsutgifter, forsikrings-utgifter, forskningsutgifter og øvrige kostnader av generell karakter.

Klagenemnda la i kjennelse av 2. mai 1983 til grunn en snevrere tolkning av bestemmelsen:

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. sktl. § 45, 3. ledd. De ytelser denne bestemmelsen 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.

Denne forståelsen ble også lagt til grunn av Høyesterett i en dom gjengitt i Rt. 1987 s. 269.

Både Klagenemnda og Høyesterett har således tolket uttrykket "ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" innskrevende. Som det fremgår av sitatet fra Klagenemndas kjennelse må kostnadene ha samme karakter som "gjeldsrenter".

Emisjonskostnader er kostnader som pådras i forbindelse med tilføring av ny kapital til selskapet. Som det fremgår av ovenstående tabell – består emisjonskostnadene i nærværende sak av honorarer til ulike aktører – bl.a. meglere og advokater – samt gebyrer til Oslo børs. Etter kontorets oppfatning er dette kostnader som må likestilles med "gjeldsrenter" etter petrisktl. § 3 d. Renter og gebyrer til bank og meglere er – på tilsvarende måte som ved emisjon – kostnader som oppstår i forbindelse med finansieringen av selskapet.

Det nevnes i denne forbindelse også at Oljeskattenemnda ved ligningen for inntekts-året 1982 la til grunn at kostnader i forbindelse med aksjekapitalutvidelse - herunder kostnader i forbindelse med utlegging, gebyr til bank og meglere etc - var kostnader "som ikke kan henføres til en bestemt inntektskilde" etter sktl. 1911 § 45, 3. ledd.

Basert på ovenstående mener kontoret at emisjonskostnadene på kr 17 872 000 skal fordeles etter petrsktl. § 3 d.

4.4 Oppsummering - Forslag

Etter Oljeskattekontorets oppfatning drev [selskapet] særskattepliktig virksomhet i 2005 og har derved krav på fradrag for kostnader på sokkelen.

Kontoret foreslår i henhold til ovenstående følgende kostnadsfordeling:

	NCS	Petrsktl. § 3 d
Administrasjonskostnader	4 462	
Terminering forretn.føreravt.	850	
Profesjonelle kostnader	0	
Reise-/representasjonskostnader	0	
Leie-, kontor- og andre kostnader	562 105	
Kostnader knyttet til markedskommunikasjon		
Emisjonskostnader		17 872 000
Total	5 024 955	17 872 000

Fra selskapets tilsvarende gjengis:

Vi har merket oss innholdet i Oljeskattekontorets notat til Klagenemnda for Oljeskatt. Selskapet har som tidligere kommunisert ikke tilstrekkelig dokumentasjon til å ta opp forholdet i større detalj i denne klagen, selv om det er vår vurdering og mening at en større andel av kostnadene tilhører sokkelen. Det er imidlertid mange tolkningsmomenter i disse spørsmålene, og selskapet ønsker derfor å benytte anledningen til å sette seg bedre inn i oljebeskatningen før en eventuelt tar opp disse spørsmålene knyttet til senere år. Dersom det viser seg at en annen fordeling fremtrer som følge av ligningsbehandlingen av senere år så forutsetter vi at Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda retroaktivt anvender de samme prinsipper for 2005 ligningen.

[Selskapet] er imidlertid blitt oppmerksom på at krav om refusjon av skatteverdien av leteutgifter etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav c formelt skal fremmes samtidig med innlevering av selvangivelsen for det aktuelle inntektsår. Krav om refusjon ble av denne grunn ikke fremsatt i selvangivelsen for [selskapet] for inntektsåret 2005, men vi håper likevel at ligningsmyndighetene kan behandle et refusjonskrav som fremsettes under ligningsbehandlingen.

For inntektsåret 2005 krever [selskapet] at skatteverdien av selskapets sokkelkostnader på 5 024 995, jf. Oljeskattekontorets

klagenotat side 21, blir utbetalt i forbindelse ligningen for inntektsåret 2005.

Fra kontorets bemerkninger til selskapets tilsvare siteres:

[Selskapet] ber i nevnte brev om at skatteverdien av kostnadene Oljeskattekontoret i klagenotatet av 25. juni 2007 foreslår henført til sokkel – kr 5 024 955 – blir utbetalt for 2005 iht refusjonsordningen i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Kontoret vil foreslå for Klagenemnda at anmodningen behandles i tilknytning til klagesaken.

Spørsmålet er om selskapets sokkelkostnader i 2005 er refunderbare etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Bestemmelsen lyder slik:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt.

Etter bestemmelsen kan man således kreve utbetalt skatteverdien av *"direkte og indirekte utgifter... til undersøkelse etter petroleumforekomster"*. Hvilke kostnader dette omfatter er nærmere presisert i Ot. prp. nr 1 (2004 og 2005) s. 122:

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

[Selskapet] hadde i 2005 ingen eierandel på norsk kontinentalsokkel, og det er ikke foretatt noen direkte undersøkelser etter petroleumforekomster. Det fremgår videre av sakens opplysninger at selskapet i løpet av 2005 arbeidet aktivt for å posisjonere seg mot ulike oljeselskaper og lisenser på norsk sokkel, samt for å bli prekvalifisert som lisensdeltaker. I den forbindelse etablerte selskapet i 2005 egne [distriktskontorer] for å øke nærheten til olje- og gass miljøet.

Basert på ovenstående har Oljeskattekontoret vanskelig for å se at selskapets kostnader i 2005 er refunderbare etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Etter kontorets oppfatning er ovennevnte kostnader på kr 5 024 995 i all hovedsak knyttet til etablering av selskapet, herunder søknad om prekvalifisering som lisensdeltaker. Dette understrekes også av advokatfirmaet [...] i selskapets klage av 20. desember 2006:

Selskapet hadde i 2005 ingen kostnader forbundet med utbygging eller produksjon på norsk sokkel, og hadde heller ingen letetekostnader som er refunderbare under disse særlige reglene.

<...>

De kostnadene som der pådratt i Norge mot inntektsbringende virksomhet er i all hovedsak rettet mot markedsinngang på norsk sokkel.

[kontorets understreking]

For øvrig vises det til klagenotat av 25. juni 2007.

Kontoret vil i henhold til ovenstående foreslå for Klagenemnda at selskapet ikke får utbetalt skatteverdien av noen del av kostnadene på kr 5 024 955 for 2005.

Selskapets eventuelle kommentarer bes være kontoret i hende innen 14. september 2007.

Selskapet har ikke kommentert kontorets bemerkninger.

4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder hvorvidt selskapets aktiviteter i 2005 oppfyller kravet til virksomhet etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 1 og om selskapet således har krav på å få fradrag på sokkelen for deler av kostnadene. Under forutsetning av at selskapet er særskattepliktig, vil Klagenemnda også ta stilling til om deler av sokkelkostnadene i 2005 er refunderbare etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

Petroleumsskattelovens virkeområde er nedfelt i lovens § 1. Bestemmelsen lyder slik:

Denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum...

[Selskapet] hadde i 2005 ingen eierandel på norsk sokkel, og det er ikke foretatt direkte undersøkelser etter petroleumforekomster. Dette skulle tilsi at selskapet ikke har påbegynt særskattepliktig virksomhet allerede fra inntektsåret 2005.

Det generelle utgangspunkt er at den inntektsgivende aktivitet må være kommet i gang for at en næringsvirksomhet skal anses påbegynt. At skattyteren har påbegynt planleggingen av virksomheten, vil derfor vanligvis ikke være tilstrekkelig. Som fremholdt i Lignings-ABC 2005 side 744, vil næringsvirksomhet likevel i visse tilfeller kunne anses påbegynt på det forberedende stadium. Således heter det her:

Dersom de forberedende handlinger har særlig og nær tilknytning til den inntektsgivende aktivitet kan næringsvirksomhet anses som påbegynt allerede ved dette tidligere tidspunkt, f.eks. anskaffelse av produksjonsmidler/leie av lokaler.

Ved ligningen av [selskapet] for inntektsåret 2005 la Oljeskattenemnda til grunn at selskapet ikke hadde påbegynt særskattepliktig virksomhet. I klagenotatet har Oljeskattekontoret foretatt en fornyet vurdering og har kommet til at selskapet må anses for å ha drevet sokkelvirksomhet fra 2005.

[Selskapet] hadde allerede i 2005 konkrete planer med sikte på å bli prekvalifisert som lisensdeltaker på norsk sokkel. I den forbindelse etablerte selskapet egne [distriktskontorer] for å øke nærheten til olje- og gassmiljøet og ansatte medarbeidere med lang erfaring på norsk sokkel. Som en følge av denne aktiviteten ble selskapet prekvalifisert som operatør [...]. Videre brukte selskapet mye tid på å undersøke og teste ut hvilke områder på sokkelen som egnet seg til å utnytte selskapets [teknologi]. Det ble blant annet - etter en avtale med [et annet selskap] - gjennomført omfattende testing på [et felt] i november og desember 2005. Selskapet hadde også i 2005 et samarbeidsprosjekt med bl.a. [et operatørselskap] for å videreutvikle [teknologien]. Selskapet deltok dessuten i flere rundesøknader i 2006, hvilket resulterte i at selskapet ble tildelt [...] eierandel i Blokk [...] i Nordsjøen i januar 2007.

Etter dette finner Klagenemnda at [selskapet] har drevet særskattepliktig virksomhet allerede fra inntektsåret 2005.

Når det gjelder hvilke kostnader selskapet kan få fradrag for på sokkelen, viser Klagenemnda til klagenotatets punkt 4.3 og 4.4 (foran side 10-18). Klagenemnda legger Oljeskattekontorets vurderinger her til grunn og finner at [selskapet] har krav på fradrag i sokkelinntekten med et beløp på kr 5 024 955, samt at et beløp på kr 17 872 000 skal omklassifiseres fra landkostnader til finanskostnader til fordeling mellom sokkel og land etter petrsktl. § 3 bokstav d.

Selskapet krever i tilsvaret til klagenotatet at de direkte kostnadene som skal henføres til sokkel, må utbetales i henhold til refusjonsordningen i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Bestemmelsen lyder slik:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår.

Når skatteverdien av undersøkelsesutgifter kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c.

Hvilke kostnader som omfattes av bestemmelsen er nærmere presisert i Ot.prp. nr 1 (2004-2005) side 122:

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

Etter Klagenemndas oppfatning knytter ovennevnte kostnader på kr 5 024 955 seg til etablering av sokkelvirksomheten. Klagenemnda kan ikke se at disse kostnadene er av en slik art at de er refunderbare etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

Etter dette har selskapet fått delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

2 Kjennelse 17.11.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster

1) Innledende bemerkninger

[...] Selskapet ble stiftet 6. mars 2006. Selskapet hadde ingen lisenser pr. 31. desember 2006, men var pr. 8. februar 2008 deltaker i 18 lisenser ervervet i 2007 og 2008. Selskapets registrerte formål er "leting etter olje og gass på norsk kontinentalsokkel og tilknyttet virksomhet."

Ved ligningen for inntektsåret 2006 krevde selskapet refundert skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster i henhold til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd på til sammen kr 36 326 143. Dette beløpet ble senere korrigert til kr 35 794 280. Ved ligningen ble refusjonsgrunnlaget nedsatt til kr 7 948 892, mens sokkelunderskudd til fremføring ble fastsatt til kr 27 845 388.

Selskapet påklaget ligningen i brev av 20. desember 2007 og med utfyllende klage av 11. januar 2008. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 19. mai 2008. Klagenotatet er kommentert av selskapet i brev av 18. juni 2008.

2) Saksforholdet og ligningen

I selvangivelsen for 2006 fremmet [selskapet] som nevnt krav om utbetaling av skatteverdien av letekostnader på kr 35 794 280. Utbetalingsgrunnlaget tilsvarte skattemessig underskudd i selskapet redusert med finanskostnader. I brev av 6. juni 2007 ba Oljeskattekontoret opplyst hva slags kostnader som var inkludert i grunnlaget for utbetalingskravet. Selskapets redegjørelse ble gitt i brev av 28. juni 2007.

Selskapet ble varslet om fravikelse ved brev av 6. august 2007. I varselet ble det redegjort for ligningsbehandlingen for 2005, der Oljeskattenemnda kom til at alle kostnader som ikke knyttet seg til selskapenes reelle leteaktivitet måtte holdes utenfor utbetalingsordningen. Oljeskattenemnda satte et skille mellom kostnader som knyttet seg til etablering og oppbygging av et selskap og kostnader som knyttet seg til

selve leteaktiviteten. Selskapet ble i dette varselet bedt om å fremsette et begrunnet forslag til fordeling av hvilke kostnader som kunne henføres til utbetalingsordningen og andre ordinære sokkelkostnader som eventuelt ville inngå i selskapets fremførbare underskudd. I [selskapets] tilsvar av

17. september 2007 ga selskapet en nærmere redegjørelse for hvorfor selskapet ikke delte Oljeskattenemndas oppfatning av hvordan refusjonsordningen skal praktiseres. Påstanden i selvangivelsen ble ikke endret og selskapet ga ingen nærmere opplysninger om hvordan de enkelte kostnadene skulle behandles.

Selskapet ble i brev av 29. oktober 2007 varslet om at Oljeskattekontoret overveiet å foreslå for Oljeskattenemnda å redusere selskapets utbetalingskrav etter petrskl. § 3 bokstav c femte ledd. Kontoret var av den oppfatning at samtlige kostnader, med unntak av utgifter på kr 7 500 000 til innhenting av seismiske data falt utenfor refusjonsordningen. Et beløp på kr 531 863, som ikke inngikk i refusjonskravet – kostnader til etablering av lånefinansiering – ble klassifisert som finanskostnader og fordelt mellom sokkel og land etter petrskl. § 3 bokstav d. De øvrige kostnadene som ikke inngikk i refusjonsgrunnlaget, inngikk i selskapets fremførbare sokkelunderskudd.

Selskapets kommentarer til varselet ble gitt i brev av 5. november 2007. Selskapet ble lignet i samsvar med varselet, med unntak av at en mindre andel av selskapets egne lønnskostnader ble henført til utbetalingsordningen. Oljeskattenemnda tok utgangspunkt i selskapets timelister og kom til at 20 pst av lønn inklusive indirekte kostnader for 3 (av i alt 6) medarbeidere kunne inngå i grunnlaget for refusjon av letekostnader. Beløpet som ble allokert til utbetalingsordningen utgjorde kr 448 892, og fremkommer slik:

	100 %	20 %
[ansatt A]	1 163 700	232 740
[ansatt B]	637 815	127 563
[ansatt C]	442 944	88 589
	2 244 459	448 892

Oljeskattenemnda var heller ikke enig i at kostnader til etablering av lånefinansiering med kr 531 863 skulle klassifiseres som finanskostnader, og mente at disse skulle anses som ikke refunderbare sokkelkostnader. Ved en inkurie ble dette ikke fulgt opp ved effektuering av ligningen. Konklusjonen ble etter dette at kr 7 948 892 (7 500 000 + kr 448 892) ble godkjent som grunnlag for utbetaling. Kostnader til etablering av lånefinansiering på kr 531 863

ble (feilaktig) klassifisert som finanskostnader og fordelt mellom sokkel og land etter petrskl. § 3 bokstav d, mens øvrige kostnader inngikk i fremførbart sokkelunderskudd.

3) Anførlene

Fra selskapets klage gjengis:

[Selskapet] vil med dette klage over ligningen for 2006. Klagen omfatter følgende to forhold:

- fastsettelse av “utgifter til undersøkelse” etter Petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd (refusjonsordningen)
- kostnader til etablering av lånefinansiering

Helt innledningsvis skal vi presisere at selskapets forretningskonsept i form og fremgangsmåte fraviker fra “tradisjonell” letevirksomhet på et par viktige punkter. Disse er:

- selskapet har fra første dag fokusert på anskaffelse av leteareal. Dato for prekvalifisering er derfor ikke vesentlig mht til når selskapet har startet undersøkelsesvirksomheten. Dette medførte blant annet at selskapet kunne delta i TFO 2006 som resulterte i tildeling av en [...] andel i lisens [...] allerede i januar 2007 - kun to måneder etter prekvalifiseringsdato.
- selskapet har et “alternativt” konsept for erverv av letelisenser som kort oppsummert medfører at selskapet tilbyr riggkapasitet i stedet for penger.

Selskapets kostnader for 2006 har med andre ord i all hovedsak vært knyttet til evaluering av konkrete leteområder (for søknader og evt. farm-in muligheter) samt aktiviteter for å sikre riggkontrakt og for å bekrefte riggbehovet hos potensielle samarbeidspartnere. Dette er i sin helhet “utgifter til undersøkelse” som kvalifiserer til utbetaling av skatteverdien der selskapets påstand er:

- Utforskningskostnader for 2006 fastsettes til kroner 36 326 143. Dette inkluderer kostnader knyttet til prekvalifiseringsarbeid på kroner 1 101 094.
- Kostnader til etablering av lånefinansiering allokeres i sin helhet til sokkel med kroner 531 863.

Refusjon etter Petroleumsskatteloven § 3 c, femte ledd

Selskapet har ved ligningen 2006 krevd utbetalt skatteverdien av direkte og indirekte utgifter til undersøkelse etter petroleumsføremønstre der grunnlaget var kr 36 326 143. Ved ligningen er grunnlaget redusert til kroner 7 948 892. Reduksjonen er ikke begrunnet. Imidlertid antar vi at de anførsler som er fremmet i varsel forut for ligningen er representative for Oljeskattenemndas syn. Videre viser vi til anførsler fremmet ved Oljeskattekontorets (uformelle) presentasjon av ligningen for 2006 den 5. desember. På denne bakgrunn forstår selskapet det slik at Oljeskattenemnda har lagt til grunn en snever definisjon av begrepet “undersøkelse” som medfører at store deler av selskapets kostnader ikke kvalifiserer til refusjon etter Petroleumsskatteloven (pskl) § 3 c) femte ledd.

[Selskapet] er av den oppfatning at skattemyndighetene har foretatt en innskrenkende tolkning av bestemmelsen som det ikke er hjemmel for på bakgrunn av lovens formål og forarbeider.

[Selskapet], virksomhet i 2006

[Selskapet] ble stiftet den 6. mars 2006 og er et selskap 100 % eiet av [morselskapet]. Selskapets virksomhet er utelukkende knyttet til virksomhet på norsk kontinentalsokkel som vil være skattepliktig og underlagt særskatt etter petroleumsskatteloven.

Selskapet har fra første dag fokusert på verdiskapning knyttet til leting på norsk sokkel. Virksomheten ble derfor bevisst organisert slik at ressurser og fokus utelukkende ble rettet på nye leteprospekter. Selskapet valgte på denne bakgrunn en organisasjonsmodell med minst mulig administrasjon. Det alt vesentlige av kontorutstyr ble leaset og organisasjonen ble bemannet med begrenset personell som først og fremst var rekruttert med tanke på fremtidige leteoppgaver.

Følgelig var den vesentligste oppgaven i 2006 evaluering og posisjonering med tanke på å sikre tilgang til konkrete leteområder. Det skal i den anledning bemerkes at vurdering av samarbeidspartnere også var en viktig del av denne prosessen. Dette fordi tilgang til de områdene som ble ansett attraktive for selskapet var og er betinget av:

- Et fåtall større selskap sitter med flere rettigheter knyttet til letelisenser. Utviklingen (og optimismen) i petroleumsvirksomheten gjør det lite sannsynlig at disse er villige til å overdra/selge rettighetene til tredjeparter. Et alternativ til kjøp kan imidlertid være å kunne tilby et forpliktende samarbeid, forutsatt at [selskapet] i den forbindelse fremstår som en attraktiv samarbeidspartner.
- Selskapet ønsket tildelt områder fra myndighetene i forbindelse med søke/ lisensprosesser. Forpliktende samarbeid mellom flere selskap ble i den anledning ansett som fordelaktig.

I et marked der mange nye aktører kjemper om lisensandeler, direkte eller indirekte gjennom samarbeid med andre, har [selskapet] valgt et spesielt forretningskonsept for å posisjonere seg som en attraktiv samarbeidspartner. Det skal igjen understrekes at formålet med å fremstå som “preferert samarbeidspartner” er først og fremst fordi dette vil gi tilgang til konkret leteareal i spesifikke lisenser som selskapet har identifisert og analysert gjennom året.

Konseptet er å tilby riggkapasitet i bytte for andeler i tildelte lisenser, populært sagt “rig for oil”. Slik markedet hadde utviklet seg er ikke tilgang på risikovillig kapital lengre den eneste kritiske suksessfaktoren for å få tilgang på nye lisenser. Attraktive samarbeidspartnere må også kunne tilby noe mer, enten i form av unik kunnskap og ekspertise eller riggtilgang slik [selskapet] har valgt.

Selskapets strategi forutsatte imidlertid to forhold, en felles forståelse og oppfatning av et stramt riggmarked samt tilgang på førsteklasses rigger beregnet på de lisenser der selskapet har interesser på norsk kontinentalsokkel. Det ble derfor utarbeidet en analyse av riggmarkedet som er grundig presentert både for norske myndigheter samt potensielle samarbeidspartnere. Videre sikret selskapet seg tilgang til det ypperste av rigger, såkalt 6 generasjons rigg.

Vesentlig aktivitet gjennom 2006 var følgende:

- analyse av riggmarkedet og anskaffelse av riggkontrakt

- evaluering av konkrete letelisenser, herunder samarbeidspartnere for ev farm-in og/eller felles søknadsprosesser
- TFO søknad
- øvrig oppfølging og kvalifisering av selskapet, herunder arbeid knyttet til prekvalifisering av selskapet

Selskapet ble prekvalifisert som lisensdeltaker av norske myndigheter i november 2006. Analyser av aktuelle lisenser, herunder due diligence arbeid og arbeid knyttet til potensielle samarbeidspartnere, hadde imidlertid pågått parallelt gjennom året. Følgelig kunne selskapet inngå en AMI avtale med [et annet selskap] allerede i september 2006 og kun tre dager etter prekvalifisering signerte selskapet en avtale med [et tredje selskap] om kjøp av en [...] andel i lisens [...] med overtakelsestidspunkt i januar 2007. Videre ble selskapet i TFO 2006-runden tildelt en [...] andel i lisens [...] allerede i januar 2007.

Prekvalifisering:

Vi skal for ordens skyld redegjøre nærmere for kostnadene knyttet til prekvalifisering. [Selskapet] ble prekvalifisert som rettighetshaver på norsk kontinentalsokkel 30. november 2006. I den anledning hadde selskapet kostnader knyttet til søknad og underliggende dokumentasjon av egnethet som rettighetshaver. Dette omfatter kostnader knyttet til tjenester levert av 3. part samt interne ressurser i selskapet.

Selskapet benyttet seg av tjenester levert av [et konsulentselskap] der selskapet i 2006 fakturerte tjenester for kr. 471.871. I tillegg ble selskapet fakturert til sammen kr. 82.743 av Oljedirektoratet dette året.

[Selskapet] benyttet også interne ressurser. [En ansatt], HSMK-leder, stod for gjennomføringen og benyttet anslagsvis 80 % av sin tid fra han startet i selskapet i oktober 2006 og frem til prekvalifisering fant sted. Dette er estimert til 282 timer. Direkte og indirekte kostnader i 2006 knyttet til [denne ansatte] er beregnet til kr. 1515/time. Dette utgjør kr. 427.230.

I tillegg anslås det at leder i selskapet, [...], benyttet i gjennomsnitt 15 % av sin tid i oktober og november 2006 for å kvalitetssikre søknadsprosessen samt fronte kontakten med myndighetene. [Lederens] kostnader for 2006 er estimert til kr. 2250/time. Dette utgjør kr. 119.250.

Kostnadsoversikt:

Leverandør	Antall timer	Kost/time	Kostnad
[Et konsulentselskap]			Kr. 471.871
Oljedirektoratet			Kr. 82.743
Intern tid - HSMK leder	282 timer	Kr. 1515	Kr. 427.230
Intern tid - selskapets leder	53 timer	Kr. 2250	Kr. 119.250
Tilsammen			Kr. 1.101.094

Oppsummering:

Det alt vesentligste av selskapets aktivitet i 2006 har vært knyttet til anskaffelse av letelisenser, herunder analyse av lisensene og anskaffelse av riggkontrakt.

Juridisk vurdering

Problemstilling

Vi viser til punkt 1.1. og skal innledningsvis slå fast at selskapet utelukkende driver virksomhet som er gjenstand for særskatt. Dette medfører selvfølgelig ikke at samtlige kostnader av den grunn vil være fradragsberettiget. Selskapets aktivitet må analyseres nærmere før den enkelte utgiftspost/kostnad blir vurdert, klassifisert og henført til den enkelte aktivitet. Vurdering av refusjon av kostnader til undersøkelse vil etter dette måtte foretas i to trinn:

1. Aktiviteter deles inn i følgende tre grupperinger:
 - a. Aktivitet knyttet til etablering¹
 - b. Aktivitet knyttet til letevirksomhet
 - c. Aktivitet knyttet til utbygging/drift/transport

Vi anser det som udiskutabelt at det kun er kostnader som er knyttet til gruppe b) som vil kunne vurderes som "utgift til undersøkelse". Imidlertid er det ikke slik at dette igjen er en "residualstørrelse" som i sin helhet er grunnlag for refusjon, jf trinn to nedenfor.

2. Kun utgifter (direkte eller indirekte) til undersøkelse etter petroleumsforekomster kvalifiserer til refusjon av skatteverdien. Trinn to medfører derfor
 - a. Begrepet "undersøkelse" må defineres og
 - b. det må vurderes om den spesifikke kostnad skal klassifiseres som kostnad til undersøkelse

For ordens skyld skal vi bemerke at det ikke synes kontroversielt hvorvidt påberopte kostnader skal tidfestes i 2006, dette legges i det følgende til grunn.

Oppsummering:

[Selskapet] har forstått det slik at skattemyndighetene og selskapet har samme forståelse av vurderingstema.

Problemstillingen og uenighet gjenstand for klage omhandler definisjonen av "undersøkelse". Selskapet er av den oppfatning at skattemyndighetene har lagt til grunn en innskrenkende tolkning. En tolkning som er i strid med legalitetsprinsippet og alminnelige rettslige prinsipper for lovtolkning.

Definisjonen av "undersøkelse"

Skattemyndighetens definisjon

Endring av ligning er ikke begrunnet. Vi viser imidlertid til spørsmål fra Oljeskattekontoret (OSK) forut for ligningen samt (uoffisiell) presentasjon av OSK den 5. desember 2007. Dersom vi forstår myndighetenes syn korrekt kan dette oppsummeres slik

- letevirksomhet vil ikke nødvendigvis være kostnader til undersøkelse
- En naturlig forståelse av ordlyden er at det må foreligge en aktivitet som, når den er avsluttet, har til hensikt å kunne si noe om muligheten for at det foreligger en petroleumsforekomst innenfor et geografisk område.
- Det foreligger et krav til at man faktisk leter, altså en konkret aktivitet

OSK har henvist til lovens ordlyd og forarbeider som grunnlag for sin tolkning.

¹ Her begrenset til direkte etableringskostnader som stiftelseskostnader og øvrige eieroppfølgingskostnader. Disse skal ikke belastes selskapet, men er aktivert av eier.

Selskapets kommentar - Selskapet er enig i første anførsel som er i samsvar med vårt punkt 1.2.1. ovenfor. Det vil si, det er ikke tilstrekkelig i seg selv at kostnaden oppstår i det som tradisjonelt har vært definert som "letefasen" til et selskap og/eller prosjekt. I tillegg må aktiviteten som kostnaden utledes av analyseres og klassifiseres som "undersøkelse".

Imidlertid konstaterer selskapet at det verken i lov eller forarbeider er stillet et krav til konkret aktivitet, eller "faktisk" leting. Tvert imot, det er kun finanskostnader som er særskilt unntatt mens vi i forarbeidene ellers ikke finner støtte for at lovgiver har hatt til intensjon å forme en snever definisjon av "undersøkelse".

Tolkning av § 3 c) femte ledd, generelt om lovtolkning

Det følger av vår konstitusjon at det offentliges inngrep overfor borgerne krever hjemmel i formell lov eller plenarvedtak av Stortinget (legalitetsprinsippet). Prinsippet er vesentlig i skatteretten der lov og prinsipper for tolkning av loven står helt sentralt. For tolkningsprinsipper viser vi til Fredrik Zimmer, lærebok i skatterett, 5 utgave side 46:

"Lovens ordlyd er utgangspunktet for tolkningen..... Etterlater lovteksten tvil, må andre rettskilder trekkes inn..... Særlig vil lovbestemmelsens formål kunne ha betydning. Men hensynet til forutsigbarhet setter likevel grenser for hvor langt man kan gå; skattyterne skal i rimelig utstrekning kunne forutse sin rettsstilling og kunne innrette seg etter reglene. Et slik syn kommer til uttrykk bl.a. i Rt. 1990 s. 1293 Ytterbøe:

"Den lovforståelse som staten hevder, er verken i loven eller i dens forarbeider komme til uttrykk med den klarhet som må kreves for at skattyterne skal kunne innrette seg etter regelverket. At hensynet til forutberegnelighet på skatterettens område må tillegges betydelig vekt, er kommet til uttrykk i både rettspraksis og teori.

Det er neppe vesentlige forskjeller i prinsippene for lovtolkning hva enten det gjelder hjemmel for skatteplikt eller regler som gir fradragsrett eller annen fordelaktig posisjon."

Utbetaling av skatteverdien etter pskl § 3 c) femte ledd må anses som en slik "fordelaktig posisjon".

Legalitetsprinsippet legger til grunn at skattytere skal kunne innrette seg etter regelverket der lovens ordlyd, forarbeider eller eventuelle andre rettskilder legger begrensninger for skattemyndighetene lovforståelse.

Oppsummert:

[Selskapet] hevder at skattemyndighetenes innskrenkende definisjon av "undersøkelse" er i strid med legalitetsprinsippet da tolkningen ikke følger av lovens ordlyd eller forarbeider. I tillegg strider tolkningen mot lovens formål.

Tolkning av § 3 c) femte ledd, lovens ordlyd og forarbeider

De vesentligste tolkningsmomenter ved pskl § 3 c) femte ledd vil være lovens ordlyd, forarbeider og formål.

Lovens formål:

Spørsmålet om endringer av skatteforutsetningene var en del av et større arbeid i regi av Kon-Kraft. Bakgrunnen var en konstatering av at norsk sokkel stod ovenfor

store utfordringer med hensyn til å fremstå som et attraktivt leteområde i internasjonal sammenheng. Alle muligheter forbedring av konkurranseforutsetningen ble derfor undersøkt og i St.meld. nr 2 (2003-2004) er dette oppsummert:

”Viktige virkemidler for effektiv ressursutnyttelse over tid er kostnadseffektivitet, arealforvaltning, herunder stabil tilgang til attraktivt leteareal, effektiv regulering, satsning på forskning og utvikling samt å legge til rette for mangfold og konkurranse blant oljeselskapene.... I denne situasjonen er det avgjørende med nye aktører som kan bidra med nye driftsformer, økt fokus på mindre prosjekter, og utfordre de eksisterende aktørene til forbedringer. Nye aktører er et viktig supplement til de eksisterende aktørene. Økt mangfold og større konkurranse mellom de ulike aktørene er et viktig tiltak for å legge til rette for effektiv ressursutnyttelse.”

Nye aktører som kunne bidra til mangfold og konkurranse var altså en kritisk faktor. Kon-Kraft påpekte i den anledning at det eksisterende regelverk for fremføring av underskudd med rente av aktørene selv ikke var ansett som tilstrekkelig for å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon. Departementet bemerket at regelverket slik det forelå etter deres oppfatning gav sikkerhet for fradrag for leteutgifter for selskap utenfor skatteposisjon, men tilføyde:

”Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon. For å redusere eventuelle inngangsbarrierer for nye aktører, og for å tilrettelegge for samfunnsøkonomisk lønnsom leting, foreslår departementet en ordning med årlige utbetalinger fra staten av skatteverdien av leteutgifter til selskap som ikke er i skatteposisjon....”

Det ble presisert at lovendringen tok sikte på å redusere eventuelle inngangsbarrierer for nye aktører og at skattyter med den nye ordningen skulle kunne velge hvilke av reglene som skulle benyttes.

[Selskapet] er en ny aktør hvis bruk og eksklusiv tilgang til rigger gir selskapet et konkurransefortrinn i sin særskattepliktige virksomhet. Samtidig avhjelper selskapet det som forventes å være en akutt riggmangel og bidrar dermed til “samfunnsøkonomisk lønnsom leting” sammen med andre aktører med andre forretningskonsept.

Letevirksomhet på norsk sokkel må anses som høyrisikovirksomhet. Imidlertid kunne selskapet beslutte sin virksomhetsstrategi etter endring av pskl § 3 c) femte ledd med forventninger om at myndighetene nettopp hadde til hensikt å fremme virksomhet av den art som selskapet representerte.

Det må i tillegg bemerkes at behandlingen forut for lovendringen ikke var egnet til å gi selskapet indikasjon på at myndighetene ville foreta en innskrenkende tolkning av definisjonen av letekostnader.

Forarbeider:

Lovendringen var grundig utredet gjennom forarbeider. I første rekke gjelder dette ovennevnte St.meld. nr 2 og Ot.prp. nr 1 (2004-2005).

I St.meld. side 107 har departementet positivt definert hvilke kostnader som skal inkluderes etter ordningen:

“Departementet foreslår at utbetalingsordningen skal omfatte selskapets utgifter relatert til undersøkelse og leteboring etter petroleum på norsk

sokkel. Dette er utgifter som kan utgiftføres etter petroleumsskatteforskriftens § 3, og som må avgrenses mot (aktiveringspliktige) utbyggingskostnader. Det foreslås også at indirekte kostnader som selskapets egne administrasjonskostnader knyttet til leteaktiviteten skal falle innenfor ordningen. Departementet vil vurdere om det er nødvendig med en nærmere avgrensning av hvilke kostnader som skal omfattes av utbetalingsordningen.”

Vi forstår det slik at departementet foretok fire presiseringer:

- kostnaden må kunne utgiftføres etter petroleumsskatteforskriftens § 3
- kostnader som skal aktiveres som utbyggingskostnader er ikke inkludert
- også indirekte kostnader vil være fradragsberettiget og
- departementet forbeholdt seg retten til eventuelt å avgrense nærmere

I Ot.prp. ble slik avgrensning foretatt ved at finanskostnader særskilt ble unntatt. Det er vår forståelse at dette ikke ble foretatt på grunn av kostnadens art eller tilknytning i forhold til undersøkelsesaktivitet, men mer av praktiske hensyn fordi det kunne oppstå vanskelige allokeringsspørsmål som myndighetene ønsket å avverge.

I proposisjonens punkt 14.2.2. er det tatt inn eksempler på kostnader som inkluderes. Dette utgjør ingen uttømmende liste, men er en eksemplifisering av den type kostnader som er omtalt i St.meld.

[Selskapet] konstaterer at det ikke på noe punkt i forarbeidene stilles krav til “faktisk” letevirksomhet. Tvert imot, det henvises til petroleumsskatteforskriftens § 3 der det følger:

”Utgifter til undersøkelse som kan foretas med tillatelse gitt av norsk myndighet. herunder utgifter til undersøkelsesboring, kreves ikke aktivert”.

I samsvar med bestemmelsen har det vært alminnelig akseptert praksis at direkte og indirekte kostnader knyttet til analyse, erverv og undersøkelse av letelisenser kan utgiftføres. Vi er ikke kjent med at det har vært oppstilt et tilleggskrav om at utgiftsføring kun gjelder for “faktiske” letetekostnader.

Departementet synes også å legge opp til en videreføring av denne praksis når det i Ot.prp. anføres:

“Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsføremål, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader”

Oppsummering og konklusjon

Refusjonsordningen ble etablert for å stimulere til etablering av nye aktører og bruk av nye driftsformer. I følge ordlyden er det “utgifter til undersøkelse” som vil danne grunnlag for refusjon. Lov og forarbeid gir ikke en presis definisjon. Imidlertid hadde selskapet grunn til å forvente at både direkte og indirekte kostnader tilknyttet nåværende eller forventet undersøkelse var inkludert.

Videre skal det legges til at ordningen utelukkende ble etablert for å imøtekomme selskapenes innsigelser mot eksisterende ordninger og eventuelle likviditetsulemper. For staten er det presisert at valg av ordning anses provenynøytralt.

Skattemyndighetene har imidlertid tolket definisjonen innskrenkende og/eller lagt inn tilleggskrav om "faktisk" letevirksomhet uten at dette har støtte i lov, forarbeider eller lovens formål.

Det primære mål for [selskapet] har i 2006 vært å skaffe areal for å kunne forberede videre undersøkelse, herunder skaffe rigg til disse operasjonene. Aktiviteten har altså til hensikt å kunne si noe om muligheten for at det foreligger en petroleumsforekomst innen et geografisk område.

Selskapets utgifter som definert i selvangivelse er følgelig å anse som kostnader til "undersøkelse" der skatteverdien er gjenstand for utbetaling i samsvar med pskl § 3 c) femte ledd.

Kostnader til etablering av lånefinansiering

Selskapet ble varslet om at Oljeskattekontoret vurdert å foreslå at belastningene fra [et advokatfirma] anses som en finanskostnad som skal inngår i fordelingsgrunnlaget for netto finansposter. Begrunnelsen var at finansieringskostnadene må likestilles med "gjeldsrenter" etter petroleumsskatteloven § 3 d, annet ledd.

Vi konstaterer at Oljeskattenemnda har foretatt en fordeling og legger til grunn at dette er begrunnet som tidligere varslet. Selskapet er av den oppfatning at dette ikke er korrekt og fastholder tidligere påstand i forbindelse med selvangivelse.

Ved å likestille belastningene fra [advokatfirmaet] med gjeldsrenter foretar ligningsmyndighetene en utvidende tolkning av petroleumsskatteloven § 3 d som det ikke foreligger hjemmel til, jf punkt 1.2.3 ovenfor.

Videre vil vi anføre at belastningen er av en slik art at denne ikke under noe omstendighet kan likestilles med gjeldsrenter. Bakgrunnen for belastningen fra [advokatfirmaet] var konkret rådgivning og diskusjon i forbindelse med selskapets finansiering. Belastningen ble så fakturert etter faktisk ytet tjeneste. Faktureringen hadde ingen direkte tilknytning til lånet, eller var en forutsetning for dette. Og i motsetning til karakteristiske kjennetegn for gjeldsrenter var det ikke noen hovedstol som igjen medførte et løpende, periodisk vederlag som gjenytelse.

Belastningen fra [advokatfirmaet] var løpende juridisk bistand i anledning selskapets virksomhetsutøvelse, en virksomhet som utelukkende har vært knyttet til letevirksomhet i 2006.

Fra Oljeskattekontorets klagenotat gjengis følgende:

4.1 Problemstilling

Saken gjelder hvilke kostnader som skal kunne inngå i grunnlaget for utbetaling av leteunderskudd etter petrsctl. § 3 c femte ledd. Selskapet er av den oppfatning at Oljeskattenemnda har lagt til grunn en innskrenkende tolkning av begrepet "undersøkelse etter petroleumsforekomster", hvilket selskapet finner å være i strid med legalitetsprinsippet og alminnelige rettslige prinsipper for lovtolkning. Nedenfor vil Oljeskattekontoret først redegjøre for rettsgrunnlaget og Oljeskattenemndas tolkning av dette, før en ser nærmere på den skattemessige behandlingen av [selskapets] kostnader.

4.2 Rettskildene

4.2.1 Lovteksten

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 78 ble det med virkning fra inntektsåret 2005 gitt adgang til at et selskap i underskuddsposisjon kunne kreve utbetalt skatteverdien av selskapets undersøkelsesutgifter, begrenset oppad til størrelsen på underskuddet. Bestemmelsen ble inntatt som et nytt femte ledd til petrsktl. § 3 c og har følgende ordlyd:

”Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgifter kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c.”

Ved lov av 15. desember 2006 ble det for øvrig ved en tilføyelse til femte ledd gjort unntak fra skattebetalingslovens § 32 a om forbud mot pantsettelse av krav på tilbakebetaling av skatt, slik at utbetalingskravet med virkning fra inntektsåret 2007 nå kan pantsettes.

4.2.2 Bakgrunn og forarbeider

Bakgrunnen for bestemmelsen var et ønske om å likestille nye og eksisterende aktører, nærmere bestemt å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon. Selskaper i skatteposisjon kan foreta løpende utgiftsføring av sine kostnader og får derved realisert skatteverdien av disse umiddelbart. For underskuddsselskaper oppnås det i teorien en tilnærmet likestilling med overskuddsselskapene gjennom retten til fremføring av underskudd med tillegg av rente, i kombinasjon med utbetalingsretten ved opphør (petrsktl. § 3 c nr. 2-4). Selskaper i underskuddsposisjon vil likevel ha en likviditetsulempe som særlig vil ramme mindre aktører. I en oppbyggingsfase vil disse ofte ha begrenset kapitaltilgang og derved svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag/utbetaling. For å redusere denne inngangsbarrieren og dermed legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting ble det derfor innført en ordning med årlige utbetalinger fra staten av skatteverdien av undersøkelsesutgifter til selskap som ikke er i skatteposisjon.

Om lovforslaget bemerkes i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) (kontorets understrekninger):

”14.2.2 Departementets vurderinger og forslag

En viktig side ved et nøytralt petroleumsskattesystem er at skattereglene ikke er til hinder for samfunnsøkonomisk ønsket leting på norsk sokkel. Etter departementets vurdering vil reglene om fremføring av underskudd med tillegg av rente, adgangen til overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon, samt departementets forslag nedenfor om utbetaling av skattemessig verdi av underskudd ved opphør av virksomhet, gi sikkerhet for skattemessig fradrag for leteutgifter for

selskaper utenfor skatteposisjon. Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon. Mindre aktører i en oppbyggingsfase kan ha begrenset kapitaltilgang og dermed sv[selskapet]e evne til å vente på fremtidige skattefradrag selv om selskapet kompenseres verdimessig. Dette kan typisk gjelde nye aktører som ønsker å delta i lete- eller utbyggingsaktivitet på norsk sokkel.

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor petroleumsskatteregimet der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003-2004), jf. Budsjettinnst. S. nr. II (2003-2004).

Det vises til vedlagte forslag til § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforkomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforkomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforkomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

Selv om deler av undersøkelseskostnadene kan lånefinansieres, vil hovedtyngden av finanskostnader knytte seg til kjøp av utvinningstillatelser og utbyggingsaktivitet. Det vil være svært krevende å fordele finanskostnader mellom selskapets undersøkelsesaktivitet og utbyggingsaktivitet/øvrige drift. Departementet foreslår derfor at finanskostnader ikke skal falle innenfor den foreslåtte utbetalingsordningen.

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforkomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret. Særskattepliktige selskaper utenfor skatteposisjon som også har virksomhet knyttet til utbygging (og drift) av andre felt på norsk sokkel, må

fordele selskapets indirekte kostnader forholdsmessig mellom hhv. undersøkelsesaktiviteten og utbyggingsaktiviteten (og eventuell drift) på grunnlag av egnede fordelingsnøkler.

En slik forholdsmessig fordeling av selskapets indirekte kostnader kan medføre vanskelige avgrensningsproblemer i praksis, og vil kunne være ressurskrevende både for selskapene og ligningsmyndighetene. Det foreslås derfor at departementet i forskrift kan fastsette nærmere hvilke kostnader som er omfattet av utbetalingsordningen, samt hvordan indirekte kostnader skal fordeles mellom selskapets ulike aktiviteter. Departementet legger til grunn at slik forskrift til utfylling og gjennomføring av de nye lovbestemmelsene kan fastsettes med hjemmel i petroleumsskatteloven § 8 tredje ledd.

Selskapets utgifter til undersøkelse og leteboring må avgrenses mot aktiveringspliktige utbyggingskostnader, jf. petroleumsskatteloven § 3 b. Det vises til petroleumsskatteforskriften §§ 2 og 3 og praksis knyttet til nevnte bestemmelser. Departementet foreslår at avgrensingen mellom undersøkelsesutgifter og utbyggingskostnader fastsatt ved lignings- og rettspraksis skal gjelde så langt det passer ved anvendelsen av den foreslåtte § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.”

art 4.3 Generelt om lovens krav til virksomhet og utgiftenes

4.3.1 Innledning

For å kunne kreve utbetaling av leteunderskudd etter petrsktl. § 3 c femte ledd må to vilkår være oppfylt:

1. Selskapets må drive særskattepliktig virksomhet i form av utvinningsvirksomhet.
2. Selskapets må drive undersøkelse etter petroleumforekomster, dvs. det stilles krav om en bestemt aktivitet.

[Selskapet] ble prequalifisert i desember 2006. Den første farm-in kontrakten ble signert i desember 2006. I løpet av 2007 har selskapet vært part i 6 vedtak om overføring av lisensrettigheter etter petrsktl. § 10. Kontoret finner det ikke tvilsomt at [selskapet] har startet opp utvinningsvirksomhet og således oppfyller vilkår 1 og finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på hva som kreves for at en virksomhet vil falle inn under særreglene i petroleumsskatteloven.

4.3.2 Krav til utgiftens art

Etter Finansdepartementets uttalelser i forarbeidene, sitert i punkt 4.2.2 foran, omfattes følgende utgifter av utbetalingsordningen:

1. Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumforekomster på sokkelen
2. Egne undersøkelsesutgifter
3. Indirekte undersøkelsesutgifter

Utgifter som ikke inngår i utbetalingsgrunnlaget vil inngå i selskapets sokkelunderskudd, som kan fremføres med rente. Ved

opphør av utvinningsvirksomheten kan skatteverdien av underskuddet kreves utbetalt, jf. § 3 c fjerde ledd.

Når det gjelder kostnadens art bruker lov og forarbeider begrepet "undersøkelse etter petroleumsforekomster". Kostnad til kjøp av utvinningstillatelse vil for eksempel innebære at skattyter driver særskattepliktig virksomhet, men det er altså ikke en kostnad som skal inngå i utbetalingsgrunnlaget.

4.3.2.1 Direkte undersøkelsesutgifter

I forarbeidene (proposisjonens punkt 14.2.2) er dette angitt som:

"Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten."

Leting innebærer undersøkelser av om det finnes petroleumsforekomster innenfor konkret avgrensede områder. Disse kostnadene er normalt enkle å identifisere og antas ikke å ville skape avgrensningsproblemer.

4.3.2.2 Egne undersøkelsesutgifter

Forarbeidene presiserer disse slik:

"Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen."

Dette innebærer at dersom virksomheten har personale som arbeider både med undersøkelse og utbygging eller produksjon, så er det bare andelen av lønnskostnadene som er medgått til undersøkelsesaktivitetene som skal inngå i utbetalingsgrunnlaget.

4.3.2.3 Indirekte undersøkelsesutgifter

Forarbeidene er knappere her:

"Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle inn under ordningen."

Kontoret antar at det som omfattes er alminnelige driftskostnader (løpende kontorkostnader, lønn til administrativt personell o.l.). Disse kostnadene vil stort sett være enkle å identifisere, men problemstillingen her vil være fordelingsnøkkelen mellom letevirksomheten og annen virksomhet (produksjon, utbygging, kjøp av lisenser, landvirksomhet, utenlandsvirksomhet).

Et selskap kan drive utvinningsvirksomhet selv om det ikke har kostnader som faller inn under utbetalingsregelen, f.eks. kostnader til kjøp av utvinningstillatelser eller utbyggingsvirksomhet. Det at et særskattepliktig utbyggingselskap ikke driver utbygging eller produserer olje innebærer ikke at selskapet da nødvendigvis driver

letevirksomhet. Det må altså gjøres en konkret vurdering av selskapets kostnader og selskapets virksomhet. Det kan ikke være leting når selskapene generelt vurderer norsk sokkel eller deler av denne.

Et klart utgangspunkt må være at dersom man ikke driver letevirksomhet – dvs. har direkte leteutgifter – så omfattes man ikke av utbetalingsregelen. Har man ikke direkte leteutgifter kan man ikke ha indirekte leteutgifter.

Først dersom selskapet har direkte leteutgifter kommer man inn under ordningen. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering før selskapets samlede kostnader kan tas med i utbetalingskravet. Etter kontorets og Oljeskattenemndas oppfatning er det ikke naturlig å ta med etableringskostnader i grunnlaget for utbetaling. Dette fordi slike kostnader er en nødvendig forutsetning for å kunne begynne letevirksomheten – de finansielle, fysiske og administrative forutsetningene må være på plass før selskapet kan starte letevirksomheten.

På denne bakgrunn kom Oljeskattenemnda ved ligningen for inntektsåret 2005 til at følgende kostnader ikke kunne anses som omfattet av utbetalingsordningen:

- Kapitalisering av selskapet (kostnader til tilretteleggere/rådgivere etc.)
- Fysisk etablering av selskapet (investeringer i kontorlokale, inventar, generell IT-infrastruktur etc.)
- Rekruttering av ledelse og administrativt personale (men ikke til operativt personale)
- Søknader om prekvalifisering

Denne vurdering ble videreført og videreutviklet ved ligningen for inntektsåret 2006.

4.4 Konkret om [selskapets] kostnader

Nedenfor skal en se nærmere på [selskapets] kostnader i 2006 og foreta en nærmere vurdering av hvilke kostnader som antas å falle inn under utbetalingsordningen og hvilke som foreslås fremført mot senere inntekter.

4.4.1 [Selskapets] virksomhet i 2006

[Selskapet] ble som nevnt prekvalifisert som en lisensdeltaker på norsk sokkel i desember 2006. Samtidig som selskapet ble prekvalifisert undertegnet selskapet kontrakt med [et beslektet boreselskap] for 3 + 2 års leie av en borerigg. De siste avtalene knyttet til leie av denne riggen ble undertegnet i februar 2007.

Videre fikk selskapet i desember 2006 et lån på MUSD 75, samt stiftet en egenkapital på MUSD 150.

Den første farm-in kontrakten ble signert i desember 2006 med to mulig letebrønner på programmet. Selskapet deltok i TFO-runden 2006 som resulterte i tildeling av en [...] andel i lisens [...] i januar 2007.

I mai 2007 søkte [selskapet] om å bli prekvalifisert som operatør.

[Selskapets] forretningsidé er å fremstå som en attraktiv partner ved å tilby riggkapasitet. Det er stor riggmangel, og

selskapet tar sikte på å inngå farm-in kontrakter i attraktive letelisenser. Petroleumsselskapene tildeles "Drill or Drop"-lisenser der det gis korte frister for gjennomføring av arbeidsforpliktelsen. Vanligvis får selskapene 2 år til å bestemme om de vil bore og så ytterligere 2 år etter at bestemmelsen om å bore er tatt. For et selskap som disponerer egen rigg antas dette å være en tjenelig inngangsbillett til de mest lovende letelisensene. Under ligningsbehandlingen for 2006 anførte [selskapet] følgende vedrørende leieforholdet knyttet til riggen (brev av 17.09.07 (vedlegg 4)):

"I et marked der mange nye, mindre aktører kjemper om lisensandeler har [selskapet] valgt et spesielt forretningskonsept for å posisjonere seg som en attraktiv samarbeidspartner. Konseptet er å tilby riggkapasitet i bytte for andeler i tildelte lisenser, populært sagt "rig for oil". Vi vil understreke at markedet har utviklet seg slik at tilgang på risikovillig kapital ikke lengre er den eneste kritiske suksessfaktoren for å få tilgang til etablerte lisenser. Attraktive samarbeidspartner må også være beredt til å tilby noe mer, enten i form av unik kunnskap og ekspertise eller riggtilgang som [selskapet] har valgt. I stedet kunne selskapet eksempelvis ha valgt å satse på en unik sammensetning av geologisk ekspertise som gjennom 2006 bidro med konkrete prosjektstudier tilknyttet prosjekter som i neste omgang ble tildelt/overdratt. Vi forstår det slik at lønnskostnader (og rekrutteringskostnader)² til dette personelle udiskutabelt hadde blitt ansett for letetekostnader. Når selskapet i stedet velger riggtilgang som en kritisk suksessfaktor i letevirksomheten må kostnadene til å anskaffe rigger behandles på samme måte.

Tilgang på rigger er altså en faktor som etter selskapets vurdering var helt avgjørende for i neste omgang å få tildelt/tilgang til lisenser. Imidlertid er rigger ikke en "hylleware". Det er store kostnader og risiko knyttet til riggengasjement og selskapet måtte derfor foreta grundige analyser forut for kontraktstildeling. Analysene må naturlig nok ta utgangspunkt i kjøpers interesse, her ved identifikasjon av bruksområde for riggene og operatørselskapenes behov. Norsk sokkel er et av de mest krevende områdene for rigger og det ble raskt klart at selskapet måtte få tilgang til siste (6) generasjons rigger. I juni 2006 startet derfor arbeidet med å identifisere mulige tilbydere av rigger. Selskapet benyttet Det norske Veritas for å sikre at anbudsprosessen var i samsvar med EU og norsk regelverk. Gjennom prosessen ble 16 operatører prekvalifisert og 6 innleverte bud før [det aktuelle boreselskapet] ble tildelt kontrakten som beste tilbyder.

Forretningskonseptet "rig for oil" var klart allerede før etableringen av selskapet. Imidlertid var selskapet klar over at det ville være krevende å nå målet om tildeling allerede i 2006. Dette fordi konseptet i realiteten er avhengig av de kritiske faktorene

- tilstrekkelig finansiering
- riggkontrakt

² Dette er ikke administrasjon/ledelse

- prekvalifisering

Uten finansiering ville ikke selskapet kunne få tildelt riggkontrakt. Uten riggkontrakt ville selskapet ikke kunne få finansiering og i neste omgang, uten å være prekvalifisert ville selskapet ikke kunne bli tildelt lisenser. Alle tre faktorene måtte dermed løses parallelt.”

Under ligningsbehandlingen ble det fra [selskapets] side opplyst at aktiviteten i selskapet utelukkende var knyttet til virksomhet på norsk kontinentalsokkel med bl.a. det formål å fremstå som en attraktiv lisenspartner blant annet gjennom:

- arbeid knyttet til prekvalifisering av selskapet
- analyse av riggmarkedet og anskaffelse av riggkontrakter
- etablering av kompetent organisasjon
- identifikasjon av mulige samarbeidspartnere/lisensdeltakelser
- forhandlinger om farm-in avtaler
- TFO søknad
- forretningsutvikling

Som nevnt finner kontoret det klart at [selskapet] må anses for å drive særskattepliktig virksomhet og således har krav på å få kostnadene henført til sokkel.

4.4.2 Spesifikasjon av utbetalingskravet

I klagen skriver [selskapet] at det ved ligningen for 2006 ble krevd utbetalt skatteverdien av direkte og indirekte utgifter til undersøkelse etter petroleumsförekomster der grunnlaget etter selvangivelsen var kr 36 326 143. Ved ligningen ble utbetalingsgrunnlaget redusert til kr 7 984 892. Videre skriver selskapet at det fastholder påstanden i selvangivelsen om at utforskningskostnader for 2006 skal fastesette til kr 36 326 143.

[Selskapet] tar således ikke hensyn til at selskapet i brev av 28.06.07 (vedlegg 2) ba om at utbetalingsgrunnlaget ble korrigert som følge av at kostnader til programvare var blitt utgiftsført direkte i stedet for aktivert og avskrevet med 30%. Korrigert påstand skal etter Oljeskattekontoret beregninger utgjøre kr 35 568 205:

	<i>Kroner</i>
Underskudd ekskl fin kostnader	36 326 143
	(1
Aktivert programvare	082 768)
Avskrivning	324 830
	35 568
	205

I brev av 28.06.07 (vedlegg 2) gis en nærmere spesifikasjon av utbetalingskravet:

	Kroner
Lønn og personalkost egne ansatte	6 192
Konsulentkostnader	126
Kjøp av tjenester innen økonomi/regnskap/revisjon	26 658
Leie kontorlokaler inkl. felleskostnader	265
Reiseutgifter	276 858
Kontorkostnader, telefon etc.	626 535
Annonsering, rekruttering	752 676
Software lisenser	106 433
Avgifter etc. til OD og Achilles	809 703
Andre driftskostnader	324 830
	234 884
	92 466
	36
	074 776

Spesifikasjonen avviker noe fra korrigert påstand på kr 35 568 205. Dette skyldes at ikke fradragsberettigede kostnader og kostnader som er fordelt til [morselskapet] er inkludert i oversikten. Det vises til avstemmingen nedenfor:

	Kroner
Korrigert påstand ligning 2006	35
	568 205
	- 36
Spesifikasjon brev 28.06.07	074 774
	-
Differanse	506 569
Ikke fradragsberettiget kostnader	8 689
Kostnader tilbakeført til [morselskapet]	497 880
Forklart differanse	506 569

4.4.3 Generelt om den skattemessige behandlingen

Selskapet er, som det fremgår av korrespondansen under ligningsbehandlingen og i etterfølgende klage, uenig i at noe av leteunderskuddet skulle holdes utenfor utbetalingsgrunnlaget. All aktivitet i selskapet i 2006 var rettet mot å komme raskt i gang med letевirksohmheten. I kontorets varsler meddeles [selskapet] at Oljeskattenemnda har funnet at kostnader til prekvalifisering, analyser av riggmarkedet, etablering av kompetent organisasjon (ledelse og administrativt personale), generell forretningsutvikling og kapitalisering faller utenfor utbetalingsordningen. På bakgrunn av den generelle redegjørelsen ble selskapet oppfordret til foreta en nærmere fordeling av kostnader som skulle inngå i utbetalingskravet og kostnader som skulle holdes utenfor denne ordningen.

I svar på varslene fremhever [selskapet] at selskapet selv har foretatt en fordeling mellom egne letekostnader og eieroppfølgingskostnader som bl.a. er belastet [morselskapet]. Videre understrekes det at [selskapet] har erfaring med oljevirkksomhet fra [et annet konsernselskap], som ble solgt [...] i 2004. Selskapet har derfor ikke vært gjennom en slik etableringsfase som etter Oljeskattenemndas oppfatning må holdes adskilt fra selve letevirkksomheten. I svar på varsel fremkom det ikke noe forslag til fordeling mellom kostnader som skal inngå i utbetalingskravet og kostnader som må holdes utenfor denne ordningen.

[Selskapet] er alene om konseptet "rig for oil". Nøkkelen til hele prosjektet er ifølge selskapet mangelen på rigger og at det bores altfor få letebrønner på norsk sokkel. [Selskapet] har sikret seg en riggkontrakt gjennom [boreselskapet]. Riggen skal tilbys oljeselskapene som har mye uboret areal tilgjengelig mot eierandeler i lisensene.

Til tross for at det satses på leting og at det stadig tildeles nye lisenser, har aktiviteten når det gjelder leteboring gått ned. Det er bare gjennomført en brøkdel av det antall boringer som trengs for opprettholde aktiviteten og produksjonen. Tilgjengelige rigger brukes helst til å bore produksjonsbrønner, da dette gir rask uttelling i form av oljeproduksjon nå som oljeprisen er så høy.

Oljeskattekontoret er i likhet med Oljeskattenemnda av den oppfatning at [selskapets] utgifter med å kontrahere en oljerigg ikke kan anses som "undersøkelse etter petroleumsforekomster". Som det fremgår av beskrivelsen av selskapets virksomhet var [selskapet] under etablering i 2006. Selskapet hadde ikke kommet så langt at det var grunnlag for å hevde at selskapets aktiviteter var tilstrekkelig konkrete til å kunne klassifiseres som "undersøkelse etter petroleumsforekomster". Det er først når man faktisk driver med leting at en andel av indirekte kostnader kan godtas fordelt til utbetalingskravet. Når [selskapet] henviser til forarbeidene synes selskapet å overse det faktum at det rent faktisk må foregå leting/undersøkelse. Det at selskapet ikke deltar i utbygging eller produserer olje innebærer ikke at selskapet nødvendigvis bare driver letevirkksomhet. Etter kontorets vurdering var situasjonen for [selskapet] i 2006 at selskapet i liten grad drev leting, selv om selskapet hadde startet virksomhet som faller inn under petroleumsskatteloven.

Etter Oljeskattekontorets oppfatning må det skilles mellom kostnader som pådras av hensyn virksomheten som sådan og kostnader som påløper utelukkende av hensyn til leting. Pådrar man seg kostnader til anskaffelse av en lisens, vil ikke dette være letekostnad da lisenskostnader knytter seg til hele virksomheten (leting, utbygging og drift), ikke bare til leting. Kostnader til boring av en letebrønn vil utelukkende være kostnad knyttet til leting.

Andre kostnader kan man pådra seg for å opparbeide goodwill hos myndigheter og andre petroleumsselskap, såkalte "posisjoneringskostnader". Oljeskattenemnda mente at aktivitetene i forbindelse med rigger måtte anses som en posisjoneringsaktivitet som må falle inn under utvinningsvirksomheten som sådan. Slike kostnader ble ikke ansett som letekostnader, og kan således ikke inkluderes i utbetalingsgrunnlaget.

På denne bakgrunn vil kontoret nedenfor foreta en nærmere vurdering av selskapets kostnader med hensyn til om disse er pådratt i [selskapets] virksomhetsutøvelse som sådan eller om de er pådratt i forbindelse med "undersøkelse etter petroleumsforekomster" etter petriskl. § 3 c, femte ledd.

4.4.4 Etableringskostnader

Som det er redegjort for foran kom Oljeskattenemnda ved ligningen for 2005 til at kostnader til etablering, så som fysisk etablering av selskapet (investeringer i kontorlokale, inventar, generell IT-infrastruktur etc.) og rekruttering av ledelse og administrativt personale, faller utenfor definisjonen av "undersøkelseskostnader".

Når det gjelder etablering av [selskapet] ble det under ligningsbehandlingen for 2006 opplyst at selskapet hadde foretatt en fordeling mellom egne letekostnader og eieroppfølgingskostnader som bl.a. ble belastet [morselskapet]. Selskapet understreket videre at selskapet hadde erfaring fra oljevirksomhet fra [et tidligere konsernselskap], som ble solgt [...] i 2004. Selskapet hadde derfor ikke vært igjennom en slik etableringsfase som det antok Oljeskattenemnda refererte til mht hva som skulle holdes atskilt fra selve letevirksomheten. Når det gjelder den fysiske etableringen ble det opplyst at [selskapet] holder til i lokaler [...] som eies av [konsernet] og kontorlokaler i Stavanger eiet av [et beslektet selskap]. Dette fremgår bl.a. av avtaler (vedlegg 10) vedlagt brev av 15.06.07.

Leieavtalene som var inngått med [eierne av kontorlokalene] omfatter også fellestjenester, så som renhold, energi, kontor og IT-relaterte kostnader. I tillegg er det kjøpt økonomi og IT-tjenester. Regnskapsføringen er fra og med 1. januar 2007 outsourcet til [et regnskapsbyrå].

I svar på varsel av 17.09.07 (vedlegg 4) anførte selskapet følgende vedrørende etableringskostnadene:

"Etableringskostnader vil i all hovedsak være eieroppfølgingskostnader som ikke skal belastes selskapet, men aktiveres hos eier. Hvorvidt andre selskaper har aktiviteter og kostnader knyttet til etablering har vi naturlig nok ikke oversikt over, men for [selskapets] vedkommende skal vi presisere at selskapet var operativt og i full drift med kjernevirksomheten fra første dag. Selskapet har således ikke vært igjennom en "ikke operativ etableringsfase" og et forsøk på å henvise kostnader til en slik fase og/eller klassifisere kostnader som "etableringskostnader" virker svært urimelig for et selskap som har hatt skarp fokus på leteaktivitet fra dag en. Vi minner også om at nettopp denne aktiviteten har medført at selskapet lykkes i alle de mål som ble satt for 2006 (oppstartsåret), dvs tildelinger i TFO, overdragelse av lisensandel, sikring av riggkontrakt og prekvalifisering.

Da [selskapet] igjen besluttet at konsernet skulle involveres i letevirksomhet medførte tidligere erfaringene med [det solgte selskapet] at selskapet kunne operere effektivt fra første dag. Fra beslutningstidspunktet arbeidet CEO for [et konsernselskap] med å videreutvikle forretningskonseptet og etablere selskapet. Kostnader for dette arbeidet ble selvsagt ikke belastet [selskapet]."

Det antas etter dette at selskapet har holdt en vesentlig del av etableringskostnadene utenfor det nyetablerte selskapet. Imidlertid er det, som kontoret skal komme tilbake til, påløpt kostnader som etter kontorets oppfatning vil falle inn under kategorien "etableringskostnader".

4.4.5 Prekvalifiseringskostnader

Som nevnt kom Oljeskattenemnda i 2005 til at prekvalifiseringskostnader måtte holdes utenfor utbetalingsordningen. Selskapet ble varslet om dette for 2006 og bedt om å angi størrelsen på disse kostnadene. Selskapet var ikke enig i nemndas syn og hadde følgende kommentar (vedlegg 4):

"Det opplyses at Oljeskattenemnda ekskluderer prekvalifiseringskostnader. Dette stiller vi oss uforstående til da prekvalifisering er en nødvendig forutsetning for å kunne lete på norsk sokkel. I tillegg mener vi at det er direkte i motstrid mot lovgivers intensjon da lovgiver også må ha vært vel kjent med denne forutsetningen. Likevel er det kun finansieringskostnader som skal ekskluderes, og da med den begrunnelse at det er krevende å eventuelt fordele disse. Det samme hensyn gjør seg ikke gjeldende for prekvalifiseringskostnadene."

[Selskapet] ga ikke noe kostnadsoverslag over prekvalifiseringskostnadene ved ligningen. I klagen er det imidlertid gitt en nærmere redegjørelse for disse kostnadene. Selskapet betalte for tjenester fra [et konsultantselskap] og Oljedirektoratet og har i tillegg estimert kostnader knyttet til interne ressurser. Samlet er prekvalifiseringskostnadene beregnet til kr 1 101 094. Selskapet overser imidlertid at det har betalt et såkalt "success-fee"-honorar på kr 4 600 000 - til [et annet konsultantselskap] i forbindelse med at selskapet ble prekvalifisert. Oljeskattekontoret vil komme tilbake til denne belastningen nedenfor under pkt 1.4.7.

4.4.6 Juridisk assistanse

I 2006 mottok [selskapet] juridisk assistanse fra advokatfirmaene [A] og [B]. Når det gjelder [A] ble det opplyst (vedlegg 4):

"[A] har i hovedsak bistått under utviklingen av det juridiske rammeverket for riggkontrakten, skattefaglig bistand samt rådgivning knyttet til farm-in avtaler, inklusive kjøp og salgssavtaler og forsikring. [Selskapet] har betalt NOK 2.6 million til [A] i løpet av 2006."

Både kostnader knyttet til farm-in kontrakter og rammeverket for riggkontrakten antas å falle utenfor utbetalingsordningen. Det samme gjelder fakturaen for skattefaglig bistand som utvilsomt må anses å rette seg mot hele virksomheten.

Under ligningsbehandlingen fikk Oljeskattekontoret pr. telefon opplyst at "forsikring" gjaldt boreforsikring og "kjøp og salgssavtaler" gjaldt farm-in avtalen med [et annet selskap]. Kontoret finner således at bistanden fra [A] i all hovedsak retter seg mot virksomheten som sådan. Etter kontorets oppfatning må derfor belastningene holdes utenfor utbetalingsordningen i sin helhet.

Vedrørende belastningene fra advokatfirmaet [B] bemerket [selskapet] (vedlegg 4):

"[B] har bistått under kontraktsforhandlinger med [to banker] i tillegg til skattefaglig rådgivning. [Selskapet] har betalt NOK 583 tusen til [B] i løpet av 2006.

Vi skal presisere at selskapet ikke har inkludert finansieringskostnader. Med bakgrunn i formulering og begrunnelse i Ot.prp er vi imidlertid av den oppfatning at departementet her henviser til direkte finanskostnader. Kostnader til rådgivning og etablering av finansiering er derimot ikke unntatt fra ordningen dersom disse ellers har den nødvendige tilknytning til letevirkksomheten. Som påpekt har [selskapet] utelukkende drevet letevirkksomhet siden stiftelsen."

Som nevnt ble Oljeskattenemndas standpunkt om å anse disse kostnadene som ikke refuserbare sokkelkostnader ved en feil ikke fulgt opp av kontoret skattebergningene i tilknytning til ligningen.

Oljeskattekontoret finner ikke grunnlag for å fravike Oljeskattenemndas vurdering om at belastningen fra [B] knytter seg til [selskapets] virksomhet som sådan og derfor skal holdes utenfor utbetalingsgrunnlaget, men skal inngå i sokkelunderskudd som fremføres med renter. Forholdet foreslås rettet opp i klageomgangen.

4.4.7 Belastninger fra konsulenter

[Selskapet] er fakturert for en rekke tjenester ytet av forskjellige konsulenter. Nedenfor skal en se på disse tjenestene i forhold den skattemessige behandlingen:

Selskapet er belastet med kr 3 455 958 fra [Konsulent-1]. I vedlegg 4 ble det gitt følgende opplysninger om denne bistanden:

"[Konsulent-1] bistod i farm-in prosjekter samt møter med ulike selskap. I tillegg har selskapet utført flere analyser av riggmarkedet i Norge. Som vi tidligere har redegjort for var dette en helt nødvendig forutsetning for i neste omgang å kunne inngå en langsiktig riggkontrakt. Analysene er også benyttet aktivt ved forretningsutvikling og i møter med norske myndigheter. Grunnleggende for "rig for oil" konseptet er en felles forståelse av et stramt riggmarked, der rigganalysene er et helt nødvendig hjelpemiddel. [Selskapet] har betalt NOK 3,4 million til [Konsulent-1] i løpet av 2006."

Som det fremgår gjelder belastningene assistanse i forbindelse med analyser av riggmarkedet. Som tidligere nevnt mener Oljeskattekontoret at kostnader knyttet til arbeidet med å kontrahere en rigg ikke kan falle inn under utbetalingsordningen. Det antas at en vesentlig del av bistanden også knytter seg til vurderinger vedrørende mulige farm in-kontrakter. Slike kostnader antas å falle inn under sokkelunderskudd til fremføring.

[Selskapet] ble belastet med kr 5 176 911 fra [Konsulent-2]. Under ligningsbehandlingen ble følgende opplyst om denne belastningen (vedlegg 4):

"[Konsulent-2] har medvirket til utvikling av økonomisk modell og strategiarbeid. Inkludert i beløpet er også en "success-fee" på 4.5 millioner NOK da selskapet ble prekvalifisert."

Som det fremgår er kr 4 500 000 oppgitt å være honorar for at selskapet ble prekvalifisert. Resten, kr 676 911, opplyses å gjelde utvikling av økonomisk modell og strategiarbeid. Iht kriteriene som ble skissert etter ligningen for 2005 må hele beløpet på kr 5 176 911 medtas som alminnelig sokkelunderskudd som fremføres med renter.

Belastningene fra [det beslektede selskapet Konsulent-3] utgjorde kr 9 492 230. Beløpet knyttet seg til (vedlegg 4):

"[Konsulent-3] har bistått i forbindelse med gjennomgang og analyser av spesifikke farm-in prosjekter samt områdestudier i forbindelse med TFO 2006 runden. [Selskapet] har betalt NOK 9,4 million til [konsulent-3] i 2006."

Når det gjelder områdestudier i forbindelse med TFO 2006 runden omfattet dette en kontrakt der [konsulent-3] skulle utarbeide en rapport. Belastninger iht kontrakten utgjorde kr 7 500 000. Kontrakten (vedlegg 11) ble innsendt som vedlegg til brev av 15.06.07. Kontrakten ble undertegnet 24.07.06 og arbeidet skulle utføres i løpet av august. Selskapet ble i kontorets varsel (vedlegg 5) bedt om å kommentere prisen, da anslått tid for utarbeidelse av rapporten syntes å være svært kort. I svar på varsel av 5.11.07 (vedlegg 6) forklarte selskapet bl a.:

"Vi skal påpeke at tidsfaktoren her ikke er av betydning for prisingen av rapportene.

[Konsulent-3] utarbeider geofaglige rapporter på norsk sokkel. Dette kan utarbeides på oppdrag for den enkelte kunde (typisk et oljeselskap), eller basert på tidligere innsamlede seismiske data eller brønndata som er frigitt til bruk. I de siste tilfellene utarbeides da rapporter på spekulasjonsbasis uten oppdragsgiver i påvente av at disse vil bli etterspurt fremover. Dette var også tilfelle for den bestilling som kom fra [selskapet] der [Konsulent-3] allerede hadde deler av etterspurt materiale ferdig utarbeidet.

Til prisingen så er det vår forståelse at [Konsulent-3] benytter samme prising av rapporter ovenfor alle kunder. Imidlertid skal vi legge til at [selskapet] hadde en omfattende bestilling og endelig pris på hele bestillingen var derfor gjenstand for forhandlinger mellom partene der selskapet ble innrømmet en kvantumsrabatt grunnet omfanget.

Prisen mellom selskapene er således basert på markedspris og det foreligger derfor ikke en inntektsreduksjon. Selskapets påstand må på denne bakgrunn legges til grunn ved ligningen."

Bistanden fra [konsulent-3] ble ansett å falle inn under de oppgavene som nevnes i Ot.prp nr 1 (2004-2005):

"Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter

til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geografiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktivitet....”

Oljeskattenemnda anså prisen på rapporten fra [konsulent-3] som høy, men fant å kunne legge til grunn at kostnader til nevnte rapport kunne inngå i grunnlaget for utbetaling i sin helhet.

Som det fremgår var rapporten fra [konsulent-3] omfattende, og det kan stilles spørsmål ved om en rapport som gjelder kartlegging av tilnærmet hele sokkelen er konkret nok til å falle inn under letevirksomhet i snever forstand. Imidlertid har flere andre selskaper fått fradrag fra lignende rapporter.

Når det gjelder resten av belastningene fra [konsulent-3] på kr 1 992 230 ble det opplyst at dette gjaldt forretningsutvikling. Det har ikke fremkommet opplysninger som gir holdepunkter for at noe av denne belastningen skal anses som reell letekostnad. Oljeskattekontoret legger derfor fortsatt til grunn at kostnadene gjelder generell bistand som faller utenfor grunnlaget for utbetaling.

Når det gjelder belastningene fra [konsulent-4] ble følgende opplyst i vedlegg 4:

”[Konsulent-4] ytet bistand ved rekruttering av seniorpersonell til selskapet. Dette inkluderte CFO, business development, operations manager, head of exploration og HSE manager. Som vi tidligere har redegjort for var det en forutsetning at dette personellet også ville være operativt med fokus på letevirksomheten. [Selskapet] har betalt NOK 1,1 million til [konsulent-4] i 2006.”

Belastningene utgjorde kr 1 192 723. Heller ikke denne belastningen ble ansett som en konkret leteutgift. Den ble i likhet med de øvrige belastningene som knyttet seg til sokkelvirksomheten som sådan henført til underskudd til fremføring. Kontoret finner ikke grunnlag for å endre denne avgjørelsen.

Daglig leder [...]ble ansatt i [selskapet] fra 18.04.06, og før den tid arbeidet han som konsulent for selskapet. [Selskapet] ble belastet for kr 793 046 fra hans private selskap [...]. Om disse kostnadene ble følgende opplyst (vedlegg 2):

”For ordens skyld skal det presiseres at [daglig leder] har arbeidet for [selskapet] også i perioden før han ble ansatt i selskapet og aksjonær i [morselskapet]. I denne perioden arbeidet han med etablering av konseptvalg og forretningsutvikling for selskapet. Tjenestene var i denne perioden tilgjengelig ved kjøp fra [daglig leders] private virksomhet [...]. Samlet kostnadsført beløp utgjør kr 793.046, og beløpet inngår i sin helhet i selskapets indirekte leteutgifter.”

Slik Oljeskattekontoret ser det knytter belastningene fra [daglig leder] seg til etableringsfasen som faller utenfor selve letevirksomheten. Kostnadene må derfor henføres til sokkelunderskudd som fremføres med renter.

I vedlegg til e-post av 12.10.07 (vedlegg 12) har [selskapet] videre spesifisert følgende konsulentkostnader:

	NOK
[K-5]	1 680 000
[K-6]	471 876
[K-7]	445 200
[K-8]	317 227
[K-9]	148 451
[K-10]	31 485
[K-11]	160 785
[K-12]	8 102
	3
	263 126

Belastningene fra [K-6] har selskapet selv klassifisert som prekvalifiseringskostnader, jf pkt 1.4.5 foran. Da en ikke hadde holdepunkter for å anse noen av de øvrige kostnadene som knyttet seg til konkrete leteprosjekter, ble de holdt utenfor utbetalingskravet ved ligningen. Det antas at disse kostnadene for det alt vesentlige relaterer seg til [selskapets] virksomhetsutøvelse som sådan, og at de derfor ikke gir grunnlag for refusjon.

4.4.8 Egne driftskostnader

Selskapets driftskostnader (ekskl belastninger fra eksterne rådgivere) utgjør følgende (vedlegg 2):

Driftskostnader	NOK
Lønn	6 192 126
Kjøpt tjenester /regnsk/revisjon	276 858
Leie kontorlokaler	626 535
Reiseutgifter	752 676
Kontorkostnader telefon	106 433
Annonsering rekruttering	809 703
Avskrivning software lisenser	324 830
Avgift Oljedirektoratet	234 884
Andre driftskostnader	92 466
	9
	416 511

Alle lønnskostnadene er inkludert i selskapets krav mht utbetaling av skatteverdien. Dette ble nærmere begrunnet i vedlegg 4:

"Selskapet har gjennom hele 2006 hatt en lav bemanning som i hovedsak har bestått av 5 personer. Generelt mener vi at det ikke er riktig å foreta en slik fordeling mellom ledelse/ administrativt og øvrig personell som kontoret synes å legge til grunn. Departementets henvisning til "alle kostnader" for særskattepliktige selskap i letefasen gir da ikke mening.

Under alle omstendigheter har et potensielt skille ikke betydning for [selskapets] lønnskostnader da personellet må likestilles med operativt personell og ikke ledelse/ administrasjon. Personellet har vært holdt på et minimum der oppgavene i hovedsak har vært direkte knyttet til ulike prosjekter som farm-in og TFO tildelinger, ikke ledelsesoppgaver og administrasjon.

Selskapet har minimalt med kostnader knyttet til fysisk etablering. Lokalene er leiet og det alt vesentligste av kontorutstyr er leaset. Det skal legges til at denne formen er valgt nettopp fordi personellet skulle bruke minimal tid på andre oppgaver enn letevirksomhet"

[Selskapet] leier to cellekontorer [...], der alt nødvendig utstyr er inkludert i leien. Det samme gjelder for de personene som har vært stasjonert i Stavanger. Også her ble alt utstyr leaset og nødvendig kontorhjelptilstand stilt til disposisjon. Dette fremgår av leiekontraktene som selskapet har sendt inn (vedlegg 10). Som nevnt hevder selskapet at det har brukt mye tid på operative funksjoner og mindre tid på fysisk etablering. Imidlertid fremgår det at de ansatte har brukt mesteparten av sin tid på oppgaver som ikke kan klassifiseres som letevirksomhet som sådan.

Avgift til Oljedirektorat antas å knytte seg til prekvalifisering som faller utenfor utbetalingsordningen. Inkludert i beløpet på kr 234 884 ligger også en avgift til Achilles. Achilles er et databasenettverk som petroleumsselskapene kan benytte ved valg av leverandører.

Når det gjelder de andre kostnadene knytter kr 809 709 seg til annonsering og rekruttering. Som fremhevet foran er det en nødvendig forutsetning for at det skal kunne fordeles noen indirekte kostnader til grunnlaget for utbetaling at det faktisk letes. Etter en gjennomgang av selskapets kostnader knyttet til bistand fra advokater og konsulenter står man igjen med at det kun er kostnader knyttet til seismiske undersøkelser som synes å kunne falle direkte inn under utbetalingsordningen.

Oljeskattenemnda kom til at en mindre del av de indirekte kostnadene måtte kunne henføres til refusjonsgrunnlaget. Som støtte for et sitt skjønn fant nemnda at en kunne benytte selskapets oppsett når det gjelder timer og timepris inklusive indirekte kostnader som fremgikk av et vedlegg til selvangivelsen. Totale antall timer for selskapets 6 ansatte utgjorde 3 460 i 2006. Timesatsene inklusive en betydelig del selskapets egne kostnader var beregnet fra kr 1 538 til kr 2 857. Av driftskostnader på MNOK 9,4 kunne MNOK 7,5 fordeles i forhold til timebruk:

	Avdeling	Timer	Timesats	
[ansatt]	leder	1 124	2 250	2 529 000
[ansatt]	FINANS	647	2 857	1 848 479
[ansatt]	BD & TECH	549	1 530	839 970
[ansatt]	EXPLORATION	431	2 700	1 163 700
[ansatt]	HSE & Q	421	1 515	637 815
[ansatt]	EXPLORATION	288	1 538	442 944
				7 461 908
		3 460		908

Ved å ta utgangspunkt i timelistene for de 6 ansatte mente Oljeskattenemnda at 20 % av lønn inklusive indirekte kostnader for 3 ansatte - [de tre sistnevnte] - måtte kunne allokere til utbetalingsordningen. Det skjønsmessige fastsatte beløpet som ble godtatt medtatt i refusjonsgrunnlaget ble beregnet å utgjøre kr 448 892, jf foran side 3.

Oljeskattekontoret foreslår at Oljeskattenemndas behandling av disse postene fastholdes.

4.5 Oppsummering - Forslag

I henhold til ovenstående foreslås Oljeskattenemndas vedtak ved ligningen om å fastsette [selskapets] grunnlag for utbetaling av leteunderskudd etter petrsktl. § 3 c femte ledd til kr 7 948 882 fastholdt.

Selskapets kostnader til etablering av lånefinansiering med kr. 531 863, som i ligningsansettelsene feilaktig ble ført som finanskostnader og fordelt mellom sokkel og land etter petrskl. § 3 d, foreslås ansett som kostnader som inngår i fremførbart sokkelunderskudd.

Fra selskapets tilsvaer gjengis følgende:

Selskapet skal i det følgende inngi merknader til Oljeskattekontorets redegjørelse i nevnte klagenotat. Det er vårt syn at Oljeskattenemnda i sitt vedtak og Oljeskattekontoret i klagenotatet baserer sin vurdering på feil rettsanvendelse. Som anført i klagen tilsier verken lovens ordlyd ("utgifter til undersøkelse"), lovens formål eller lovens forarbeider at oljeskatteinyndighetene har grunnlag for innfortolkning av tilleggsvilkår om "faktisk leting" eller tilsvarende for at en utgift skal inngå i refusjonsgrunnlaget.

Vårt syn blir utdypet under punkt 2 nedenfor.

Innledning og bakgrunn

[Selskapet] krevde ved ligningen 2006 utbetalt skatteverdien av direkte og indirekte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster, der grunnlaget var kroner 36 326 143. Ved ligningen ble grunnlaget redusert til kroner 7 948 892. Selskapet har rettidig påklaget ligningen på dette punkt.

[Selskapet] ble stiftet 6. mars 2006, og er et heleid datterselskap [av morselskapet]. Selskapets virksomhet er nærmere beskrevet i klage over ligningen datert 11. januar 2008 samt klagenotatet punkt 2 og 3. Vi viser generelt til hva som der er sagt. I korte trekk er selskapets virksomhet utelukkende knyttet til virksomhet på norsk kontinentalsokkel som vil være skattepliktig og underlagt særskatt etter petroleumsskatteloven. Selskapet har fra første dag fokusert på verdiskapning knyttet til leting på norsk sokkel, og virksomheten ble derfor bevisst organisert slik at ressurser og fokus utelukkende ble rettet på nye leteprospekter. Selskapets ansatte ble først og fremst rekruttert med tanke på leteoppgaver, og i 2006 var selskapets viktigste oppgave og aktivitet evaluering og posisjonering med tanke på å sikre tilgang til konkrete leteområder.

Det er selskapets syn at de konkrete aktivitetene utført i 2006 omfattes av begrepet "*undersøkelse etter petroleumforekomster*" i petroleumsskatteloven § 3 bokstav c) femte ledd, og at [selskapet] har rett til å få utbetalt skatteverdien av de aktuelle utgiftene. [Selskapet] er av den oppfatning at Oljeskattenemnda i sitt vedtak har foretatt en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd, som nemnda ikke har hjemmel for på bakgrunn av lovens ordlyd, formål og forarbeider.

I det følgende vil vi først under punkt 2 kommentere og imøtegå klagenotatet punkt 4.2 og 4.3 om innholdet i og forståelsen av refusjonsbestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 bokstav c) femte ledd. Deretter vil under punkt 3 gi merknader til klagenotatet punkt 4.4 om selskapets konkrete kostnader.

Hvilke kostnader som er refusjonsberettigede - rekkevidden av begrepet "*undersøkelse etter petroleumforekomster*"

Det følger av petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd første punktum at:

"Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt."

[Selskapet] mener at selskapets refusjonskrav for inntektsåret 2006 i sin helhet er hjemlet i den gjengitte bestemmelsen. Lovens ordlyd gir [selskapet] rett til å kreve utbetalt skatteverdien av utgifter til "*undersøkelse etter petroleumforekomster*". Lovbestemmelsen inneholder ingen legaldefinisjon av hva som er å anse som "*undersøkelse etter petroleumforekomster*". Det er på det rene at selskapet må ha utøvet en form for aktivitet som kan karakteriseres som "*undersøkelse*", men lovens ordlyd gir ingen holdepunkter for Oljeskattenemnda til å oppstille noe tilleggskriterium som f.eks. "reell leteaktivitet" (klagenotatet side 2 nest sist avsnitt) e.l.

Bakgrunnen for vedtakelsen av petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd første punktum var en konstatering av at norsk sokkel stod ovenfor store utfordringer med hensyn til å fremstå som et

attraktivt leteområde i internasjonal sammenheng. Ulike muligheter for bedring av konkurranseforutsetningen ble derfor undersøkt, og i St.meld. nr 2 (2003-2004) fremheves at det at nye aktører som kan bidra til mangfold og konkurranse er en kritisk faktor. Kon-Kraft påpekte i den anledning at det daværende regelverket for fremføring av underskudd med rente av aktørene selv ikke var ansett som tilstrekkelig for å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon. Departementet bemerket at regelverket slik det forelå etter deres oppfatning gav sikkerhet for fradrag for leteutgifter for selskap utenfor skatteposisjon, men tilføyde at:

"Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon.. . . For å redusere eventuelle inngangsbarrierer for nye aktører, og for å tilrettelegge for samfunnsøkonomisk lønnsom leting, foreslår departementet en ordning med årlige utbetalinger fra staten av skatteverdien av leteutgifter til selskap som ikke er i skatteposisjon.. . ."

Formålet med lovbestemmelsen var således å tilrettelegge for leting gjennom å redusere inngangsbarrierer for nye aktører. Oljeskattenemndas vedtak og den lovforståelse klagenotatet gir uttrykk for, er meget lite i samsvar med lovens formål; nemlig å bedre rammevilkårene og redusere inngangsbarrierene på norsk kontinentalsokkel for nykommere og små selskaper.

Lovens forarbeider gir heller ikke holdepunkter for oljeskattemyndighetenes restriktive holdning til refusjon av letekostnader, slik denne kommer til uttrykk i klagenotatet. Det følger direkte av lovens ordlyd at finansutgifter ikke omfattes av refusjonsordningen. Forarbeidene drøfter ytterligere avgrensning også mot andre typer utgifter, men bortsett fra aktiveringspliktige utbyggingskostnader er det departementets syn at refusjonsordningen skal favne vidt, se St.meld. nr 2 (2003-2004) side 107:

"Departementet foreslår at utbetalingsordningen skal omfatte selskapets utgifter relatert til undersøkelse og leteboring etter petroleum på norsk sokkel. Dette er utgifter som kan utgiftsføres etter petroleumsskatteforskriftens § 3, og som må avgrenses mot (aktiveringspliktige) utbyggingskostnader. Det foreslås også at indirekte kostnader som selskapets egne administrasjonskostnader knyttet til leteaktiviteten skal falle innenfor ordningen. Departementet vil vurdere om det er nødvendig med en nærmere avgrensning av hvilke kostnader som skal omfattes av utbetalingsordningen. "

Departementet har således positivt definert hvilke kostnader som skal inkluderes etter ordningen. Stortinget sluttet seg til dette i B.innst.S. nr II (2003-2004) punkt 10.

I forbindelse med fremsettelse av et konkret lovforslag uttaler departementet tilsvarende i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 123 første spalte, annet hele avsnitt, at:

"Selskapets utgifter til undersøkelse og leteboring må avgrenses mot aktiveringspliktige utbyggingskostnader, jf

petroleumsskatteloven § 3 b. Det vises til petroleumsskatteforskriften §§ 2 og 3 og praksis knyttet til nevnte bestemmelser. Departementet foreslår at avgrensingen mellom undersøkelsesutgifter og utbyggingskostnader fastsatt ved lignings- og rettspraksis skal gjelde så langt det passer ved anvendelsen av den foreslåtte 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven."

Utover dette har [selskapet] og andre selskaper krav på refusjon av både typiske og mer atypiske former for letetekostnader, uten at det tilligger ligningsmyndighetene å foreta noen nærmere vurdering av utgiftens egnethet e.l. Det er tilstrekkelig at undersøkelsesutgiften er endelig pådratt og dermed skattemessig fradragsberettiget på det særskattepliktige selskapets hånd. Vi viser til Ot. prp nr 1 (2004-2005) side 122 andre spalte, tredje og fjerde hele avsnitt:

"Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumssforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumssforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geologiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumssforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, samt andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader vil falle inn under ordningen." (Våre understrekinger.)

Departementet har her tatt inn eksempler på kostnader som omfattes av refusjonsordningen, men presiserer at også andre kostnader kan kreves refundert.

Vi konstaterer at det ikke på noe punkt i forarbeidene stilles krav til "faktisk" letevirkosomhet. Departementet henviser tvert i mot til petroleumsskatteforskriftens § 3 der det følger at:

"Utgifter til undersøkelse som kan foretas med tillatelse gitt av norsk myndighet, herunder utgifter til undersøkelsesboring, kreves ikke aktivert".

I samsvar med bestemmelsen har det vært alminnelig akseptert praksis at direkte og indirekte kostnader knyttet til analyse, erverv og undersøkelse av letelisisenser kan utgiftsføres. [Selskapet] er ikke kjent med at det har vært oppstilt et tilleggskrav om at utgiftsføring kun gjelder for "faktiske" letetekostnader.

Departementet synes også å legge opp til en videreføring av denne praksis når det i Ot.prp. nr.1 (2004-2005) side 122 siste avsnitt uttales at:

"Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader pådratt i det aktuelle inntektsåret)."

På denne bakgrunn er det vårt syn at lovens ordlyd ("utgifter til undersøkelse"), lovens formål og lovens forarbeider alle tilsier at letetekostnader i vid forstand kan danne grunnlag for refusjon. Loven og forarbeid gir ikke en presis definisjon, men Finansdepartementet presiserer at i tillegg til de eksemplifiserte letetekostnadene, så kan også *"andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten"* inngå i refusjonsordningen. Oljeskattemyndighetenes innskrenkende fortolkning av utgifter til *"undersøkelse etter petroleumsforekomster"* har ikke støtte verken i lov, forarbeider eller lovens formål. Det kan her også vises til juridisk litteratur, se Jan Samuelsen; "A guide to Norwegian petroleum taxation" (2006) side 46 fjerde avsnitt:

"The new payout system will cover all types of exploration costs on the Norwegian Continental Shelf, including various types of charged administration costs related to the exploration activities. One important exception is that interest costs and other financial costs cannot be regarded as exploration costs with respect to the new pay out system. This applies even for the part of the financial costs allocated to the offshore tax regime. With the exception for financial costs, this will normally mean that a company with only exploration licenses will get all of its costs defined as exploration costs. Also costs incurred prior to acquiring any licences may qualify as exploration costs (subject to payout) as long as the company's sole purposes to position itself for acquisitions or applications of exploration licenses on the Norwegian Continental Shelf." (Vår understreking.)

Vi bemerker at avslutningsvis under dette punkt at i tillegg til at oljeskattemyndighetenes restriktive holdning til [selskapet] sitt refusjonskrav etter petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd etter vår vurdering ikke har støtte verken i lov, forarbeider eller lovens formål, så tilsier også reelle hensyn en slik lovforståelse som anført av [selskapet]. Refusjonsordningen ble innført som et alternativ til fremføring av skattemessig underskudd med renter, og det presiseres flere steder i forarbeidene at skattyter har en valgtrett i så måte, se f.eks Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) side 123 nederst første spalte/øverste andre spalte:

"Departementets forslag om en særlig ordning for utbetaling av skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon, fremmes som et tillegg til gjeldende regler om fremføring av underskudd med rente, overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon samt departementets forslag til utbetaling av skattemessig verdi av udekket underskudd ved opphør av petroleumsvirksomhet, jf avsnitt 14.3. Det betyr at skattyter kan velge hvilke av disse alternative reglene som skal benyttes."
(Vår understreking.)

Oljeskattemyndighetenes praktisering av petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd i denne saken, gjør [selskapet] sin valgte helt illusorisk. Forarbeidene uttaler eksplisitt at underskuddsfremføring med rente og refusjon er alternative regelsett, og at skattyter kan velge hvilke regler som skal benyttes. I denne saken har Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda fullstendig overstyrt [selskapet] i selskapets valg, og det er det ikke anledning til.

Vi tilføyer at refusjon gir selskapet bedre løpende likviditet enn fremføring med rente, men at det skal være provenymessig nøytralt for staten om skattyter velger det ene eller andre alternativ. Det er derfor ikke lett å forstå oljeskattemyndighetenes restriktive holdning til refusjonskrav etter petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd, men såfremt oljeskattemyndighetene av den ene eller annen årsak ønsker en innstramming/presisering av regelverket, så er eventuelt Oljeskattekontoret henvist til å foreslå overfor Finansdepartementet at det i forskrift fastsettes nærmere hvilke kostnader som omfattes av utbetalingsordningen, se omtale i Ot prp nr 1 (2004-2005) side 123 første spalte, første hele avsnitt. Det tilligger ikke oljeskattemyndighetene å drive lovarbeid gjennom løpende ligningsvedtak.

Presiseringer

Ved en inkurie er ikke beløp i klagen justert i samsvar med brev av 28.06.2007 og selskapet er således enig i at korrigert påstand er 35 568 205. For ordens skyld gjøres det oppmerksom på at beløpet på side 2 i Klagenotatet også må korrigeres fra 36 826 326 143 til 36 326 143.

Selskapet fastholder således at 35 568 205 er utgifter til undersøkelse som kvalifiserer til utbetaling av skatteverdien og viser til detaljert gjennomgang av kostnader i tidligere korrespondanse.

For øvrig følger det av vår vurdering under punkt 2 ovenfor at vi ikke deler Oljeskattekontorets vurderinger av de konkrete postene da loven ikke gir adgang til å foreta en slik begrensning som Oljeskattekontoret legger opp til.

Videre skal vi særskilt kommentere:

Kostnader knyttet til kontrahering av rigg

Dersom vi forstår Oljeskattekontoret korrekt avvises kostnader til kontrahering av rigg av to årsaker:

- På generelt grunnlag konstateres det at aktiviteten for leteboring har gått ned og tilgjengelige rigger helst brukes til å bore produksjonsbrønner. Vi må anta at Oljeskattekontoret derved ikke finner det sannsynlig at [selskapet] skal benytte disponible rigger til letevirksomhet. Dette er en insinuasjon uten rot i virkeligheten. I 2006 var selskapet fokusert på å erverve nye lisenser med et letepotensial der riggtilgang ble fremhevet som det unike suksesskriteriet fremfor andre konkurranter. Dette gjaldt både ovenfor norske myndigheter og andre potensielle samarbeidspartnere. Selskapet var og er ikke rettighetshaver i lisenser under utvikling eller produksjon. Det er dermed en ren hypotetisk fremstilling som Oljeskattekontoret her

fremsetter uten betydning for den realiteten som skal legges til grunn for [selskapet] ved ligningen.

- Alternativt blir selskapets aktiviteter ikke ansett som tilstrekkelig konkrete til å kunne klassifiseres som "undersøkelse etter petroleumsforekomster". Vi stiller oss uforstående til denne anførselen i det vi viser til den omfattende aktivitet som kan dokumenteres for 2006. Her skal vi spesielt repetere at allerede i september 2006 inngikk selskapet en AMI avtale med [et annet selskap]. [Selskapets] tilgang til rigg i en letefase var en viktig forutsetning for denne avtalen. Tilsvarende markedsførte selskapet dette i forbindelse med TFO runden 2006. Det må derfor konstatere at myndigheter og samarbeidsparter på det tidspunktet fant [selskapets] aktiviteter tilstrekkelig konkrete til å inngå samarbeid om utvikling og tildeling av letelisenser. Det blir da noe spesielt at Oljeskattekontoret i en etterfølgende vurdering kommer til en helt annen konklusjon, uten ny eller endret fremstilling av faktum.

Prekvalifiseringskostnader

Vi viser til tidligere redegjørelse for prekvalifiseringskostnader som etter selskapets beregning beløper seg til NOK 1 101 094. Her er ikke "success-fee" honorar til [et konsultentselskap] inkludert. Dette er bevisst fra selskapets side idet konsultentselskapet ikke har vært involvert i selve prekvalifiseringsprosessen, men bistått med rådgivning knyttet til utvikling av letestrategi. For å motivere selskapet var deler av vederlaget gjort avhengig av måloppnåelse. I den forbindelse ble prekvalifisering ansett som et viktig mål for selskapet. I mangel av gode målindikatorer direkte relatert til konsulentarbeidet ble også denne gjort gjeldende for [konsultentselskapet], selv om selskapet ikke hadde direkte arbeid knyttet til prekvalifisering. Følgelig skal ikke beløpet inngå i kostnader til prekvalifisering.

Kostnader som retter seg mot virksomheten som sådan

Som beskrevet ovenfor deler vi ikke kontorets syn om at disse kostnadene ikke er gjenstand for refusjon. Dersom klagenemnda likevel skulle legge dette til grunn anser vi det under alle omstendigheter for feil at disse kostnadene i sin helhet unntas fra refusjon. Kostnadene anses da som del av "virksomheten som sådan". Virksomheten vil her være alle aktiviteter som inngår i verdikjeden for et oppstrømsselskap, herunder leteaktivitet og mer spesifikt, undersøkelse etter forekomster. Kostnadene må etter dette fordeles slik at deler henføres til undersøkelsesaktiviteten og dermed gjøres gjenstand for refusjon.

For øvrig synes det for oss praktisk umulig at et selskapet som er i en letefase ikke vil pådra seg enkelte kostnader som kan klassifiseres som rettet mot "virksomheten som sådan". Oljeskattekontorets syn er da vanskelig å harmonisere med den tidligere refererte uttalelse fra departementet i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 122 der det forutsettes at "selskapets samlede kostnader" kan være gjenstand for utbetaling. En praktisk følge av Oljeskattekontorets tolkning er at dette ikke vil være mulig.

4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder [selskapets] krav på utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster.

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd første punktum lyder slik:

"Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt."

Som det fremgår foran har [selskapet] for inntektsåret 2006 krevd refundert skatteverdien av utgifter på nærmere 36 mill. kroner. Ved ligningen la Oljeskattenemnda til grunn at det bare er utgifter knyttet til selve leteaktiviteten som kan gi grunnlag for refusjon. Etter en konkret vurdering av utgiftenes art ble selskapets utgifter på kr 7 500 000 til innhenting av seismiske data og 20 pst. av lønnskostnadene for tre ansatte i avdelingene for "Exploration" og "HSE & Q", dvs. kr 448 892, ansett å falle inn under refusjonsordningen. [Selskapet] har anført at oljeskattemyndighetene ved ligningen har foretatt en innskrenkende fortolkning av petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd som det ikke er grunnlag for verken i lovteksten eller forarbeidene. Etter [selskapets] mening kan det ikke stilles krav om konkret aktivitet eller faktisk leting. Både direkte og indirekte utgifter tilknyttet nåværende eller forventet undersøkelse må etter selskapets syn være inkludert.

Klagenemnda er ikke enig i dette.

Lovens ordlyd tilsier etter Klagenemndas syn at refusjonsordningen er begrenset til utgifter - direkte og indirekte - som er knyttet til en leteaktivitet selskapet driver. Klagenemnda viser til at refusjonsordningen gjelder *utgifter til undersøkelse* etter petroleumsforekomster.

Når det gjelder lovens forarbeider, viser Klagenemnda til St.meld. nr. 2 (2003-2004), hvor det i punkt 5.3.4.2 heter:

Departementet foreslår at utbetalingsordningen skal omfatte selskapets utgifter relatert til undersøkelse og leteboring etter petroleum på norsk sokkel. Dette er utgifter som kan utgiftsføres etter petroleumsskatteforskriften § 3, og som må avgrenses mot (aktiveringspliktige) utbyggingskostnader. Det foreslås at også indirekte kostnader, som selskapets egne administrasjonskostnader knyttet til leteaktiviteten, skal falle innenfor ordningen.

Videre vises til Ot.prp. nr. 1 (2004-2005), hvor det i punkt 14.2.2 blant annet uttales:

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor petroleumsskatteregimet der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret.

- - -

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

- - -

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.

Etter det som her er sitert fra forarbeidene, legger Klagenemnda til grunn at loven oppstiller et krav om at utgiftene må være knyttet til en leteaktivitet. Driver selskapet leteaktivitet, vil både direkte og indirekte utgifter til leteaktiviteten omfattes av refusjonsordningen etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Utgifter som etter sin art ikke har tilknytning til den leteaktivitet som drives, omfattes imidlertid ikke. Slike utgifter vil for eksempel kunne være utgifter til etablering eller prekvalifisering av selskapet. Dette er utgifter av generell art som gjelder selskapets virksomhet som sådan og ikke spesifikt letevirksomheten.

Klagenemnda tilføyer at den ikke kan se at departementets uttalelser i proposisjonen om at selskaper som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse, vil kunne få refundert skatteverdien av selskapets *samlede kostnader*, rokker ved denne forståelsen av petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Det er presisert at dette gjelder *etter en konkret vurdering*, og det må etter Klagenemndas syn bety at det uansett er utgiftenes art som vil være avgjørende for hvorvidt de samlede utgifter blir omfattet av ordningen.

Når det gjelder den konkrete vurderingen av de utgifter [selskapet] har krevd refundert skatteverdien av, bemerker Klagenemnda:

Selskapet har opplyst at aktivitetene i 2006 for det vesentlige har bestått av analyse av riggmarkedet og anskaffelse av riggkontrakt, evaluering av konkrete letelisenser, herunder samarbeidspartnere for eventuelt farm-in og/eller felles søknadsprosesser, TF0-søknad, øvrig oppfølging og kvalifisering av selskapet, herunder arbeid knyttet til prekvalifisering av selskapet. En vesentlig del av kostnadene i forbindelse med dette er konsulenthonorar på til sammen kr 26 658 265.

Ved ligningen av [selskapet] for 2006 la Oljeskattenemnda som nevnt til grunn at kostnader til kjøp av seismikk på kr 7 500 000 var å anse som refunderbare etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Videre kom nemnda til at en andel av selskapets egne kostnader måtte fordeles til utbetalingsordningen, beregnet til kr 448 892 (20 pst. av lønn inklusive indirekte kostnader for to ansatte i avdeling for "Exploration" og en ansatt i avdeling for "HSE & Q").

I sin klage argumenterer [selskapet] med at samtlige kostnader eksklusiv finanskostnader faller inn under utbetalingsordningen uten å gi tilstrekkelige opplysninger om de enkelte øvrige kostnadene. Det har derfor vært vanskelig for Klagenemnda å foreta en konkret vurdering av hvorvidt enkelte av selskapets øvrige kostnader er av en slik art at de kan anses som undersøkelseskostnader etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Klagenemnda er likevel kommet til at 100 pst. (i stedet for 20 pst.) av lønnskostnadene og indirekte kostnader for [de to medarbeiderne] i avdeling for "Exploration" kan klassifiseres som leteutgift under refusjonsordningen. Dette gir en økning i refusjonsgrunnlaget på kr 1 285 315.

Videre finner Klagenemnda at kostnader til geokjemiske studier/undersøkelser etter sin art kan anses som letekostnad etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

Tjenestene fra [konsulent-5] antas å ha tilstrekkelig tilknytning til leting etter petroleumsforekomster. Klagenemnda har derfor kommet til at utbetalingsgrunnlaget kan forhøyes med belastningen fra [konsulent-5] på kr 1 680 000.

[Selskapet] er blitt belastet for konsulentkostnader til selskapet [konsulent-4] med kr 1 192 723. [Konsulent-4] har bistått selskapet med rekruttering av seniorpersonell. Klagenemnda er av den oppfatning at slike kostnader i utgangspunktet vil falle utenfor utbetalingsordningen. Selskapet har opplyst at det var en forutsetning at det rekrutterte personell skulle gå operativt inn i letevirksomheten. En forutsetning om aktivitet innenfor leting kan ikke anses tilstrekkelig. Klagenemnda har imidlertid kommet til at kostnadene på kr 150 000 til rekruttering av "HSE Manager, Expl. geologist og Reservoir Engin.", må anses å ha tilstrekkelig tilknytning til undersøkelse, og må anses som undersøkelseskostnader.

Etter dette blir grunnlaget for utbetaling av skatteverdien etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd å forhøye med følgende beløp:

	NOK
Lønn og indirekte kostn. for to ansatte	1 285 315
Belastninger fra [konsulent-5]	1 680 000
Belastninger fra [konsulent-4]	150 000
	3 115 315

Sokkelunderskudd til fremføring reduseres tilsvarende.

Etter dette har selskapet fått delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig

3 Kjennelse 15.12.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster

1) Innledende bemerkninger

[...] Selskapet ble stiftet den 28. januar 2005 [...]. Selskapet hadde én ansatt og ingen lisenser pr. 31. desember 2005. Selskapet ble tildelt andeler i tre lisenser i januar 2006 og hadde pr. februar 2007 andeler i 19 lisenser på norsk sokkel.

Ved ligningen for inntektsåret 2005 krevde selskapet fradrag for skatteverdien av undersøkelseskostnader på til sammen kr 26 657 751. Oljeskattenemnda nedsatte refusjonsgrunnlaget med kr 5 272 213 til kr 21 385 538.

Selskapet påklaget ligningen i brev av 7. desember 2006. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 28. april 2008. Klagenotatet er kommentert av selskapet i brev av 19. mai 2008.

2) Saksforholdet og ligningen

I selvangivelsen for 2005 fremmet [selskapet] krav om utbetaling av skatteverdien av leteknostnader på kr 26 657 751. Utbetalingsgrunnlaget knyttet seg til driftskostnader (personal-/kontorkostnader etc), vareknostnader (kjøp av seismikk) og fremmede tjenester (konsulentttjenester mv.). Dette tilsvarte selskapets underskudd med fradrag for finanskostnader.

Oljeskattekontoret tilskrev selskapet den 27. juni 2006 der det blant annet ble bedt om en begrunnet fordeling av undersøkelsesutgiftene pr. lisens, eventuelt en begrunnelse for hvorfor knostnader som ikke kunne henføres til en lisens skulle anses som leteknostnader. I tilsvaret den 26. juli 2006 fastholdt selskapet at samtlige knostnader kvalifiserte til refusjon av skatteverdien, og vedla en oppstilling over vareknostnadene og konsulentttjenestene mv. Vareknostnadene knyttet seg til kjøp av seismikk, mens konsulentttjenestene var spesifisert som følger:

[Konsulent-1]	1 000 000
[Konsulent-2]	801 000
[Konsulent-3]	217 512
Diverse konsulenter	637 162
Konsulentbistand	2 655 674
[Andre-1]	4 311 000
[Konsulent-3]	1 660 000
[Andre-2] (lederrekruttering)	1 000 000
[Andre-3] grafikk	433 000
[Andre-4]	340 000
Diverse	118 620
Andre tjenester	7 862 620
Advokat	1 000 000
Regnskap	50 523
Revisjon	13 120
Sekretær	5 246
Sum	11 587 183

I brev av 29. september 2006 ble selskapet varslet om at emisjonskostnadene ville bli foreslått holdt utenfor refusjonsgrunnlaget. I tilsvaret den 12. oktober 2006 fremholdt selskapet at alle kostnadene i letefasen var pådratt med tanke på fremtidige inntekter. Dette gjaldt også emisjonskostnadene, som var pådratt i selskapets letefase. Kapitalen som emisjonskostnadene hadde bidratt til å fremskaffe ville høyst sannsynlig medgå til kun å dekke kostnader i letefasen.

Med utgangspunkt i konsulentavtalen mellom [konsulent-1] og [selskapet], varslet Oljeskattekontoret i brev av 27. oktober 2006 om ytterligere reduksjon av refusjonsgrunnlaget. Det ble i denne forbindelse varslet om at Oljeskattekontoret ville foreslå for Oljeskattenemnda at kostnader på til sammen kr 750 000, betalt til [konsulent-1], ble tatt ut av grunnlaget for utbetaling av skatteverdien av undersøkelseskostnader. Dette gjaldt også kostnader til tjenester levert av [konsulent-3] og [andre-2] på hhv. kr 1 897 512 og kr 1 000 000, med mindre selskapet kunne godtgjøre at tjenestene ikke relaterte seg til etablering av selskapet.

I tilsvaret av 14. november 2006 fremholdt selskapet at samtlige kostnader måtte inngå i grunnlaget for refusjon. Selskapet viste til den begrunnelsen som ble gitt i brev av 12. oktober 2006. Selskapet mente at Oljeskattekontoret hadde tolket uttrykket "samlede kostnader" for snevert.

Selskapet kommenterte de ulike konsulentpostene, og mente at kostnadene til [konsulent-1], medgått til å gjennomføre søknad om prekvalifisering og søknad om lisens, måtte inngå i refusjonsgrunnlaget. [Andre-2] ble brukt i headhunting prosessen. [Konsulent-3] hadde utført en del arbeid i forbindelse med møter internt, styremøter, APA 2005, prekvalifisering, innhenting av kapital og andre rene administrative oppgaver. Selskapet ga en oppstilling over kostnadene, som til sammen beløp seg til kr 1 660 000. Det resterende beløp var tjenester som ble fakturert i forbindelse med regnskapsbistand (kr 217 512).

Oljeskattenemnda fulgte kontorets innstilling, og fravek selskapets påstand slik:

Selskapets påstand	26 657 751	
Finansinntekt ut av grunnlaget	154 299	
Emisjonskostnader	(1 779 000)	
Konsulenthonorar [konsulent-1]	(750 000)	Bemanning, vekstkapital, prekvalifisering
Andre tjenester	(2 897 512)	[Andre-2 og konsulent-3]
Korrigert årets utforskningskostnader	21 385 538	
Skatteverdien av årets utforskningskostnader	16 680 720	

3) Anførlene

Fra selskapets klage gjengis:

Viser til skatte- og avregningsoppgjør for sokkelvirksomheten av 1. desember 2006. I denne forbindelse vil vi igjen referere til tidligere oversendt dokumentasjon og argumentasjon for de avvik som er fremkommet i ligningen for 2005.

Vi viser i denne sammenheng til våre brev av 26. juli 2006 (tilleggsopplysninger), brev sendt fra [revisjonsselskapet] 31. august 2006 (fravikelse finanskostnader), vårt brev av 12. oktober 2006 (fravikelse), og vårt brev av 14. november 2006 (fravikelse).

Disse brev begrunner med fulle vårt syn på hvorfor vi mener kostnadene bør være med i refusjonsgrunnlaget. Spesielt viser vi til vårt brev av 14. november der Oljeskattekontoret ikke har medtatt kr 750 000, kr 1 000 000 og kr 1 897 512 i utbetalingsgrunnlaget.

I selskapets klage er det vist til argumentasjonen i annen korrespondanse med Oljeskattekontoret. Dette gjelder selskapets brev av 26. juli 2006, brev fra [revisjonsselskapet] av 31. august 2006, selskapets brev av

12. oktober og 14. november 2006. Fra denne korrespondansen siteres det som er relevant for denne saken. Brevet fra [revisjonsselskapet] gjelder fordeling av finansposter, og medtas ikke.

Fra selskapets brev av 26. juli 2006 siteres følgende:

**RE: Ligningen for 2005 – Anmodning om
tilleggsopplysninger**

Vi viser til Deres brev datert 26. juni 2006 samt etterfølgende korrespondanse med [revisjonsselskapet] hvor det er innrømmet utsatt frist til 1. august med å besvare henvendelsen.

Det er i brevet bedt om en spesifikasjon av undersøkelsesutgifter som danner grunnlag for krav om skatterefusjon samt at skjemaet for rapportering av fordelingsgrunnlag finanskostnader innsendes.

1 Undersøkelsesutgifter

Som kjent kan selskaper kreve utbetalt fra staten skatteverdien av "direkte og indirekte utgifter (med unntak av finanskostnader) til undersøkelse av petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd (...)". For ordens skyld nevnes at skatteverdien av hele underskuddet justert for finanskostnader utgjør: ÷ NK 26.661.935 (resultat i selvangivelsen) + NOK 4.184 (finanskostnader) x 78 % = NOK 20.793.046.

I vedlagte spesifikasjon av balanseposter, har vi likevel kun ført opp "tilgodebeløp skatt" med NOK 19.441.578. Grunnen til det er i hovedsak at det ved avleggelse av årsregnskapet ble vurdert mest forsvarlig å anta at emisjonskostnader, NOK 1.779.000, ikke ville gi rett til refusjon. 78 % av emisjonskostnadene utgjør NOK 1.387.620 av avviket på NOK 1.351.468. Det resterende avviket skyldes at skattemessige avskrivninger var beregnet å bli noe høyere i forbindelse med regnskapsavleggelsen enn hva som ble tilfellet etter en detaljert gjennomgang i forbindelse med utarbeidelse av selvangivelsen.

Se tabell nedenfor:

NOK	Regnskap	Næringsoppgave
Årsunderskudd	- 5 487	- 5 487 520
Skatteinntekt i regnskapet	520	- 19 265 610
Beregnet resultat før skatt	- 19 265 610	- 24 753 130
Permanente forskjeller	- 24 753 130	
Skattemessige meravskrivninger	53 500	53 513
	- 225	- 183 319
	600	
Beregnet skattemessig resultat	- 24 925 230	- 24 882 936
før emisjonskostnader		
Emisjonskostnader	- 1 779 000	- 1 779 000
Beregnet skattemessig resultat	- 26 704 230	- 26 661 936
Finanskostnader uten refusjon		4
		184
Refusjonsgrunnlag iflg innsendte ligningspapirer		- 26 657 752

Det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr 1 (2004-2005) pkt 14.2.2 at passusen direkte og indirekte utgifter (...) til undersøkelse etter petroleumsforekomster "i alle fall ikke skal gis en snever fortolkning. Det er således uttalt at "departementet antar at særskattepliktig selskap som ikke driver annen virksomhet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret."

Vedlagt følger et oppsett hvor "varekost" (post 4005 i næringsoppgaven) og "fremmed tjeneste" (post 6700 i næringsoppgaven) er spesifisert. Slik vi ser det kvalifiserer samtlige kostnader det er tale om til refusjon.

Fra selskapets brev av 12. oktober 2006 siteres følgende:

[...] - LIGNINGEN FOR INNTEKTSÅRET 2005

Vi viser til Deres brev til oss datert 29. september 2006.

I brevet er det varslet at Oljeskattekontoret ville foreslå overfor Oljeskattenemnda at emisjonskostnader på kr 1.779.000 tas ut av grunnlag for refusjon etter petroleumsskatteloven § 3 c. Videre er det bedt redegjort for konsulentttjenester (kr 1.000.000) samt en spesifisering av lønnskostnader.

1. Emisjonskostnader

Det er i Oljeskattekontorets brev gått ut fra at emisjonskostnader ikke er "letekostnader" og at selskapet ikke har krav på refusjon av skatteverdien av disse kostnadene etter petroleumsskatteloven § 3 c (5).

Etter petroleumsskatteloven § 3 c (5) vil "direkte og indirekte utgifter (....) til undersøkelse etter petroleumsforekomster" danne grunnlag for refusjon. At emisjonskostnader ikke er letekostnader i snever forstand er selskapet selvsagt enig i.

I Oljeskattekontorets varsel er begrunnelsen for ikke å anse emisjonskostnader som en kostnad som danner grunnlag for refusjon at "slike kostnader legger til rette for også annen

virksomhet enn leting, som utbygging og produksjon.” Ingen selskaper setter selvsagt i gang med leteaktiviteter hvis leteaktivitetene var et mål i seg selv; målet er (fremtidig) produksjon. Alle kostnader pådratt selskaper i en letefase er pådratt ut fra at selskapene forhåpentligvis skal få fremtidige inntekter. Slik vi ser det vil tidsfasen kostnadene er pådratt, i kombinasjon med hva kostnadene kan forventes å skulle dekke, være de sentrale elementer ved om de er “direkte eller indirekte undersøkelsesutgifter” i forhold til petroleumsskatteloven § 3 c (5). Emisjonskostnadene det er tale om ble pådratt på et tidspunkt hvor [selskapet] kun har vært i en letefase, og hvor det ikke var sikkert om selskapet ville komme i en annen fase. Den kapitalen som emisjonskostnadene har bidratt til å fremskaffe var det for øvrig høyst usikkert om ville medgå til annet enn å dekke kostnader i en undersøkelsesfase.

Etter vår oppfatning følger det rimelig klart at forarbeidene til bestemmelsen (Ot.prp. nr. 1 (2004 - 2005)) og for øvrig også av lovens ordlyd (jfr. “indirekte”) at “undersøkelsesutgifter” skal gis en rimelig vid fortolkning. Følgende er således uttalt:

“Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.”

Oppsummeringsvis vil vi si at fordi det ved regnskapsavleggelsen ikke var usannsynlig at hele kapitalen emisjonskostnadene medgikk til å fremskaffe ikke ville være tilstrekkelig til å dekke annet enn kostnader i en (eller flere) letefaser og fordi forarbeidene åpenbart legger opp til en vid fortolkning av “undersøkelsesutgifter”, foreligger det grunnlag for refusjon av skatteverdien av de angjeldende emisjonskostnadene.

2. Vedtekter

Kopi av selskapet vedtekter ligger vedlagt.

3. Konsulenttjenester

Vedlagt følger kopi av konsulentavtale mellom [selskapet] (den gangen under stiftelse) og [konsulent-1] hvor de omtalte konsulenttjenester på kr 1.000.000 er beskrevet.

Slik vi ser det kvalifiserer samtlige av disse kostnader som (indirekte) undersøkelsesutgifter, jfr. ovenfor. Når det gjelder totalprisen, kan vi ikke se at skattemyndighetene har grunnlag for å “sensurere” denne (jfr. skatteloven § 13-1) da [konsulent-1] med sin 3 % eierandel i [selskapet] og [selskapet] og øvrige aksjonærer er uavhengige parter.

4. Lønnskostnader

Lønnskostnader på kr 2.996.983 kan spesifiseres som følger:

700,-	a. Konto 5000	Salary	859
	b. Konto 5090	Accrued salary	2 019 920,-
	c. Konto 5180	Holiday payment	99 924,-
	d. Konto 5182	Payroll tax on holiday pay	14
089,-	e. Konto 5210	Telephone	<u>3 350,-</u>
	Total		<u>2 996 983,-</u>

I posten "accrued salary" ligger skyldig lønn + skyldig bonus for 2005. Beløpet er i sin helhet utbetalt i 2006.

Fra selskapets brev av 14. november 2006 siteres følgende:

Ligningen for inntektsåret 2005 - varsel om fravikelse vedr. letekostnader

Vi viser til brev datert 27.10.06, etterfølgende samtale [...] vedr. utsettelse med svar inntil 15.11.06 og tidligere korrespondanse vedrørende spørsmål om grunnlag for refusjon av skatteverdien av kostnader knyttet til undersøkelse etter petroleumsforekomster etter petroleumsskatteloven § 3 c (5).

Vi mener fremdeles at samtlige av de kostnadene Oljeskattekontoret hevder ikke kvalifiserer for å inngå i grunnlag for refusjon faktisk inngår.

Vi viser i den forbindelse til vårt brev datert 12.10.06.

Som kjent har Finansdepartementet uttalt følgende (sitert i Oljeskattekontorets brev) i Ot.prp. nr. 1 (2004 - 05):

"Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt/det aktuelle inntektsåret."

Oljeskattekontoret har tolket dette dit hen at "uttrykket 'samlede kostnader' i denne forbindelse derfor (må) tolkes som letekostnader og ordinære administrasjonskostnader" (cit) og at kostnader som ikke er "særskilt knyttet til leteaktiviteten" (...) følgelig ikke anses som letekostnader".

Hadde lovgiver og (Finansdepartementet) ment dette - det vil si at det er kun skatteverdien av "letekostnader" og "ordinære driftskostnader" som skulle kunne dekkes - hadde ovennevnte uttalelse i forarbeidene i beste fall vært misvisende: Å uttale at selskaper som er i en letefase etter en konkret vurdering vil kunne få refundert skatteverdien av "samlede kostnader - hvis man kun hadde hatt de kostnadene Oljeskattekontoret har nevnt synes således ikke spesielt sannsynlig - både ut fra en ren

språklig forståelse ("samlede kostnader") og fordi de fleste selskaper i en letefase vil ha kostnader av den art Oljeskattekontoret har stilt spørsmål ved. At en uansett "i tidens løp" vil komme økonomisk likt ut (hvis man ser bort fra rentesatsen på fremføring av underskudd), er nok også en grunn til at Finansdepartementet og lovgiver - bevisst slik vi ser det - har lagt opp til en vid fortolkning av "direkte og indirekte utgifter til undersøkelse".

De kostnadene som Oljeskattekontoret har stilt spørsmål ved knytter seg typisk til kostnader en kan forvente å ha nettopp i en letefase. At disse kostnadene skulle være noe mindre (indirekte) kostnader "til undersøkelse" - enn si noe mindre "særskilt knyttet til leteaktiviteten" - enn det Oljeskattekontoret kaller "ordinære administrasjonskostnader" har vi vondt for å se, og vi kan ikke se at forarbeidene gir støtte for dette. Det virker heller ikke spesielt logisk å legge til grunn at hvis kostnader var påløpt ved bruk av egne ansatte ville de være "ordinære administrasjonskostnader", mens kostnader påløpt ved å bruke konsulenter ([konsulent-1] for eksempel) for å utføre samme type oppdrag ikke er det.

Vi gjør for øvrig oppmerksom på at det må være en regnefeil i brevet fra Oljeskattekontoret. Sum kostnader fra [konsulent-3] er 1.877.512 og ikke 1.897.512.

Kommentarer til de enkelte postene

[Konsulent-1]:

Dersom det nå skulle være slik at oppstartskostnader ikke skal inngå i refusjonsgrunnlaget (noe vi er uenig i, se ovenfor) så mener vi at punkt 3. & 4. fra deres brev bør kunne inngå i grunnlag og ikke bare pnkt 4.

[Andre-2]:

[Andre-2] er brukt i headhunting prosessen. Dette er for så vidt kostnader som kunne vært påløpt i alle stadier for et selskap. Derfor mener vi at også dette bør inngå i refusjonsgrunnlag.

[Konsulent-3]:

[Konsulent-3] har gjort en del arbeid i forbindelse med møter internt, styremøter, APA 2005, prekvalifisering, innhenting av kapital og andre rene administrative oppgaver. Vedlagt følger en oppstilling over kr 1.660.000,- av kostnadene spesifisert. Det resterende beløp er tjenester som er fakturert som regnskapsbistand (kr 217.512,-).

Fra Oljeskattekontorets klagenotat gjengis følgende:

4.1 Problemstilling

Saken gjelder hvilke kostnader som skal kunne inngå i grunnlaget for utbetaling av leteunderskudd etter petrisktl. § 3 c femte ledd. Nedenfor vil Oljeskattekontoret først redegjøre for rettsgrunnlaget og

Oljeskattenemndas tolkning av dette, før en ser nærmere på den skattemessige behandlingen av [selskapets] kostnader.

4.2 Rettskildene

4.2.1 Lovteksten

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 78 ble det med virkning fra inntektsåret 2005 gitt

adgang til at et selskap i underskuddsposisjon kunne kreve utbetalt av skatteverdien av selskapets undersøkelsesutgifter, begrenset oppad til størrelsen på underskuddet. Bestemmelsen ble inntatt som et nytt femte ledd til petrsktl. § 3 c og har følgende ordlyd:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgifter kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c.

Ved lov av 15. desember 2006 ble det for øvrig ved en tilføyelse til femte ledd gjort unntak fra skattebetalingslovens § 32 a om forbud mot pantsettelse av krav på tilbakebetaling av skatt, slik at utbetalingskravet med virkning fra inntektsåret 2007 nå kan pantsettes.

4.2.2 Bakgrunn og forarbeider

Bakgrunnen for bestemmelsen var et ønske om å likestille nye og eksisterende

aktører, nærmere bestemt å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon. Selskaper i skatteposisjon kan foreta løpende utgiftsføring av sine kostnader, og får derved realisert skatteverdien av disse umiddelbart. For underskuddsselskaper oppnås det i teorien en tilnærmet likestilling med overskuddsselskapene gjennom retten til fremføring av underskudd med tillegg av rente, i kombinasjon med utbetalingsretten ved opphør (petrsktl. § 3 c nr. 2-4). Selskaper i underskuddsposisjon vil likevel ha en likviditetsulempe som særlig vil ramme mindre aktører. I en oppbyggingsfase vil disse ofte ha begrenset kapitaltilgang og derved svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag/utbetalinger. For å redusere denne inngangsbarrieren og dermed legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting ble det derfor innført en ordning med årlige utbetalinger fra staten av skatteverdien av undersøkelsesutgifter til selskap som ikke er i skatteposisjon. Lovforslaget var inntatt i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) (kontorets understrekninger):

14.2.2 Departementets vurderinger og forslag

En viktig side ved et nøytralt petroleumsskattesystem er at skattereglene ikke er til hinder for samfunnsøkonomisk ønsket leting på norsk sokkel. Etter departementets

vurdering vil reglene om fremføring av underskudd med tillegg av rente, adgangen til overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon, samt departementets forslag nedenfor om utbetaling av skattemessig verdi av underskudd ved opphør av virksomhet, gi sikkerhet for skattemessig fradrag for leteutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon. Mindre aktører i en oppbyggingsfase kan ha begrenset kapitaltilgang og dermed svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag selv om selskapet kompenseres verdimessig. Dette kan typisk gjelde nye aktører som ønsker å delta i lete- eller utbyggingsaktivitet på norsk sokkel.

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor petroleumsskatteregimet der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret. Forslaget er i samsvar med omtalen gitt i St.meld. nr. 2 (2003-2004), jf. Budsjettinnst. S. nr. II (2003-2004).

Det vises til vedlagte forslag til § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumstorekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumstorekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumstorekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

Selv om deler av undersøkelseskostnadene kan lånefinansieres, vil hovedtyngden av finanskostnader knytte seg til kjøp av utvinningstillatelser og utbyggingsaktivitet. Det vil være svært krevende å fordele finanskostnader mellom selskapets undersøkelsesaktivitet og utbyggingsaktivitet/øvrige drift. Departementet foreslår derfor at finanskostnader ikke skal falle innenfor den foreslåtte utbetalingsordningen.

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter

petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret. Særskattepliktige selskaper utenfor skatteposisjon som også har virksomhet knyttet til utbygging (og drift) av andre felt på norsk sokkel, må fordele selskapets indirekte kostnader forholdsmessig mellom hhv. undersøkelsesaktiviteten og utbyggingsaktiviteten (og eventuell drift) på grunnlag av egnede fordelingsnøkler.

En slik forholdsmessig fordeling av selskapets indirekte kostnader kan medføre vanskelige avgrensingsproblemer i praksis, og vil kunne være ressurskrevende både for selskapene og ligningsmyndighetene. Det foreslås derfor at departementet i forskrift kan fastsette nærmere hvilke kostnader som er omfattet av utbetalingsordningen, samt hvordan indirekte kostnader skal fordeles mellom selskapets ulike aktiviteter. Departementet legger til grunn at slik forskrift til utfylling og gjennomføring av de nye lovbestemmelsene kan fastsettes med hjemmel i petroleumsskatteloven § 8 tredje ledd.

Selskapets utgifter til undersøkelse og leteboring må avgrenses mot aktiveringspliktige utbyggingskostnader, jf. petroleumsskatteloven § 3 b. Det vises til petroleumsskatteforskriften §§ 2 og 3 og praksis knyttet til nevnte bestemmelser. Departementet foreslår at avgrensingen mellom undersøkelsesutgifter og utbyggingskostnader fastsatt ved lignings- og rettspraksis skal gjelde så langt det passer ved anvendelsen av den foreslåtte § 3 c femte ledd i petroleumsskatteloven.

4.3 Generelt om lovens krav til virksomhet og utgiftenes art

4.3.1 Innledning

For å kunne kreve utbetaling av leteunderskudd etter petrsktl. § 3 c femte ledd må to vilkår være oppfylt:

1. Selskapets må drive særskattepliktig virksomhet i form av utvinningsvirksomhet.
2. Selskapets må drive undersøkelse etter petroleumsforekomster, dvs. det stilles krav om en bestemt aktivitet.

[Selskapet] ble etter søking tildelt tre lisenser i januar 2006, og kontoret finner det ikke tvilsomt at [selskapet] drev særskattepliktig virksomhet i form av utvinningsvirksomhet i det minste i deler av 2005. Vilkår 1 anses således oppfylt, og kontoret finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på hva som kreves for at en virksomhet vil falle inn under særreglene i petroleumsskatteloven.

4.3.2 Krav til utgiftens art

Etter Finansdepartementets bemerkninger i forarbeidene sitert foran, omfattes følgende utgifter av utbetalingsordningen:

1. Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen

2. Egne undersøkelsesutgifter
3. Indirekte undersøkelsesutgifter
4. Øvrige kostnader dersom et særskattepliktig selskap ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster.

Utgifter som ikke inngår i utbetalingsgrunnlaget vil inngå i selskapets sokkelunderskudd, som kan fremføres med rente. Ved opphør av utvinningsvirksomheten kan skatteverdien av underskuddet kreves utbetalt, jf. § 3 c fjerde ledd.

I lov og forarbeider brukes konsekvent begrepet "undersøkelse etter petroleumsforekomster". Dette tilsvarer kriteriet for virksomheten som helhet som redegjort for foran, men her kommer det også inn som et tilleggskrav til kostnadens art. Kostnad til kjøp av utvinningstillatelse vil for eksempel innebære at skattyter driver særskattepliktig virksomhet, men det er altså ikke en kostnad som skal inngå i utbetalingsgrunnlaget.

4.3.2.1 Direkte undersøkelsesutgifter

I forarbeidene (proposisjonens punkt 14.2.2) er dette angitt som:

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Leting innebærer undersøkelser av om det finnes petroleumsforekomster innenfor konkret avgrensede områder. Disse kostnadene er normalt enkle å identifisere og antas ikke gi avgrensingsproblemer.

4.3.2.2 Egne undersøkelsesutgifter

Forarbeidene presiserer disse slik:

Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen.

Dette innebærer at dersom virksomheten har personale som arbeider både med undersøkelse og utbygging eller produksjon, så er det bare andelen av lønnskostnadene som er medgått til undersøkelsesaktivitetene som skal inngå i utbetalingsgrunnlaget.

4.3.2.3 Indirekte undersøkelsesutgifter

Forarbeidene er knappere her:

Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle inn under ordningen.

Kontoret antar at det som omfattes er alminnelige driftskostnader (løpende kontorkostnader, lønn til administrativt personell o.l.). Disse kostnadene vil stort sett være enkle å identifisere, men problemstillingen her vil være fordelingsnøkkelen mellom letevirksomheten og annen virksomhet (produksjon, utbygging, kjøp av lisenser, landvirksomhet og utenlandsvirksomhet).

4.3.2.4 Øvrige kostnader

Det er denne kategorien som gir de største avgrensingsproblemene:

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.

Et selskap kan drive utvinningsvirksomhet selv om det ikke har kostnader som faller inn under utbetalingsregelen, f.eks. kostnader til kjøp av utvinningstillatelser eller utbyggingsvirksomhet. Det må altså gjøres en konkret vurdering av selskapets kostnader og selskapets virksomhet.

Et klart utgangspunkt må være at dersom man ikke driver letevirksomhet – dvs. har direkte leteutgifter – så omfattes man ikke av utbetalingsregelen. Har man ikke direkte leteutgifter kan man ikke ha indirekte leteutgifter.

Først dersom selskapet har direkte leteutgifter kommer man inn under ordningen.

Det må imidlertid foretas en konkret vurdering før selskapets samlede kostnader kan tas med i utbetalingskravet. Etter kontorets og Oljeskattenemndas oppfatning er det ikke naturlig å ta med etableringskostnader i grunnlaget for utbetaling. Dette fordi slike kostnader er en nødvendig forutsetning for å kunne starte letevirksomheten – de finansielle, fysiske og administrative forutsetningene må være på plass før selskapet kan starte letevirksomheten.

På denne bakgrunn kom Oljeskattenemnda ved ligningen for 2005 til at følgende kostnader ikke kunne anses som omfattet av utbetalingsordningen:

- Kapitalisering av selskapet (kostnader til tilretteleggere/rådgivere etc.)
- Fysisk etablering av selskapet (investeringer i kontorlokale, inventar, generell IT infrastruktur etc.)
- Rekruttering av ledelse og administrativt personale (men ikke til operativt personale)
- Søknader om prekvalifisering

Denne vurdering er videreført og videreutviklet ved ligningen for inntektsåret 2006.

4.4 Konkret om [selskapets] kostnader

[Selskapet] hadde blant annet utgifter til seismikk i 2005, og drev følgelig letevirksomhet. Ved ligningen ble [selskapets] utbetalingskrav redusert med følgende poster:

Selskapets påstand	26 657 751	
Finansinntekt ut av grunnlaget	154 299	
Emisjonskostnader	(1 779 000)	
Konsulentthonorar [konsulent-1]	(750 000)	Bemanning, vekstkapital, prekvalifisering
[Andre-2]	(1 000 000)	Headhunting ledende persone
[Konsulent-3] *	(1 897 512)	Diverse
Korrigert årets utforskningskostnader	21 385 538	
Skatteverdien av utforskningskostnadene	16 680 720	

* Summeringsfeil - riktig beløp er kr 1 877 512

4.4.1 Finansinntekt

Etter lovteksten gjøres det eksplisitt kun unntak for finansutgifter, men det må være klart at finansinntekter heller ikke skal inngå. For det første er bestemmelsen en utgiftsbestemmelse, og for det andre så vil finansinntektene redusere selskapets underskudd, som setter taket for utbetalingsgrunnlaget.

4.4.2 Emisjons- og rekrutteringskostnader

Som redegjort for foran er dette kostnader som gjør selskapet i stand til å igangsette letevirkksomhet. Uten økonomi eller en administrativ stab er det ikke mulig å drive leting, og kostnadene må følgelig holdes utenfor grunnlaget.

4.4.3 Kostnadene til [Konsulent-3]

Kostnadene til [Konsulent-3] er spesifisert i vedlegg til selskapets brev av 14.11.06. Det fremkommer her at store deler av kostnadene er ordinære driftskostnader, som dermed skal inngå i grunnlaget for utbetaling. Følgende kostnader vil etter kontorets oppfatning måtte anses som etableringskostnader som ikke gir grunnlag for utbetaling:

Prequalification	
Libya	4 200
Fund Raising forberedelse	11 200
Fund Raising documents Presentation [..]	5 600
Investor Conference	
Finansiering	1 400
Headhunter Process	2 100
	18 000
	19 600
	44 800
Sum	106 900

Dette tilsier at kostnader til [Konsulent-3] på kr 1 770 612 (1 877 512 - 106 900) er å anse som letekostnader. Dette gir følgende korreksjon i forhold til ligningen:

Ligningsvedtak grunnlag	21 385 538
Summeringsfeil [...]	
Letekostnader [Konsulent-3]	20 000
	1
	770 612
Sum	23 176 150
Utbetalingskrav	18 077 397

4.5 Oppsummering - Forslag

Kontoret foreslår at selskapet gis delvis medhold i klagen ved at kostnader på kr 1 790 612, som ved ligningen ble holdt utenfor grunnlaget for utbetaling, medtas i grunnlaget for utbetaling. Dette gir selskapet et krav på utbetaling på kr 1 396 677 høyere enn ansettelsen ved ligningen.

Fra selskapets tilsvare gjengis følgende:

Viser til deres brev av 29. april 2008 med ref 2008/17504-2.

Vi er enig i at de kostnader som foreslås godtatt som refusjongrunnlag når det gjelder [Konsulent-3] gir grunnlag for skatterefusjon.

Imidlertid vil vi også igjen referere til tidligere oversendt dokumentasjon og argumentasjon for de avvik som er fremkommet i ligningen for 2005. Vi viser til våre brev av 26. juli 2006 (tilleggsopplysninger), brev sendt fra [revisjonsselskapet] 31. august 2006 (fravikelse finanskostnader), vårt brev av 12. oktober 2006 (fravikelse), og vårt brev av 14. november 2006 (fravikelse).

Disse brev begrunner med fulle vårt syn på hvorfor vi mener at ytterligere kostnader bør være med i refusjonsgrunnlaget. Spesielt viser vi til vårt brev av 14. november der oljeskattekontoret ikke har medtatt kr 750.000 og kr 1.000.000 i utbetalingsgrunnlaget.

4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder [selskapets] krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumforekomster.

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd første punktum lyder slik:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumforekomster, for så vidt

beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt.

Som det fremgår foran har [selskapet] for inntektsåret 2005 krevd refundert skatteverdien av utgifter på kr 26 657 751. Ved ligningen la Oljeskattenemnda til grunn at det bare er utgifter knyttet til selve leteaktiviteten som kan gi grunnlag for refusjon. Etter en konkret vurdering av utgiftenes art ble selskapets refusjonsgrunnlag redusert til kr 21 385 538. Utgiftene til emisjon, rekruttering og konsulenthonorar ble ikke ansett å falle inn under refusjonsordningen. [Selskapet] har anført at det følger av lovens ordlyd og dens forarbeider at uttrykket "undersøkelsesutgifter" skal gis en vid fortolkning. De kostnadene som Oljeskattekontoret har stilt spørsmål ved, er i følge selskapet kostnader som typisk forekommer for et selskap i letefasen. Alle kostnadene er pådratt mens selskapet var i en slik fase og skal følgelig tas i betraktning under refusjonsordningen. Etter [selskapets] oppfatning er det da grunnlag for at slike kostnader skal inngå i refusjonsgrunnlaget etter petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd. Etter [selskapets] oppfatning har ikke Oljeskattekontorets tolkning støtte i forarbeidene.

Klagenemnda er ikke enig i dette.

Lovens ordlyd tilsier etter Klagenemndas syn at refusjonsordningen er begrenset til utgifter – direkte og indirekte – som er knyttet til en leteaktivitet selskapet driver. Klagenemnda viser til at refusjonsordningen gjelder *utgifter til undersøkelse* etter petroleumsføremønstre.

Når det gjelder lovens forarbeider, viser Klagenemnda til St.meld. nr. 2 (2003-2004), hvor det i punkt 5.3.4.2 heter:

Departementet foreslår at utbetalingsordningen skal omfatte selskapets utgifter relatert til undersøkelse og leteboring etter petroleum på norsk sokkel. Dette er utgifter som kan utgiftsføres etter petroleumsskatteforskriften § 3, og som må avgrenses mot (aktiveringspliktige) utbyggingskostnader. Det foreslås at også indirekte kostnader, som selskapets egne administrasjonskostnader knyttet til leteaktiviteten, skal falle innenfor ordningen.

Videre vises til Ot.prp. nr. 1 (2004-2005), hvor det i punkt 14.2.2 blant annet uttales:

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor petroleumsskatteordningen der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig

virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret.

- - -

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

- - -

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.

Etter det som her er sitert fra forarbeidene, legger Klagenemnda til grunn at loven oppstiller et krav om at utgiftene må være knyttet til en leteaktivitet. Driver selskapet leteaktivitet, vil både direkte og indirekte utgifter til leteaktiviteten omfattes av refusjonsordningen etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Utgifter som etter sin art ikke har tilknytning til den leteaktivitet som drives, omfattes imidlertid ikke. Slike utgifter vil for eksempel kunne være utgifter til etablering eller prekvalifisering av selskapet. Dette er utgifter av generell art som gjelder selskapets virksomhet som sådan og ikke spesifikt letevirksomheten.

Klagenemnda tilføyer at den ikke kan se at departementets uttalelser i proposisjonen om at selskaper som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse, vil kunne få refundert skatteverdien av selskapets *samlede kostnader*, rokker ved denne forståelsen av petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Det er presisert at dette gjelder *etter en konkret vurdering*, og det må etter Klagenemndas syn bety at det uansett er utgiftenes art som vil være avgjørende for hvorvidt de samlede utgifter blir omfattet av ordningen.

Når det gjelder den konkrete vurdering av de utgifter [selskapet] har krevd refundert skatteverdien av, bemerker Klagenemnda:

Selskapet var i en oppstartfase i 2005. Selskapets kostnader har bestått i kjøp av seismikk og kjøp av fremmede tjenester i tillegg til ordinære driftskostnader. Kjøp av konsulenttjenester mv. utgjør en stor andel av kostnadene. I korrespondansen med Oljeskattekontoret har [selskapet] fremlagt nærmere opplysninger om selskapets konsulentbruk. Oljeskattekontoret har på denne bakgrunn foreslått at selskapet gis delvis medhold i klagen, ved at kostnader til [konsulent-3] på kr 1 770 612, som ved ligningen ble holdt utenfor grunnlaget for utbetaling, medtas i refusjonsgrunnlaget.

Ved ligningen av [selskapet] for 2005 la Oljeskattenemnda til grunn at kostnader til kjøp av seismikk og en større andel av de innkjøpte tjenestene var å anse som refunderbare etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. I selskapets tilsvaer datert 14. november 2006 ble det gitt nærmere opplysninger om de kostnadene som Oljeskattenemnda ikke godtok under refusjonsordningen. Etter en nærmere gjennomgang finner Klagenemnda at en vesentlig del av kostnadene som er belastet fra [konsulent-3], må anses som ordinære driftskostnader tilknyttet leteaktiviteten. De samlede kostnadene fra [konsulent-3] er på kr 1 877 512. En andel av kostnadene på kr 106 900 må anses som etableringskostnader, og må holdes utenfor utbetalingsgrunnlaget.

Etter dette blir grunnlaget for utbetaling av skatteverdien etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd å forhøye med kr 1 770 612. Sokkelunderskudd til fremføring reduseres tilsvarende.

Etter dette har selskapet fått delvis medhold klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

4 **Kjennelse 15.12.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster**

1) **Innledende bemerkninger**

[...] Selskapet ble stiftet desember 2005 og prekvalifisert på norsk sokkel 30. april 2006.

Ved ligningen for inntektsåret 2006 krevde selskapet refundert skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster i henhold til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd på til sammen kr 105 191 505. Oljeskattenemnda nedsatte refusjonsgrunnlaget med kr 1 697 107 til kr 103 494 398.

Selskapet har påklaget ligningen ved brev av 20. desember 2007 ved [advokat NN]. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 30. april 2008. Klagenotatet er kommentert av selskapet i brev av 22. mai 2008.

2) **Saksforholdet og ligningen**

I selvangivelsen for 2006 fremmet [selskapet] krav om utbetaling av skatteverdien av letetekstnader på til sammen kr 105 191 505. Utbetalingsgrunnlaget tilsvarte skattemessig underskudd i selskapet redusert med finanskostnader.

Selskapet ble i e-post av 18. september 2007 bedt om å opplyse om noen av de nevnte kostnadene på kr 105 191 505 knyttet seg til etablering, kapitalisering eller prekvalifisering. Det ble i brevet gitt en nærmere spesifikasjon av begrepene etablering, kapitalisering og prekvalifisering.

[Revisjonsselskapet] hadde på vegne av selskapet utarbeidet en oppstilling over kostnader til de aktiviteter som Oljeskattekontoret hadde etterspurt og som ble antatt kunne falle utenfor utbetalingsgrunnlaget:

Conference and Seminar costs	19
	373
Legal costs	962
	528
Advertisering and Promotion	35
	281
Computer costs	116
	901
Pre-qualification costs	174
	713
Stavanger Office cost center	388
	311
SUM	1 697
	107

Oljeskattekontoret antok at deler av konferanse-, PR- og "Stavanger Office-kostnadene" hadde karakter av ordinære driftskostnader, og var dermed omfattet av refusjonsordningen. Selskapet [...] forklarte på telefon at det av hensyn til beløpets størrelse ikke anså det hensiktsmessig å luke ut kostnader på transaksjonsnivå, og derfor heller tok godt i, samtidig som det nok lå etableringskostnader inne i andre kontoer også. Basert på beløpets størrelse gikk kontoret ikke nærmere inn på dette.

På bakgrunn av Oljeskattenemndas skattemessige behandling av underskudd i nyetablerte sokkelselskap ved ligningen for 2005, ble [selskapet] i brev 26. september 2007 varslet om at kontoret ville foreslå for Oljeskattenemnda at refusjonsgrunnlaget i henhold til petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd ble redusert med kr 1 697 107. Selskapet hadde ingen kommentarer til varselet. Oljeskattenemnda fravek ved ligningen selskapets påstand i samsvar med varselet.

3) Anførlene

Fra selskapets klage gjengis:

1. Innledning

Vi viser til Ligningen av 2006 utlagt den 30.11.07, med klagefrist den 21.12.07. [Selskapet] har bedt [NN] om å fremsette klage på vegne av selskapet vedrørende ligningen for 2006.

I ligningsbladet side 6 fremgår det at grunnlaget for utbetaling av letetekostnader/ undersøkelseskostnader i henhold til psctl § 3 c, 5. ledd er redusert fra NOK 82 049 373 til NOK 80 725 630, dvs. korrigert med NOK 1 697 107.

På bakgrunn av Oljeskattekontoret (heretter OSK) sitt varsel av 26.09.07, legger vi til grunn at grunnlaget for korreksjonen er Oljeskattenemndas vedtak for ligningen 2005 hvor kostnader knyttet til etablering av selskapet, samt kostnader knyttet til prekvalifisering ikke ble ansett som undersøkelseskostnader som gir grunnlag for utbetaling etter psctl § 3 c, 5. ledd.

Selskapet kan ikke se at det foreligger grunnlag for den innskrenkende tolkning av "undersøkellesutgifter" i psctl § 3 c, 5. ledd som OSK synes å legge til grunn, og fremsetter herved en klage på ligningen med hjemmel i psctl § 6, 1. ledd, c.

2. Rettslig grunnlag

Grunnlaget for korrigeringen gjelder indirekte kostnader opplistet i OSK sitt varsel av 26.09.07. Det er ikke bestridt av selskapet at disse kostnader ikke er direkte letekostnader som kartlegging, kjøp av seismikk, lete boring mv, men kostnader av mer indirekte art knyttet til selskapets aktivitet for å drive letevirksomhet på norsk sokkel.

Det foreligger imidlertid ikke et vilkår for utbetaling av undersøkelsesutgifter at kostnaden må være knyttet til direkte letekostnader slik som OSK synes å legge til grunn, jf. psctl § 3 c, 5. ledd hvor det fremgår at;

*"den skattepliktige [kan] kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og **indirekte** utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster..."* (vår utheving).

Det er ikke nærmere spesifisert i lovteksten hva som menes med "indirekte utgifter", men i Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 14.2.2, s. 122 annen spalte, 4. avsnitt fremgår det at

"også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader vil falle innenfor ordningen".

De indirekte kostnadene er i sin helhet påløpt med sikte på å fremme selskapets leteaktivitet på norsk sokkel. Selskapet stiller seg derfor undrende til OSK's innskrenkende tolkning når det gjelder fradragsretten for alle indirekte administrative kostnader for selskaper i letefasen, da det ikke er tvilsomt at oljeselskap i skatteposisjon får fradrag for indirekte administrasjonskostnader som er knyttet til selskapets utvinningsvirksomhet. Støtte for dette synspunkt finnes i forarbeidene, jf. Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 14.2.2, s. 122 annen spalte, 6. avsnitt:

*"Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets **samlede kostnader** (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret"* (vår utheving).

Videre, dersom en skal legge til grunn OSK sin forståelse innebærer dette et direkte brudd på forarbeidenes klare uttalte formål med innføringen av ordningen med utbetaling av undersøkelsesutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon, se Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 14.2.1:

"For å redusere eventuelle inngangsbarrierer for deltakelse i petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel for nye aktører, og legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting, foreslår departementet en ordning med årlig utbetaling fra staten av skatteverdien av undersøkelsesutgifter til selskap som ikke er i skatteposisjon. Forslaget medfører i praksis at selskaper utenfor skatteposisjon (typisk nye aktører) i enda større grad

enn i dag likestilles med selskaper i skatteposisjon (typisk etablerte selskaper)."

Oljeskattekontorets fortolkning synes derfor å mangle ethvert rettslig grunnlag og er direkte i strid med departementets nedbygging av skattemessige inngangsbarrierer for å legge til rette for nye aktører på norsk sokkel. Oljeskattekontorets fortolkning bidrar tvert imot til å opprettholde skattemessige inngangsbarrierer for nye/små aktører på norsk sokkel som lovgiver klart har lagt til grunn ikke lenger skal være tilstede.

Dersom skattyter har lavere skattbare inntekter enn fradragsberettigede kostnader, kan skatteyter velge å ikke kreve refusjon men i stedet å fremføre underskudd med rente etter psctl § 3 c, 2.ledd. Så lenge kostnaden er knyttet til skattyters utvinningsvirksomhet, vil en skattyter som "velger" underskudd til fremføring, også kunne få refundert skatteverdien senest ved skattyters opphør av virksomheten, jf. psctl § 3 c, 4. ledd.

Lovgiver har altså gitt uttrykk for at skattemessig anses det som nøytralt enten en får utbetaling av skatteverdien eller om underskuddet blir fremført med renter. Dette burde sammen med bakgrunnen for ordningen etter selskapets oppfatning vært tillagt større vekt ved ligningen.

Hadde skattyter vært i skatteposisjon, ville underskuddet kunne fradragsføres straks mot skattyters inntekter, og det var jo nettopp denne likestilling mellom skattytere som lovgiver har ønsket å fremme, senest ved innføringen om adgangen til refusjon av lete underskudd for skattytere utenfor skatteposisjon, se Ot. prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 14.2.2:

"En viktig side ved et nøytralt petroleumsskattesystem er at skattereglene ikke er til hinder for samfunnsøkonomisk ønsket leting på norsk sokkel. Etter departementets vurdering vil reglene om fremføring av underskudd med tillegg av rente, adgangen til overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon, samt departementets forslag nedenfor om utbetaling av skattemessig verdi av underskudd ved opphør av virksomhet, gi sikkerhet for skattemessig fradrag for leteutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon. Mindre aktører i en oppbygningsfase kan ha begrenset kapitaltilgang og dermed svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag selv om selskapet kombineres verdimessig. Dette kan typisk gjelde nye aktører som ønsker å delta i lete- eller utbyggingsaktivitet på norsk sokkel."

3. Klage

Basert på ovennevnte kan selskapet ikke se at det foreligger grunnlag for fravikelse av Ligningen 2006 med korreksjon av grunnlaget for utbetaling med NOK 1 697 107. Selskapet ber om at ligningen oppheves og at selskapets påstand i selvangivelsen legges til grunn ved at grunnlaget økes tilsvarende.

Fra klagenotatet gjengis følgende:

Problemstillingen i klagesaken er hvorvidt de ovennevnte kostnader på kr 1 679 107 er omfattet av utbetalingsordningen etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 78 ble det med virkning fra inntektsåret 2005 gitt adgang til at et selskap i underskuddsposisjon kunne kreve utbetalt skatteverdien av selskapets undersøkelsesutgifter, begrenset oppad til størrelsen på underskuddet. Bestemmelsen ble inntatt som et nytt femte ledd til petrsktl. § 3 bokstav c:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt.

For at undersøkelseskostnader skal kunne utbetales iht. til den siterte bestemmelse kreves at selskapet må drive særskattepliktig virksomhet i form av utvinningsvirksomhet. [Selskapet] ble prekvalifisert på norsk sokkel 30. april 2006 og ble etter søking tildelt fire lisenser i februar 2007. Kontoret finner det ikke tvilsomt at [selskapets] virksomhet i 2006 oppfylte dette vilkår.

Det er ikke nærmere definert i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd hva som ligger i begrepene direkte og indirekte undersøkelsesutgifter.

Når det gjelder direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster, har departementet i Ot.prp. nr 1 (2004-2005) ansett det for typisk å gjelde:

utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønn og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Basert på forarbeidene kan etablerings, kapitaliserings- eller prekvalifiseringskostnader ikke anses for å være direkte undersøkelsesutgifter, hvilket heller ikke er bestridt av selskapet. Selskapets påstand i klagen er at kostnadene som ikke er godkjent medtatt i utbetalingsgrunnlaget må anses for å være indirekte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster.

I nevnte Ot. prp. er følgende uttalt når det gjelder indirekte undersøkelseskostnader (s. 122):

"Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader vil falle innenfor ordningen.

Basert på ordlyden i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd - indirekte undersøkelseskostnader - og forarbeidenes knappe uttalelser, er det kontorets syn at det er selskapets alminnelige driftskostnader, herunder løpende kontorkostnader,

lønn til administrativt personell o.l som er inngår i utbetalingsordningen. Kontoret kan ikke se at nevnte etablerings-, kapitaliserings- og prekvalifiseringskostnader faller inn under dette.

Videre vil kontoret poengtere at det må være et klart utgangspunkt for å få utbetalt skatteverdien av indirekte kostnader etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd at man driver letevirksomhet, altså at det foreligger direkte leteutgifter. Sett i sammenheng med ovennevnte uttalelser i forarbeidene, innebærer dette at skatteyder kan få utbetalt indirekte kostnader knyttet til "utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten", jf Ot.prp. nr 1 (2004-2005) side 122.

Kontoret er ikke uenig med selskapet i at stiftelseskostnader, herunder etablerings-, kapitaliserings- og prekvalifiseringskostnader, kan anses for å være påløpt med sikte på å fremme selskapets leteaktivitet på norsk sokkel, men kontoret er uenig i at disse kostnadene er indirekte letekostnader iht. petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

Kostnadene på kr 1 679 107 har etter kontorets oppfatning ingen tilknytning til noen direkte letekostnader. Disse kostnadene vil i all hovedsak være pådratt av selskapet før letevirksomheten er påbegynt, altså før det er pådratt noen direkte letekostnader. Kontoret har derfor vanskelig for å se at nevnte kostnader kan anses for å være indirekte letekostnader. Kontoret vil også her påpeke at etablerings-, kapitaliserings- og prekvalifiseringskostnader tilsvarende kan anses for å være pådratt med sikte på å drive annen utvinningsvirksomhet, ettersom dette er kostnader som også er nødvendige for å drive for eksempel utbygging og produksjon.

På bakgrunn av dette er kontoret uenig med selskapet i at petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd er tolket innskrenkende ved ligningen.

Selskapet underbygger også sin påstand med følgende sitat fra Ot.prp. nr. 1 (2004-2005):

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.

I henhold til dette sitatet kan et selskapet som bare driver letevirksomhet, altså ikke annen sokkelvirksomhet, etter en konkret vurdering få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader.

Et av vilkårene for at skatteverdien av selskapets samlede kostnader kan utbetales er således at selskapet ikke driver annen aktivitet enn letevirksomhet. Som nevnt ovenfor er det kontorets standpunkt at etablering og kapitalisering av selskapet, samt søknad om prekvalifisering; ikke kan anses for å

være letevirkksomhet etter petroleumsskatteloven, hvoretter kostnadene knyttet til disse aktivitetene dermed ikke vil omfattes av utbetalingsordningen.

Selskapet anfører videre, med henvisning til Ot. prp nr. 1 (2004-2005) pkt 14.2.1, at tolkningen av bestemmelsen ved ligningen innebærer et direkte brudd på forarbeidenes uttalte formål med innføringen av utbetalingsordningen og bidrar til å opprettholde skattemessige inngangsbarrierer for nye/små aktører på norsk sokkel som lovgiver klart har lagt til grunn ikke lenger skal være til stede.

Kontoret er ikke enig med selskapet i dette. Formålet med ordningen er blant annet å legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting. Det mener departementet vil oppnås ved utbetaling av skatteverdien av undersøkellesutgifter. Forarbeidene kan således etter kontorets oppfatning ikke forstås slik at nye aktører også skal få utbetalt skatteverdien av direkte og indirekte kostnader som ikke knytter seg til selskapets letevirkksomhet.

Det er i klagen også vist til at lovgiver gjennom utbetalingsordningen har ønsket å fremme likestilling mellom skattytere i og utenfor skatteposisjon. Dette tilsier etter selskapets oppfatning at nevnte kostnader må anses for å være letekostnader iht. petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd, ettersom skattyter i skatteposisjon straks ville fått fradragsført tilsvarende kostnader inntektene.

I forarbeidene det vises til bemerkes det igjen at utbetalingsordningen er ment å gi sikkerhet for skattemessig fradrag for leteutgifter. Videre kan kontoret heller ikke se at departementet gjennom utbetalingsordningen har ment at de nye aktørene fullt ut skal likestilles med etablerte selskaper i skatteposisjon ved at disse nye aktørene skulle få utbetalt alle kostnadene etablerte selskaper ville fått fradragsført. Dette underbygges bemerkningene i Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) punkt 14.2.1, hvor det påpekes av departementet at formålet med utbetalingsordningen "i enda større grad" er ment å likestille nye selskaper med selskaper i skatteposisjon.

Basert på ovenstående mener kontoret at kostnadene på kr 1 679 107, som selskapet har opplyst knytter seg til etablering og kapitalisering av selskapet, samt prekvalifisering, ikke kan anses for å være letekostnader i henhold til utbetalingsordningen i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Det foreslås derfor at selskapet ikke gis medhold i klagen.

I selskapets tilsvarende til klagenotatet heter det:

Klagebehandlingen for inntektsåret 2006 - Utbetaling av skatteverdien knyttet til leteunderskudd

Det vises til Oljeskattekontorets redegjørelse til Klagenemnda for oljeskatt i tilknytning til selskapets klage med svarfrist den 21.05.08.

[Selskapet] har bedt [NN] om å kommentere Oljeskattekontorets Klagenotat på [selskapets] vegne.

1. Tilleggsbemerkninger til klage av 20.12.07

Vi viser til klagen slik den er gjengitt i Klagenotatet og opprettholder anførslene og påstanden som fremlagt.

I tillegg ønsker vi å fremsette følgende kommentar til Oljeskattekontorets anførsler. Slik vi forstår Oljeskattekontorets argumentasjon, vil et selskap i en oppstartsfase utenfor skatteposisjon og som kun har til formål å drive letevirksomhet, aldri kunne få fullt refundert sine letekostnader da såkalte etablerings-, kvalifiserings- og prekvalifiseringskostnader ikke kan anses som refunderbare indirekte letekostnader, jf. Klagenotatet side 6, 5. avsnitt. Oljeskattekontoret innrømmer likevel at kostnadene "kan anses for å være påløpt med sikte på å fremme selskapets leteaktivitet på norsk sokkel", men kontoret er altså uenig i at disse kostnadene er refunderbare indirekte letekostnader etter psctl § 3 bokstav c 5.ledd.

Oljeskattekontoret sier så videre i avsnitt 6 at de nevnte kostnader kan anses "pådratt med sikte på å drive annen utvinningsvirksomhet, ettersom dette er kostnader som også er nødvendige for å drive for eksempel utbygging og produksjon". Oljeskattekontoret har dermed kategorisk nektet refundering av såkalte etablerings-, kvalifiserings- og prekvalifiseringskostnader.

Vår første innvending er da at dersom disse kostnadene er nødvendige for å drive senere utbygging og produksjon, så må det jo være klart at minst en forholdsmessig del også må kunne klassifiseres som indirekte refunderbare letekostnader dersom en del av kostnadene også har vært med på å fremme selskapets leteaktivitet.

For det andre må det igjen understrekes at formålet med innføringen av leterefusjonsordningen var å likestille etablerte aktører i skatteposisjon og nye mindre aktører utenfor skatteposisjon, jf. Ot.prp. nr.1 (2004-2005) pkt. 14.2.2 som er inntatt i klagen:

"En viktig side ved et nøytralt petroleumsskattesystem er at skattereglene ikke er til hinder for samfunnsøkonomisk ønsket leting på norsk sokkel. Etter departementets vurdering vil reglene om fremføring av underskudd med tillegg avrente, adgangen til overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av virksomhet og fusjon, samt departementets forslag nedenfor om utbetaling av skattemessig verdi av underskudd ved opphør av virksomhet, gi sikkerhet for skattemessig fradrag for leteutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Selv om disse selskapene er sikret å få tilbake skatteverdien av leteutgiftene senest ved opphør av virksomheten, kan likevel gjeldende system innebære en likviditetsulempe for selskaper utenfor skatteposisjon. Mindre aktører i en oppbyggingsfase kan ha begrenset kapitaltilgang og dermed svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag selv om selskapet kompenseres verdimeessig. Dette kan typisk gjelde nye aktører som ønsker å delta i lete- eller utbyggingsaktivitet på norsk sokkel."

Dette blir ikke hensyntatt av Oljeskattekontoret da kontoret "ikke [kan] se at departementet gjennom utbetalingsordningen har ment at de nye aktørene fullt ut skal likestilles med etablerte selskaper i skatteposisjon ved at diss nye aktørene skal få

utbetalt alle kostnader etablerte selskaper ville fått fradragsført”, jf. siste avsnitt i Klagenotatet side 7.

Oljeskattekontoret innrømmer at et selskap i skatteposisjon ville fått fradrag for de ovennevnte kostnader straks, mens et leteselskap vil likevel måtte fremføre underskuddet med rente. Årsaken er at Oljeskattekontoret, på tross av ovennevnte utdrag fra forarbeidene, mener at det ikke var departementets mening å fullt ut likestille aktører i og utenfor skatteposisjon.

Etter vår oppfatning medfører denne tolkning for det første en urimelig forskjellsbehandling, og det er ikke belegg for en slik innskrenkende fortolkning med hensyn til departementets formål med innføringen av refusjonsordningen, noe ovennevnte utdrag fra forarbeidene klart viser. I tillegg ønsker vi å vise til Ot.prp. nr.1 (2004-2005) pkt. 14.3.2 hvor det igjen understrekes at departementets formål var å likestille aktører i og utenfor skatteposisjon:

“Den foreslåtte utbetalingsordningen medfører at nye aktører vil ha full sikkerhet for å få skattemessig fradrag for utgiftene uavhengig av hvilke aktiva som erverves, eller suksessen i lete- eller utbyggingsaktivitet. Som det fremgår av avsnitt 14.2, foreslår departementet en årlig utbetalingsordning for skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter for selskaper utenfor skatteposisjon. Dersom aktiviteten leder til at selskapet kommer i skatteposisjon, vil restunderskuddet komme til fradrag mot fremtidig netto inntekt. Skulle selskapet derimot ikke komme i en overskuddsposisjon, og selskapet bestemmer seg for å opphøre med utvinningsvirksomheten, kan verdien av restunderskuddet realiseres på to måter. Staten kan utbetale verdien av det skattemessige underskuddet og overskytende friinntekt, eller underskuddet kan selges til et annet oljeselskap ved endelig opphør av utvinningsvirksomheten. På denne måten vil aktørene ha full sikkerhet for å realisere skattefradragene, og verdien av fradragene vil være like store som for selskaper i full skatteposisjon. En etablert aktør som ikke er i skatteposisjon, vil ha de samme mulighetene for å realisere verdien av underskuddene. Det vil dermed i utgangspunktet være full skattemessig likestilling mellom selskapene på norsk sokkel (vår understrekning).”

2. Påstand

Basert på departementets klare uttalte formål, mener vi at det ikke er rettslig grunnlag for den innfortolkede praksis som Oljeskattkontoret har lagt til grunn ved å nekte [selskapet] fradrag for NOK 1 697 107.

4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder [selskapets] krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsføremønstre.

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd første punktum lyder slik:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt.

Som det fremgår foran har [selskapet] for inntektsåret 2006 krevd refundert skatteverdien av utgifter på kr 105 191 505. Ved ligningen la Oljeskattenemnda til grunn at det bare er utgifter knyttet til selve leteaktiviteten som kan gi grunnlag for refusjon. Etter en konkret vurdering av utgiftenes art ble selskapets utgifter redusert fra kr 105 191 505 til kr 103 494 398. Av de totale utgiftene ble således kr 1 697 107 til etablering, kapitalisering og prekvalifisering, ikke ansett å falle inn under refusjonsordningen. [Selskapet] har anført at oljeskattemyndighetene ved ligningen har foretatt en innskrenkende fortolkning av petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Selskapet peker på at loven også omfatter indirekte kostnader. Etter [selskapets] mening må utgifter til stiftelse, finansiering og prekvalifisering anses å være påløpt for å drive leting, og må følgelig anses å være indirekte letetekstnader.

Klagenemnda er ikke enig i dette.

Lovens ordlyd tilsier etter Klagenemndas syn at refusjonsordningen er begrenset til utgifter – direkte og indirekte – som er knyttet til en leteaktivitet selskapet driver. Klagenemnda viser til at refusjonsordningen gjelder *utgifter til undersøkelse* etter petroleumsforekomster.

Når det gjelder lovens forarbeider, viser Klagenemnda til St.meld. nr. 2 (2003-2004), hvor det i punkt 5.3.4.2 heter:

Departementet foreslår at utbetalingsordningen skal omfatte selskapets utgifter relatert til undersøkelse og leteboring etter petroleum på norsk sokkel. Dette er utgifter som kan utgiftsføres etter petroleumsskatteforskriften § 3, og som må avgrenses mot (aktiveringspliktige) utbyggingskostnader. Det foreslås at også indirekte kostnader, som selskapets egne administrasjonskostnader knyttet til leteaktiviteten, skal falle innenfor ordningen.

Videre vises til Ot.prp. nr. 1 (2004-2005), hvor det i punkt 14.2.2 blant annet uttales:

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor petroleumsskatteordningen der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig

virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret.

- - -

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

- - -

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.

Etter det som her er sitert fra forarbeidene, legger Klagenemnda til grunn at loven oppstiller et krav om at utgiftene må være knyttet til en leteaktivitet. Driver selskapet leteaktivitet, vil både direkte og indirekte utgifter til leteaktiviteten omfattes av refusjonsordningen etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Utgifter som etter sin art ikke har tilknytning til den leteaktivitet som drives, omfattes imidlertid ikke. Slike utgifter vil for eksempel kunne være utgifter til etablering eller prekvalifisering av selskapet. Dette er utgifter av generell art som gjelder selskapets virksomhet som sådan og ikke spesifikt letevirksomheten.

Klagenemnda tilføyer at den ikke kan se at departementets uttalelser i proposisjonen om at selskaper som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse, vil kunne få refundert skatteverdien av selskapets *samlede kostnader*, rokker ved denne forståelsen av petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Det er presisert at dette gjelder *etter en konkret vurdering*, og det må etter Klagenemndas syn bety at det uansett er utgiftenes art som vil være avgjørende for hvorvidt de samlede utgifter blir omfattet av ordningen.

Når det gjelder den konkrete vurdering av de utgifter [selskapet] har krevd refundert skatteverdien av, bemerker Klagenemnda:

Selskapet hadde sin oppstart i desember 2005 og hadde blant annet pådratt seg kostnader til etablering, kapitalisering og prekvalifisering. Aktiviteten i 2006 har i hovedsak bestått i leting. Ved ligningen av [selskapet] for 2006 la Oljeskattenemnda til grunn at de omtvistede kostnadene på kr 1 697 107, til etablering, kapitalisering og prekvalifisering, ikke kunne anses som refunderbare etter petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd.

I sin klage argumenterer [selskapet] blant annet med at siden de indirekte kostnadene som nevnt er nødvendige for å drive senere utbygging og produksjon, må det være klart at disse kostnadene også må kunne klassifiseres som indirekte refunderbare letekostnader, i det minste med en forholdsmessig andel. Det følger av det som er nevnt foran at utgifter som etter sin art ikke har tilknytning til den leteaktivitet som drives, ikke omfattes av refusjonsordningen. Klagenemnda vil bemerke at de omtvistede kostnadene er forutsetninger for selskapets generelle virksomhet og ikke spesifikt leteaktiviteten. Klagenemnda viser her til selskapets formål som i tillegg til undersøkelse, også omfatter både produksjon av petroleum og forretningsvirksomhet som står i naturlig forbindelse med dette, samt markedsføring og salg av olje og gass.

Selskapet har således ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

5 Kjennelse 15.12.2008. Krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster

1) Innledende bemerkninger

[...] Selskapet ble stiftet i juli 2006 og ble prekvalifisert på norsk sokkel i august 2006. Selskapet ble tildelt fire lisenser i februar 2007.

For inntektsåret 2006 krevde selskapet refusjon av skatteverdien av selskapets kostnader på til sammen kr 8 781 169 i henhold til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd. Ved ligningen nedsatte Oljeskattenemnda refusjonsgrunnlaget med kr 3 552 133 til kr 5 229 036.

Selskapet har påklaget ligningen ved brev av 17. desember 2007, samt utfyllende klage av 10. januar ved revisor [NN]. Under klagebehandlingen ble selskapet bedt om tilleggsopplysninger i brev av 21. februar 2008. Selskapets svar forelå i brev av 12. mars 2008. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 14. mai 2008.

2) Saksforholdet og ligningen

I selvangivelsen for 2006 fremmet [selskapet] som nevnt krav om utbetaling av skatteverdien av letekostnader på kr 8 781 169. Utbetalingsgrunnlaget tilsvarte skattemessig underskudd i selskapet, redusert med finanskostnader.

I selvangivelsen hadde selskapet redegjort nærmere for kravet:

- 1.1. Lønnskostnader kr 1.988.040,- er fordelt etter 90/10 med 90 % til sokkelvirksomhet og 10 % til annen virksomhet. Ved utgang av 2006 har selskapet tre ansatte inkludert adm. dir. Fordelingsnøkkel er fastsatt etter en gjennomgang av faktisk utført arbeid. Selskapets aktivitet i 2006 har som nevnt over vært konsentrert omkring tre hovedområder hvorav hovedarbeidsområdet har vært arbeid knyttet til søknadssprosessen for tildeling av lisenser. Morselskapet i [utlandet] har bistått selskapet i forbindelse med prekvalifisering slik at eventuelle indirekte kostnader knyttet til prekvalifisering er belastet i [dette landet].
- 1.2. Kostnader knyttet til juridisk bistand i forbindelse med etablering av selskapet samt kjøp av tjenester i forbindelse

med prekvalifisering er 100 % holdt utenfor
refusjonsgrunnlaget.

- 1.3. Øvrige kostnader er direkte knyttet til selskapets
sokkelvirksomhet og er således 100 % allokert til selskapets
letevirksomhet.

Selskapet ble i brev av 18. juni 2007 bedt om å foreta
en ytterligere spesifisering av de samlede kostnadene på kr
8 781 169. I selskapets tilsvare av 5. juli 2007 ble det
gitt en nærmere beskrivelse av kostnadene, samt en matrise
over de enkelte kostnadene:

	Lønn egne ansatte	Reise- /møte kostnader	Konto rleie	Konsulenter	Anskaffels e av seismikk	Andre kost- nader	Sum
APA 2006 lisensrunde	479 947			381 947			861 894
Vurdering - farm in tilbud - PL [...]	173 849			176 334			350 183
Vurdering - farm in tilbud - [x]feltet	173 849						173 849
Vurdering - farm in tilbud - PL [...]	173 849						173 849
Vurdering - farm in tilbud - allerede eksisterende lisenser	213 310			136 584			349 894
Drift av selskapet/indir ekte kostnader	202 039 373 292	215 712	94 668	994 607	4 611 712	379 469	6 871 499
Sum	1 790 135	215 712	94 668	1 689 472	4 611 712	379 469	8 781 169

I brev av 11. oktober 2007 ble selskapet varslet om at
lønn til administrasjonssjef på kr 202 039 ikke kunne anses
som undersøkelseskostnader i lovens forstand. I tilsvare av
18. oktober 2007 aksepterte selskapet at
refusjonsgrunnlaget ble redusert med dette beløpet.
Selskapet ble i brev av 17. oktober 2007 varslet om
ytterligere reduksjon av refusjonsgrunnlaget. Dette gjaldt
kostnader til å vurdere oppkjøpsmuligheter og utarbeidelse
av lisenssøknader på kr 1 909 669, samt en andel av
indirekte kostnader på kr 1 440 425.

Selskapet aksepterte i tilsvare av 6. november 2007 at
et beløp på kr 147 772 knyttet til vurdering av farm-in i
[x]-feltet måtte trekkes ut av utbetalingsgrunnlaget. For
øvrig bestred selskapet den varslede fravikelsen.

Ved ligningen fravek Oljeskattenemnda selskapets
påstand i samsvar med varslene. Selskapets
refusjonsgrunnlag i henhold til petrsktl. § 3 bokstav c
femte ledd ble dermed redusert med kr 3 552 133, fra kr 8
781 170 til kr 5 229 036.

3) Anførslene

Fra selskapets klage gjengis:

2. Refusjon etter petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd

Bestemmelsen i pskl § 3 c) femte ledd er relativt ny der det kun foreligger ett års ligningspraksis knyttet til denne. Imidlertid er spørsmålet om hvilke kostnader som skal defineres som letekostnader grundig behandlet i Ot.prp. nr 1 (2004-2005).

Vi viser spesielt til punkt 14.2.2:

"Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelser etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret. Særskattepliktige selskaper utenfor skatteposisjon som også har virksomhet knyttet til utbygging (og drift) av andre felt på norsk sokkel, må fordele selskapets indirekte kostnader forholdsmessig mellom hhv. undersøkelsesaktiviteten og utbyggingsaktiviteten (og eventuell drift) på grunnlag av egnede fordelingsnøkler."

Finanskostnader og direkte og indirekte kostnader knyttet til utbygging og drift er således ikke gjenstand for refusjon. For øvrige kostnader forutsetter departementet at det må foretas en konkret vurdering.

Det skal i denne sammenheng bemerkes at [selskapet] i 2006 ikke har drevet annen virksomhet enn lete- og undersøkelse etter petroleumsforekomster.

Vi forventer at denne konkrete vurderingen skal ta utgangspunkt i alminnelige skatterettslige prinsipper der det er aktivitetens (og de tilhørende kostnader) tilknytning til undersøkelsesaktiviteten som er avgjørende for hvorvidt refusjon skal innrømmes.

Vi viser til brevet fra Oljeskattekontoret av 17.10.07 hvor OSK aksepterte at selskapet har kostnader knyttet til letevirksomhet. Spørsmålet blir derfor heller om selskapet også har kostnader som ikke omfattes av definisjon letevirksomhet.

"Letevirksomhet" og "undersøkelsesaktivitet" er definisjoner som blir benyttet for den fasen som foregår forut for drift og produksjon (eller tilbakelevering av areal). Dette vil inkludere aktiviteter knyttet til tildeling av nye områder inklusive kjøp og salg av letelisenser samt forarbeid og gjennomføring av undersøkelsesforpliktelser på den enkelte lisens. Verken i lov eller forarbeider fremmes det forslag til endring i denne begrepsbruken som har vært benyttet ved ligningspraksis. Tvert imot i punkt 14.2.2. fremkommer:

"Selskapets utgifter til undersøkelse og leteboring må avgrenses mot aktiveringspliktige utbyggingskostnader, jf petroleumsskatteloven § 3 b....Departementet foreslår at avgrensningen mellom undersøkelsesutgifter og utbyggingskostnader fastsatt ved lignings- og rettspraksis skal gjelde så langt det passer ved anvendelsen av den foreslåtte § 3c femte ledd i petroleumsskatteloven".

Og videre i forarbeidene:

"Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumstorekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumstorekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geografiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktivitetene".

Det synes dermed ikke å være intensjonen til lovgiver at letetekostnader skal avgrenses så sterkt som Oljeskattekontoret legger opp til i brev av 17.10.07. I ligningspraksis har det vært akseptert at alle kostnader knyttet til anskaffelse av areal og oppfølging av dette forut for utbygging har vært ansett som undersøkelse/letevirksomhet. Hvorvidt selve datainformasjonen er fremskaffet på lisens der selskapet har eierrettigheter eller ei er uten betydning så lenge aktiviteten i seg selv underbygger og har den direkte tilknytning til selskapets undersøkelsesaktivitet.

3. Selskapets påstand refusjonsgrunnlaget

[Selskapet] har i refusjonsgrunnlaget medtatt kostnader på NOK 8.781.170, i brev fra OSK av 11.10.07 med svarbrev datert 18.10.07 er det akseptert at lønn til administrasjonssjefen på NOK 202.039 holdes utenfor refusjonsgrunnlaget, med den begrunnelse at dette er å anses som etableringskostnader.

Videre så kan det aksepteres at den overveiende del av kostnadene (kr 173.849) knyttet til vurdering av farm-in i [x] feltet holdes utenfor, som følge av at [x] feltet er et eksisterende felt hvor det er foregått utbygging. Det foreligger, imidlertid også en betydelig leteaktivitet og vi viser i den sammenheng til pressemeldingen utgitt av [operatøren] den 2. august 2007. Vi kan på denne bakgrunn akseptere at 85 % av denne kostnaden holdes utenfor, kr 147.772.

Utover dette mener [selskapet] at kostnader medtatt i påstand er kostnader som gir rett til refusjon etter pskl § 3 c. På vegne av selskapet fastholdes således at påstand i refusjonsgrunnlaget opprettholdes men med enkelte mindre justeringer, slik at refusjonsgrunnlaget endres til NOK 8.431.359 (8.781.170 - 202.039 - 147.772). Det å "vurdere å kjøpe" lisenser anser vi således som en integrert del av selskapets letevirksomhet, og kostnader knyttet til dette inngår således etter vårt syn fullt ut i refusjonsgrunnlaget. Dette underbygges også i ORS - ligningskveld møte den 05.12.2007, og vi viser i den sammenheng til plansje 27.

Så langt har selskapet ervervet 4 letelisenser gjennom 2 transaksjoner. Begge disse er godkjent av Finansdepartementet

og Olje- og energidepartementet. Selskapet fremstår således som en full aktør på norsk kontinentalsokkel. På bakgrunn av de høye priser som i dag er på utbyggingsklare lisenser så satser [selskapet] først og fremst innfor leting.

Videre så bemerkes det at selskapet har holdt utenfor kostnader knyttet til selskapets "øvrige virksomhet" i opprinnelig anført påstand på kr 8.781.170. Selskapets totalt lønnskostnader er fordelt etter en fordelingsnøkkel på 90/10 hvor henholdsvis 90 % til leteformål og 10 % til selskapets øvrige virksomhet. Likeledes er alle kostnader knyttet til etablering av selskapet og prekvalifisering holdt utenfor refusjonsgrunnlaget. Selskapets øvrige virksomhet består av arbeid knyttet til etablering av selskapet. Selskapet har ingen kostnader knyttet til kapitalinnhenting/ finansiering som følge av at dette dekkes fullt ut av morselskapet [...] ved egenkapital tilskudd. Sett i lys av dette mener vi det ikke kan være riktig å foreta en ytterligere vurdering av selskapets kostnader.

I tillegg så er ikke selskapet undergitt annen rapporteringsplikt en det som følger av ordinær rapportering av offentlige regnskap og ligningspapir. Eier i [utlandet] har pålagt [selskapet] plikt til kvartalsvise rapporteringer av selskapets aktivitet i Norge som består av kostnader knyttet til letevirksomhet på norske kontinentalsokkel. Dette følger også av formålet ved etableringen av selskapet i Norge (ref. pkt 1 over).

Oppsummert konstateres det at [selskapet] er et selskap som utelukkende driver særskattepliktig virksomhet. Selskapets kostnader (NOK 8.431.359) har en direkte tilknytning til selskapets lete- og undersøkelsesaktivitet og selskapets fastholder på denne bakgrunn at dette er lete- og undersøkelseskostnader som gir rett til utbetaling i henhold til pskl § 3 c) femte ledd.

Fra klagenotatet gjengis følgende:

4.1 Innledning

Klagesaken gjelder hvilke kostnader som skal kunne inngå i grunnlaget for utbetaling av leteunderskudd etter petrsktl. § 3 c femte ledd.

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 78 ble det med virkning fra inntektsåret 2005 gitt adgang til at et selskap i underskuddsposisjon kunne kreve utbetalt skatteverdien av selskapets undersøkelsesutgifter, begrenset oppad til størrelsen på underskuddet. Bestemmelsen ble inntatt som et nytt femte ledd til petrsktl. § 3 bokstav c:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlag for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt.

Bakgrunnen for bestemmelsen var et ønske om å likestille nye og eksisterende aktører, nærmere bestemt å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon. Selskaper i skatteposisjon kan foreta løpende utgiftsføring av sine kostnader, og får derved realisert skatteverdien av disse umiddelbart. For underskuddsselskaper oppnås det i teorien en tilnærmet likestilling med overskuddsselskapene gjennom retten til fremføring av underskudd med tillegg av rente, i kombinasjon med utbetalingsretten ved opphør (petrsktl. § 3 c nr. 2-4). Selskaper i underskuddsposisjon vil likevel ha en likviditetsulempe som særlig vil ramme mindre aktører. I en oppbyggingsfase vil disse ofte ha begrenset kapitaltilgang og derved svakere evne til å vente på fremtidige skattefradrag/utbetalinger. For å redusere denne inngangsbarrieren og dermed legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting ble det derfor innført en ordning med årlige utbetalinger fra staten av skatteverdien av undersøkelsesutgifter til selskap som ikke er i skatteposisjon.

For at undersøkelseskostnader skal kunne utbetales iht. petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd kreves at selskapet må drive særskattepliktig virksomhet i form av utvinningsvirksomhet. [Selskapet] ble prekvalifisert på norsk sokkel i august 2006 og ble etter søking tildelt fire lisenser i 2007. Kontoret finner det ikke tvilsomt at [selskapets] virksomhet i 2006 oppfylte dette vilkår.

Som det fremgår foran har selskapet akseptert at kostnader på kr 147 772 knyttet til vurdering av farm-in i [x]-feltet og kr 202 039 knyttet til drift av selskapet ikke er letetekostnader i henhold til petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. De påklagende poster gjelder således kostnader knyttet til søknadsrunden APA 2006 og oppkjøp av lisenser med kr 1 761 897 og indirekte kostnader med kr 1 440 425.

4.2 Søknadsrunden APA 2006 og oppkjøp av lisenser

[Selskapets] påstand i klagen er at beløpet på kr 1 761 897 (1 909 669 - 147 772) må anses for å være letetekostnader etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Det begrunner selskapet med at arbeidet knyttet til søknad og oppkjøp av letelisenser må anses for å være en integrert del av selskapets letevirksomhet.

Videre viser [selskapet] til at selskapet i 2006 ikke har drevet annen virksomhet enn lete- og undersøkelse etter petroleumsforekomster og viser i den forbindelse til Ot. prp. nr 1 (2004-2005) punkt 14.2.2:

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelser etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret. Særskattepliktige selskaper utenfor skatteposisjon som også har virksomhet knyttet til utbygging (og drift) av andre felt på norsk sokkel, må fordele selskapets indirekte kostnader forholdsmessig mellom hhv. undersøkelsesaktiviteten og utbyggingsaktiviteten

Etter kontorets oppfatning gir nevnte sitat ikke uttrykk for noe annet enn det som er selvsagt og er ikke meningsbærende i seg selv. Det er naturlig at et selskap som bare har kostnader til undersøkelser skal få utbetalt skatteverdien av selskapets

samlede kostnader. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering av om selskapets samlede kostnader er letetekostnader, dvs. en må vurdere hver enkel kostnadspost i forhold til petrisktl. § 3 bokstav c femte ledd.

Petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd har ingen nærmere definisjon av hva som ligger i begrepet direkte og indirekte undersøkelsesutgifter. Departementet har i Ot.prp. nr 1 (2004-2005) side 122 ansett dette for typisk å gjelde:

utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønn og visse avgrensningsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten. Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

Basert på ovenstående må det således vurderes konkret om kostnadene på kr 1 761 897 omfattes av refusjonsordningen i petrisktl. § 3 bokstav c femte ledd.

Ettersom nevnte kostnader er henført til bestemte "prosjekter", har kontoret vanskelig for å se at dette kan anses for å være indirekte letetekostnader. Spørsmålet blir derfor om disse kostnadene er å anse som "*direkte ... utgifter ... til undersøkelse etter petroleumsforekomster*", jf. lovbestemmelsen med nærmere presiseringer i forarbeidene.

Kostnadene på kr 1 761 897 er nærmere spesifisert i selskapets vedlegg/matrise til brev av 5. juli 2007. Følgende tabell kan settes opp:

*Kjennelser 2008 utbetalingskrav
- fulltekstutgave*

	<i>Lønn egne ansatte</i>	<i>Konsulenter</i>	<i>Sum</i>
Søknad - APA 2006 lisensrunde	479 947	381 947	861 894
Vurdering tilbud om farm-in i PL [...]	173 849	176 334	350 183
Vurdering tilbud om farm-in i [x]feltet	26 077		26 077
Vurdering tilbud om farm-in i PL [...]	173 849		173 849
Vurdering av farm-in muligheter i allerede eksisterende lisenser	213 310	136 584	349 894
Sum			1 761 897

Kontoret har i brev av 21. februar 2008 bedt selskapet om å opplyse hvilke vurderinger eller arbeid som ble foretatt i forbindelse med hhv. søknaden om utvinningstillatelse i forbindelse med APA 2006 runden og tilbudene om farm in.

I brev av 12. mars 2008 har selskapet [...] konkretisert dette nærmere. Når det gjelder de vurderinger/arbeid som ble foretatt i forbindelse med søknadsrunden APA 2006 siteres følgende fra selskapets brev:

Etter at prekvalifiseringen fant sted (9. august 2006) ble hovedarbeidet med APA 2006 igangsatt. Søknadsfristen for denne runden var satt til 29. september 2006 hvilket betydde at man hadde relativt kort tid til å foreta en evaluering av de utlyste områdene som var åpne for søknad.

[Selskapet] satt på denne tiden ikke med noen god geologisk oversikt over sokkelen og det var derfor på denne bakgrunnen at man besluttet å kjøpe inn datapakken fra [...] slik at den kunne gi selskapet et grunnlag for å arbeide videre med en søknad i APA 2006.

<....>

Hva gjelder de evalueringer som en måtte foreta i søknaden så fremgår disse av Oljedirektoratets veiledning som finnes på følgende linker;

http://www.npd.no/NR/rdonlyres/EFE494D9-24D5-4EB9-B9D5-19D40C2FD4A6/10725/veiledning_til_soknad_tfo_2006.pdf

http://www.npd.no/NR/rdonlyres/EFE494D9-24D5-4EB9-B9D5-19D40C2FD4A6/10726/veiledning_til_soknad_tfo_2006.pdf

Kontoret har etter en fornyet vurdering - herunder basert på selskapets tilleggs-opplysninger - kommet til at kostnadene knyttet til søknadsrunden APA 2006 fullt ut må kunne medtas i refusjonsgrunnlaget.

Kontoret forstår det slik at mye av arbeidet knyttet til søknadsrunden APA 2006 gjelder vurderinger/evalueringer av de spesifiserte geografiske områdene en kunne søke på for å undersøke om det foreligger petroleumsforekomster. Dette underbygges av at selskapet i denne prosessen besluttet å kjøpe inn seismiske studier (datapakke) [...] for å få en geologisk oversikt over områdene på sokkelen. Videre fremgår det av Oljedirektoratets veiledninger til søknad om og vedlegg for utvinningstillatelse - som også selskapet viser til - (vedlegg 12 - heretter omtalt som veiledning), at hovedtyngden av arbeidet i forbindelse med søknadsrunden vil være å foreta en geologisk vurdering av de ulike områdene en vil søke på, herunder en petroleumsgeologisk analyse, jf søknadsveiledningens punkt 1. I tillegg må selskapet gi en nærmere beskrivelse og analyse av de enkelte områdene, herunder vurdere funnsanssynligheten for at det foreligger petroleumsforekomster i området, jf søknadsveiledningens punkt 2.

I henhold til forarbeidenes spesifisering av hva som er direkte og indirekte letetekostnader, er det kontorets oppfatning at letetekostnadsbegrepet i petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd bør tolkes slik at det ikke bare er selve kostnadene til den faktiske letingen etter petroleumsforekomster som skal omfattes av refusjonsordningen. Det er heller ingenting som tyder på at departementet har lagt opp til et krav om lisensinnhav for at selskapets kostnader skal kunne omfattes av refusjonsordningen. Formålet med refusjonsordningen, nemlig å redusere inngangsbarrieren for nye aktører på sokkelen og dermed legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsom leting, tilsier også en slik tolkning at letetekostnadsbegrepet.

Kontoret vil også bemerke at ettersom kjøp av seismikk er ansett for å være letetekostnader, bør også kostnadene forbundet med å anvende denne seismikken i forbindelse med de undersøkelsene selskapet er forpliktet til å foreta i forbindelse med søknadsprosessen om utvinningstillatelser anses for å være letetekostnader etter refusjonsordningen.

Basert på ovenstående er det kontorets oppfatning at kostnadene på kr 861 894 i all hovedsak må anses for å være utgifter til *"kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster ...og geofysiske undersøkelser"*, altså letetekostnader etter petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd. Kostnadene som er forbundet med det å skrive selve søknaden er etter kontorets oppfatning ikke letetekostnader. Kontoret har på bakgrunn av størrelsen på disse kostnadene ikke valgt å gå nærmere inn på dette.

Tilsvarende vurderer kontoret også kostnadene vedrørende av Farm in-muligheter på letelisenser. Det siteres fra selskapets brev av 12. mars 2008:

De første vurderinger av mulige farm-in ble foretatt på sensommeren 2006 gjennom benyttelse av konsultentselskapet [...] samt med bistand fra [selskapets morselskap]. Utover høsten ble flere muligheter vurdert og disse fremgår nærmere i vårt brev av 5. juli 2007.

Ettersom det var viktig for selskapet å få noen utvinningstillatelser så ble det til at selskapet vurderte de muligheter som bød seg. Vurderingene som ble foretatt var først og fremst ment å få fram et grunnlag for å

avgjøre om lisensen ga grunnlag for et mulig funn som fortrinnsvis burde være gass. Det sier seg selv at man kunne ikke foreta et dyp og fullstendig vurdering av alle muligheter. Arbeidsmetodikken som ble brukt var å delta fullt ut i de forskjellige datarom som tilbyderne hadde enten disse var konkrete eller virtuelle (henting av data på egen hjemmeside eller gjennom tilsendte CDer). Man foretok deretter en gjennomarbeidelse av materialet og konkluderte med hvorvidt man skulle foreta en dypere analyse eller at man ikke ønsket å gå videre.

Kontoret forstår selskapet slik at det er foretatt mange av de samme vurderingene/ analysene i forbindelse med dette arbeidet som ved søknadsrunden APA 2006. Det er derfor kontorets oppfatning at også de resterende kostnadene på kr 900 003 (1 761 897-861 894) må anses for å være letekostnader i henhold til petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

4.3 Indirekte kostnader

Som nevnt la Oljeskattenemnda til grunn at kun 30 % av selskapets driftskostnader/ indirekte kostnader på kr 2 057 748 kunne anses for å være letekostnader. Refusjonsgrunnlaget ble således redusert med kr 1 440 425 i tilknytning til disse.

Kostnadene på kr 2 057 748 fremkommer slik i vedlegg til selskapets brev 5. juli 2007:

Drift av selskapet/indirekte kostnader	
Lønn egne ansatte	373 292
Reise og møte kostn.	215 712
Kontorleie	94 668
Konsulenter	994 607
Andre kontor kostnader	379 469
Sum	2 057 748

Selskapet ble i nevnte brev av 21. februar 2008 bedt spesifisere beløpene i ovenstående tabell. Fra selskapets svarbrev av 12. mars 2008 siteres:

Kontoret ber videre om en nærmere beskrivelse av selskapets øvrige kostnader på kr 2.057.748, og da spesielt kostnader knyttet til konsulenter kr 994.607 og andre kontor kostnader kr 379.469.

Som det fremgår av pkt 2 over er NOK 477.835 av honorar kostnadene til konsulenter som har bistått selskapet med vurdering av de ulike lisenser medtatt som indirekte kontorkostnader som følge av at det på inngående faktura ikke fremgår hvilke prosjekter/lisenser disse kostnadene referer seg til. Det som imidlertid anses som klart er at dette er kostnader knyttet til selskapets leteaktivitet.

Lønn egne ansatte NOK 373.292, består av 35 % av lønnskostnader til administrerende direktør av den 90 % andel (av totallønn) som er allokert til leteaktivitet. Dette er kostnader som etter selskapets vurdering kan knyttes til leteaktivitet. Administrerende direktør har i tillegg til arbeid med søknad for APA og farm-in mulighet også arbeidet med rekruttering av personell samt daglig

drift av et sterkt voksende selskapet med letevirksomhet som formål. Videre består selskapets reise- og møtekostnader på NOK 215.712 av reiseaktivitet i forbindelse med søknadsarbeidet og evalueringsarbeidet av APA 2006 og farm-in lisenser. Disse kostnadene burde således i matrisen - tabell 1 - vært allokert mot disse kostnadsartene. Årsaken til at dette ikke er gjennomført er at selskapet i 2006 ikke har innrettet bokføringen slik at disse kostnadene blir direkte henført mot de ulike prosjekt/arter som en arbeider med. Det bemerkes i denne sammenheng at i 2007 så har en innrettet bokføring slik at alle kostnader blir prosjektført mot de ulike prosjekter som en arbeider med.

Videre består indirekte kostnader av NOK 94 668 i kostnader til leie av kontor. Andre kostnader kr 379.469 består i hovedsak som angitt i tidligere brev av kostnader til annonsering i forbindelse med rekruttering. Resterende består av telefon, internett og edb-kostnader.

Av ovennevnte kostnader på kr 2 057 748, er det selskapets oppfatning at hhv. kr 215 712 og kr 477 835 i realiteten burde vært henført til arbeidet i forbindelse med søknadsrunden APA 2006 og mulighetene til farm-in, altså kostnader kontoret mener omfattes av refusjonsordningen etter petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd, jf. ovenfor. Kontoret er enig med selskapet i dette.

Spørsmålet er således om de resterende indirekte kostnadene på kr 1 364 201 (2 057 748 - 215 712-477 835) er "*indirekte utgifter ... til undersøkelse etter petroleumsforekomster*".

På bakgrunn av selskapets opplysninger i brevet av 12. mars 2008 legger kontoret til grunn at kostnadene på kr 1 364 201 må anses som administrasjonskostnader. Etter forarbeidene vil også andel av selskapets fellesutgifter og administrasjonskostnader, altså indirekte undersøkelsesutgifter, falle inn under refusjonsordningen. De indirekte kostnadene skal fordeles mellom selskapets leteaktivitet og øvrig virksomhet. Ettersom de indirekte kostnadene til etableringen av selskapet er holdt utenfor, samt at kontoret er kommet til kostnadene administrasjonskostnadene knytter seg til i sin helhet er knyttet til leteaktivitet, må også de resterende indirekte kostnader på kr. 1 364 201 kunne inngå i refusjonsgrunnlaget.

4.4 Forslag

I henhold til ovenstående foreslås at [selskapet] gis medhold i klagen. Selskapets refusjonsgrunnlag etter petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd blir da å øke med kr 3 202 321 (1 761 897+1 440 424) i forhold til ligningen.

4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder [selskapets] krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster.

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd første punktum lyder slik:

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt.

Som det fremgår foran har selskapet for inntektsåret 2006 krevd refusjon av skatteverdien av letekostnader på til sammen kr 8 781 169. Ved ligningen la Oljeskattenemnda til grunn at kostnader til søknad og oppkjøp av letelisenser (kr 1 761 897), 70 pst av indirekte kostnader (kr 1 440 424), samt kostnader til lønn til administrasjonssjef (kr 202 039) og kostnader til "farm in" i [x]-feltet (kr 147 772) ikke kunne anses som letekostnader. Refusjonsgrunnlaget ble dermed redusert med kr 3 552 133, til kr 5 229 036. Selskapet sa seg enig i at kr 202 039 (lønn til administrasjonssjef) og kr 147 772 (kostnader til "farm in" i [x]-feltet) ikke var letekostnader. For øvrig ble ligningen påklaget. [Selskapet] anførte i klagen at Oljeskattekontoret har foretatt en strengere avgrensning av begrepet letekostnader enn det lovgiver har tilsiktet med ordningen.

Klagenemnda er ikke enig i dette.

Lovens ordlyd tilsier etter Klagenemndas syn at refusjonsordningen er begrenset til utgifter – direkte og indirekte – som er knyttet til en leteaktivitet selskapet driver. Klagenemnda viser til at refusjonsordningen gjelder *utgifter til undersøkelse* etter petroleumsforekomster.

Når det gjelder lovens forarbeider, viser Klagenemnda til St.meld. nr. 2 (2003-2004), hvor det i punkt 5.3.4.2 heter:

Departementet foreslår at utbetalingsordningen skal omfatte selskapets utgifter relatert til undersøkelse og leteboring etter petroleum på norsk sokkel. Dette er utgifter som kan utgiftsføres etter petroleumsskatteforskriften § 3, og som må avgrenses mot (aktiveringspliktige) utbyggingskostnader. Det foreslås at også indirekte kostnader, som selskapets egne administrasjonskostnader knyttet til leteaktiviteten, skal falle innenfor ordningen.

Videre vises til Ot.prp. nr. 1 (2004-2005), hvor det i punkt 14.2.2 blant annet uttales:

For i større grad å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon, foreslår departementet en ny ordning innenfor

petroleumsskatteregimet der selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte undersøkelsesutgifter (leteutgifter) i særskattepliktig virksomhet begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret.

- - -

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsføremønstre på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsføremønstre, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensningsbrønner, samt direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsføremønstre på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

- - -

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsføremønstre, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntak av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.

Etter det som her er sitert fra forarbeidene, legger Klagenemnda til grunn at loven oppstiller et krav om at utgiftene må være knyttet til en leteaktivitet. Driver selskapet leteaktivitet, vil både direkte og indirekte utgifter til leteaktiviteten omfattes av refusjonsordningen etter petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd. Utgifter som etter sin art ikke har tilknytning til den leteaktivitet som drives, omfattes imidlertid ikke. Slike utgifter vil for eksempel kunne være utgifter til etablering eller prekvalifisering av selskapet. Dette er utgifter av generell art som gjelder selskapets virksomhet som sådan og ikke spesifikt letevirksomheten.

Klagenemnda tilføyer at den ikke kan se at departementets uttalelser i proposisjonen om at selskaper som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse, vil kunne få refundert skatteverdien av selskapets *samlede kostnader*, rokker ved denne forståelsen av petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd. Det er presisert at dette gjelder *etter en konkret vurdering*, og det må etter Klagenemndas syn bety at

det uansett er utgiftenes art som vil være avgjørende for hvorvidt de samlede utgifter blir omfattet av ordningen.

Når det gjelder den konkrete vurdering av de utgifter [selskapet] har krevd refundert skatteverdien av, bemerker Klagenemnda:

Selskapet har opplyst at det i 2006 bare drev med leting og undersøkelse etter petroleumsforekomster. Selskapet pådro seg kostnader i forbindelse med APA 2006 og oppkjøp av lisenser i tillegg til andre driftskostnader/indirekte kostnader. Klagenemndas utgangspunkt er at kostnader til søknader i forbindelse med APA (awards in prequalified areas) og farm in kontrakter ikke anses som kostnader til undersøkelse etter petroleumsforekomster etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

I forbindelse med [selskapets] søknad for APA 2006 ble det foretatt evalueringer og vurderinger av de spesifiserte geografiske områdene. I denne prosessen kjøpte selskapet seismiske studier (datapakke) [..]. I dette tilfellet har anskaffelsen av seismikk og de geologiske studiene så nær saklig og tidsmessig sammenheng med APA runden i 2006, at Klagenemnda finner at disse kostnadene må anses å ha tilstrekkelig tilknytning til leteaktiviteten.

Når det gjelder "farm in-vurderingene", var det behov for å kartlegge om lisensene ga grunnlag for mulig funn. Selskapet har videre opplyst at de deltok i forskjellige datarom som enten var konkrete eller virtuelle (henting av data på egen hjemmeside eller gjennom tilsendt CD). Materialet ble så gjennomarbeidet for eventuelt en dypere analyse. Etter Klagenemndas vurdering må også disse kostnadene anses å ha tilstrekkelig tilknytning til leteaktivitet.

Oljeskattenemnda la til grunn at 30 pst av selskapets driftskostnader/indirekte kostnader på kr 2 057 748 kunne anses å være undersøkelseskostnader etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Klagenemnda er som det fremgår ovenfor kommet til at refusjonsgrunnlaget kan utvides med kostnader til søknader i forbindelse med APA 2006 og farm in kontrakter. Dette betyr at [selskapet] i 2006 anses for kun å ha drevet med leteaktivitet. Da selskapet har holdt etableringskostnadene utenfor refusjonsgrunnlaget, finner Klagenemnda at samtlige driftskostnader/indirekte kostnader på kr 2 057 748 må anses å ha tilknytning til de direkte letekostnadene, og anses som indirekte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster.

Etter dette har Klagenemnda kommet til at grunnlaget for utbetaling av skatteverdien etter petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd kan forhøyes med følgende beløp:

	NOK
	861
APA 2006	894
	900
Farm in	003
70 pst av indirekte kostnader	1 440 425
	3 202
	322

Sokkelunderskudd til fremføring reduseres tilsvarende.

Selskapet har derved fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

6 Kjennelse 15.12.2008. Spørsmål om særskattepliktig virksomhet og krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelser etter petroleumsforekomster

1) Innledende bemerkninger

[...] Ved ligningen for inntektsåret 2005 krevde selskapet utbetalt skatteverdien av kostnader på kr 340 711. Oljeskattenemnda la til grunn at selskapet ikke drev sokkelvirksomhet i petroleumsskattelovens forstand, som er et vilkår for å kreve refusjon etter petroleumsskatteloven (petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd).

Selskapet har påklaget ligningen i brev av 22. desember 2006 ved advokat [NN]. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 4. juli 2007.

2) Saksforholdet og ligningen

I selvangivelsen for 2005 fremmet [selskapet] som nevnt krav om utbetaling av skatteverdien av letekostnader på kr 340 711. Utbetalingsgrunnlaget tilsvarte skattemessig underskudd i selskapet redusert med finanskostnader for dette inntektsåret. Utgiftene gjaldt kjøp av en geologisk forstudie utført ved Universitetet i Oslo (UiO) og generelle administrative utgifter til regnskap, revisjon m.v. Skatteverdien (78 pst) av grunnlaget utgjorde kr 265 755.

Ved ligningen for inntektsåret 2002 kom Oljeskattenemnda til at selskapets virksomhet på norsk kontinentalsokkel måtte anses som opphørt i skattemessig forstand. Avgjørelsen ble fastholdt av Klagenemnda i kjennelse av 17. januar 2005. Selskapet tok ut stevning ved Oslo tingrett. I tingrettens dom avsagt den 21. juli 2006, tapte [selskapet] saken. Tingrettens dom ble anket. Borgarting lagmannsrett stadfestet tingrettens dom, jf. dom av 9. januar 2008 referert i Utv. 2008/433. Dommen er rettskraftig.

Ved ligningene for inntektsårene 2003 og 2004 ble det lagt til grunn at selskapet ikke drev virksomhet på norsk sokkel. I brev av 6. november 2006 ble selskapet varslet om at aktiviteten som selskapet hadde utøvet i 2005 ikke kunne anses som særskattepliktig sokkelvirksomhet, hvorefter årets underskudd ikke ville bli godkjent som

sokkelunderskudd eller være gjenstand for refusjon i henhold til refusjonsordningen i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. I selskapets tilsvarende av 14. november 2006 ble det anført - med henvisning til tingrettens dom som på det tidspunktet ikke var rettskraftig - at det ikke forelå opphør av virksomhet i skattelovens forstand. Selv om det skulle bli lagt til grunn at selskapets sokkelvirksomhet for årene 2002 - 2004 var opphørt, mente selskapet at det måtte anses å drive utvinningsvirksomhet i 2005 og således ha krav på å få utbetalt skatteverdien av årets leteutgifter i henhold til petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd. Ved ligningen for 2005 ble selskapets påstand fraveket i samsvar med varselet.

3) Anførselene

Fra selskapets klage gjengis:

[Selskapet] er et selskap hvis eneste formål er å drive lete og utvinningsvirksomhet på norsk sokkel. Ved tidligere års virksomhet har selskapet opparbeidet seg et betydelig underskudd bestående av letekostnader som ikke har resultert i noe funn. Selskapet har de senere årene hatt liten aktivitet, og Oljeskattekontoret har for inntektsåret 2002 påstått at selskapets virksomhet er opphørt. Denne saken er berammet for Lagmannsretten i løpet av 2007 etter at selskapet anket dommen fra Oslo Tingrett.

For inntektsåret 2005 deltok selskapet – sammen med flere andre selskap – i en petroleumsrettet studie (geologisk forstudie) gjennomført av Universitetet i Oslo i det selskapet vurderer å øke sin aktivitet på norsk sokkel.

Kostnaden til dette FOU prosjektet medførte et underskudd på NOK 340.711 for inntektsåret 2005, og selskapet fremsatte i selvangivelsen et krav om utbetaling av skatteverdien i henhold til Petroleumslovens § 3, bokstav c. Dette ble imidlertid ikke godkjent av Oljeskattenemnda, i det nemnda la til grunn at deltakelse i det aktuelle forskningsprosjektet ikke kunne anses som letekostnader. I tillegg ble selskapets underskudd flyttet fra sokkel til land.

Det er i loven ingen nærmere angitt definisjon av hva som skal anses som kvalifiserende letekostnader, og det er ikke angitt noen spesiell nedre grense for når et selskap skal anses for kvalifisert til refusjon i henhold til petroleumslovens § 3, bokstav c. Dette vil følgelig bli gjenstand for en konkret vurdering, og etter det vi forstår har det i praksis ikke vært stilt store krav til aktivitet før krav om refusjon er blitt akseptert, noe som også må anses for å være i tråd med lovgivers intensjoner. I henhold til Ot.prp. nr. 1, 2004-2005 er det klart at både direkte og indirekte utgifter (herunder diverse administrasjonskostnader) vil omfattes av refusjonsordningen. Det er videre i forarbeidene gitt uttrykk for at et selskap som kun driver lete og utvinningsvirksomhet på norsk sokkel vil kunne få refusjon for sine *samlende* kostnader (eks. finanskostnader).

Selv om [selskapet] har hatt liten aktivitet de siste årene er det likevel et *rent* lete- og utvinningsselskap med tilgang til den beste kompetanse innenfor olje og gassvirksomhet gjennom sin tilknytning til [forskjellige beslektede selskaper]. Dette er etter vår oppfatning forhold som må hensyntas i en vurdering av om selskapet har hatt leteaktivitet på norsk sokkel, slik at terskelen for å kunne få refusjon for

leterelaterte kostnader er lavere for et selskap som [selskapet] enn for andre selskap uten tilsvarende historie og gruppetilhørighet.

Selskapets deltakelse i petroleumsrelatert FOU er et skritt i retning av mulig økt leteaktivitet for et selskap som for tidligere år har brukt betydelige ressurser på letevirksomhet på norsk sokkel, og et positivt initiativ i tråd med norske myndigheters ønske om å tiltrekke seg ny leteaktivitet på norsk sokkel.

Vår påstand er derfor at selskapets underskudd for 2005 må regnes som et sokkelunderskudd bestående av letekostnader som gir grunnlag for refusjon i henhold til petroleumsskattelovens § 3, bokstav c.

Det vises for øvrig til selskapets svar på varsel om fravikelse fra Oljeskattekontoret.

Fra klagenotatet gjengis følgende:

4.1 Innledning

Problemstillingen i klagesaken er hvorvidt selskapet kan få utbetalt skatteverdien av selskapet samlede kostnader på kr 340 711 i henhold til petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

I selvangivelsen for 2005 har selskapet opplyst at det har gått til anskaffelse av en geologisk forstudie utført ved UiO til kr 225 000. Dette er et samarbeid mellom flere oljeselskap, og det opplyses at studien skal se på:

- Core photographs in formation descriptions (Paleogene)
- Well logs (pdf) in formation descriptions (Paleogene and Neogene)
- Isopach Maps Improved
- New Distribution map figures in Neogene formation descriptions
- Introduced a new NORLEX formation top table in parallel with the NPD table
- Fixed bug: Well Names with white space not clickable in formation tops.

Videre er det opplyst at selskapet har hatt andre utgifter til revisjon og regnskapsføring med kr 115 711, hvilket gir selskapet et samlet underskudd på kr 340 711.

4.2 Nødvendig med sokkelvirksomhet?

Etter petrsktl. § 3 er det gitt særregler for "ansettelse av formue og inntekt av utvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i § 1". Virkeområdet for bestemmelsen, herunder utbetalingsordningen i § 3 bokstav c, virker således å være den samme som i petrsktl. § 5, hvor hovedregelen er gitt for hvilke skattytere som omfattes av særskatteplikt. Bestemmelsen i § 5 slår tilsvarende fast at utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som er nevnt i lovens § 1 er særskattepliktig virksomhet. Etter kontorets oppfatning er det således et vilkår for utbetaling av skatteverdien av kostnadene i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd at det foreligger den type virksomhet som nevnes innledningsvis i bestemmelsen, dvs særskattepliktig virksomhet.

Før kontoret går inn på drøftelsen om [selskapet] oppfyller kravet til særskattepliktig virksomhet i 2005, vil vurderingstemaet være om selskapets kostnader omfattes av utbetalingsordningen i petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd.

4.3 Omfattes selskapets kostnader av utbetalingsordningen?

Petrsktl. § 3 bokstav c femte ledd trådte i kraft 1. januar 2005. Bestemmelsen slår fast at

"[d]en skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter

petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt.”

Hva som ligger i begrepene ”direkte” og ”indirekte” kostnader er ikke regulert i loven, bortsett fra at finansutgifter ikke omfattes. I forarbeidene er det nærmere eksemplifisert hvilke kostnader som typisk vil omfattes av bestemmelsen. Det vises til Ot.prp. nr. 1 2004-2005 s. 122:

Direkte utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen vil typisk være utgifter til kartlegging og analyse av eventuelle petroleumsforekomster, anskaffelse av data, seismologiske og geofysiske undersøkelser, boring av undersøkelsesbrønner og visse avgrensingsbrønner, samt andre direkte kostnader knyttet til undersøkelsesaktiviteten.

Departementet foreslår videre at utbetalingsordningen, i tillegg til undersøkelsesutgifter som belastes rettighetshaverne av operatøren i utvinningstillatelsen, i prinsippet også skal omfatte selskapets egne undersøkelsesutgifter. Dette vil kunne gjelde prosjektkostnader, lønn til personale som arbeider med selskapets undersøkelsesaktiviteter, samt årlige avskrivninger på driftsmidler som benyttes til undersøkelse etter petroleumsforekomster på sokkelen. Også indirekte undersøkelseskostnader, som andel av fellesutgifter og administrasjonskostnader, vil falle innenfor ordningen.

Av ovennevnte synes å fremgå at kostnadene tilknyttet prosjektet ved UiO må anses å falle inn under ordningen.

Videre er det etter kontorets oppfatning klart at de øvrige kostnadene i 2005 – utgifter til regnskap og revisjon – også omfattes av ordningen i petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd under forutsetning av at selskapet anses for å drive sokkelvirksomhet. Fra Ot.prp. nr. 1 2004-2005 s. 122 siteres i den forbindelse:

Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering vil kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader (med unntakt av finanskostnader) pådratt i det aktuelle inntektsåret.

Basert på ovenstående anses selskapets kostnader på kr 340 711 i utgangspunktet å være omfattet av bestemmelsen i petrsctl. § 3 bokstav c femte ledd. Det sentrale spørsmålet i herværende sak vil således være om [selskapet] anses for å være i særskatteposisjon i forhold til utbetalingsordningen.

4.4 Driver selskapet særskattepliktig virksomhet?

Som nevnt foran er det ved ligningene for 2002-2004 lagt til grunn at [selskapet] ikke forestår virksomhet på norsk sokkel, og at spørsmålet står for domstolene. Spørsmålet i herværende sak er om selskapet for 2005 kan anses for å drive sokkelvirksomhet.

Hovedregelen er at selskapet må drive ”utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som er nevnt i § 1” for å være i særskatteposisjon i forhold til utbetalingsordningen.

[Selskapet] hadde i 2005 ingen eierandel på norsk kontinentalsokkel, og det er ikke foretatt noen undersøkelser etter petroleumsforekomster. En ren ordlydsfortolkning tilsier således at selskapet ikke er i særskatteposisjon i 2005. Spørsmålet er om selskapets deltakelse i prosjektet ved UiO endrer dette utgangspunktet.

Spørsmålet om hva som er en nedre terskel i forhold til et virksomhetsbegrep kan ikke ses å være detaljregulert verken i lov eller forarbeider. Spørsmålet må derfor vurderes konkret – med utgangspunkt i det teoretiske virksomhetsbegrepet. Zimmer uttaler følgende om begrepet "virksomhet" i Lærebok i Skatterett 2001 s. 126:

Tilsvarende kan begrepet virksomhet forstås som aktivitet med økonomisk karakter.

Om kravet til økonomisk karakter sier Zimmer på s. 128 at aktiviteten på en eller annen måte må:

gå ut på å skape verdier, i motsetning til f.eks. å forbruke dem, drive veldedig aktivitet, utdanning, omsorg, og lignende

For øvrig foreligger det to sentrale dommer – Ringnes-dommen (Rt. 1985 s. 319) og Vister-dommen (Rt. 1965 s. 1159) – hvor begrepet økonomisk karakter er nærmere vurdert. Zimmer kommenter disse avgjørelsene på s. 129, hvorfra følgende siteres:

Dommene gir disse retningslinjer for grensedragningen (kravet til økonomisk karakter): Det sentrale er – som Ringnesdommen fastslår – om aktiviteten vil kunne lede til overskudd. Det er ikke tilstrekkelig at aktiviteten skaper bruttoinntekter hvis omkostningene som er forbundet med aktiviteten, overstiger disse (Vister-saken er uklar på dette punkt). Og vurderingen skal ha utviklingen over en årrekke for øye, ikke bare det enkelte inntektsår. En aktivitet kan gå med underskudd i flere år uten av den grunn å tape sin karakter av å være virksomhet; dette vil ofte være tilfelle i en innledningsfase, men kan være aktuelt også ellers. Endelig fastslår dommene at vurderingen skal være objektiv; skattyters egen oppfatning av karakteren av sin aktivitet er altså ikke avgjørende. <...>

Det er mulig at aktivitetens karakter kan virke inn på vurderingen. Enkelte aktivitetstyper kan man vanskelig forestille seg drives som fritidssysse, veldedighet eller lignende selv om de stadig går med underskudd.

I denne forbindels kan det også vises til Lignings ABC 2005 s. 743:

En aktivitet som ellers ville bli ansett som næringsvirksomhet, må normalt godtas som næringsvirksomhet selv om virksomheten hittil har gått med underskudd, når den utelukkende drives i den hensikt å tjene penger, og hvor det ikke er andre motiver.

Det kan være vanskelig å avvise [selskapets] krav ut fra aktivitetens karakter. Selskapets motiv for kjøpet av en geofysisk undersøkelse må anses for å være av økonomisk karakter.

Det kan stilles spørsmål ved om kostnadene i 2005 er kostnader knyttet til selskapets generelle vurdering av investeringsmuligheter, hvoretter kostnadene må anses for å oppstå "før" en eventuell sokkelvirksomhet er etablert. Det vises her til Lignings-ABC 2005 s. 744:

En næringsvirksomhet anses påbegynt senest når den inntektsgivende aktivitet er kommet i gang, for eksempel startet produksjon/kjøp av varer for lager. Dette gjelder selv om aktiviteten ennå ikke har gitt inntekter. Det er ikke tilstrekkelig at skattyter har påbegynt planlegging av virksomheten, selv om dette har resultert i tegninger, markedsundersøkelser, tildeling av konsesjon mv.

I tilknytning til dette sitatet har selskapet anført følgende i tilsvaret til varsel i brev av 14. november 2006 (vedlegg 2):

Det fremstår som helt åpenbart at dette ikke er en uttalelse som passer for selskap som er inne på eller skal etablere seg på norsk sokkel. Dette vises særlig i siste setning der det fremkommer at tildeling av en konsesjon ikke er tilstrekkelig til å ha startet virksomhet. Dette er selvfølgelig ikke riktig i forhold til å etablere en lete og utvinningsvirksomhet, i det man vil kunne etablere en slik virksomhet lenge før man kommer i posisjon til en gang å søke om en utvinningslisens.”

Kontoret er enig med selskapet i at oppstart av utvinnings- og letevirksomhet ikke nødvendigvis må vurderes helt likt som annen virksomhet. Det sentrale er imidlertid at det uansett typen av virksomhet må vurderes om enkelte forberedende handlinger er tilstrekkelig til å anse kravet til virksomhet som oppfylt.

Spørsmålet om virksomhet har startet kan også ses i forhold til spørsmålet om opphør. Fra Klagenemndas kjennelser av 12. juni 1995 for inntektsåret 1992 gjengis:

For at det kan sies å foreligge virksomhet, må det finne sted en viss aktivitet med økonomisk karakter. Dersom man ser inntektsåret 1992 isolert, er aktiviteten svært liten og utgiftene ubetydelige. Siden spørsmålet det her gjelder er om næringsvirksomheten må anses for å være opphørt, må imidlertid 1992 ses i sammenheng med tidligere år og vurderes i forhold til tidligere aktivitet. Samtidig må man vurdere sannsynligheten for at selskapet igjen vil øke aktiviteten på sokkelen.

I disse sakene ble virksomheten ansett opphørt, selv om selskapene i perioden etter overdragelse/tilbakelevering av lisens hadde innkjøpt seismiske data for mindre beløp på norsk sokkel. I en kjennelse avsagt 28. april 1980 for inntektsåret 1977 kom Klagenemnda til at virksomheten ikke var opphørt. Det synes som om nemnda her la stor vekt på at selskapet aktivt og i flere omganger hadde innlevert søknader på nye lisenser hos myndighetene.

Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda har i tilknytning til flere selskaper foretatt tilsvarende vurderinger som i nærværende sak. Det er lagt vekt på om selskapene enten har søkt, og eventuelt fått innvilget, prekvalifisering som operatør, i stiftelsesåret eller året etter, har ervervet lisens, har etablert kontor med ansatte eller har kjøpt seismikk for millionbeløp. [Selskapets] kjøp av en geofysisk studie til 225 000 er til sammenligning ubetydelig.

[Selskapet] har anført at selskapets histore og gruppetilhørighet - det forhold at selskapet tidligere har oppfylt kravet til sokkelvirksomhet og er en del av et stort internasjonalt konsern med kompetanse innenfor olje- og gassvirksomhet – må hensyntas, slik at terskelen for å kunne få refusjon for leterelaterte kostnader er lavere for selskapet enn for andre, ”nye”, selskaper. Som nevnt mener både Klagenemnda og Zimmer at spørsmålet om virksomhet foreligger bør ses over flere år. Det er imidlertid ikke noe som tilsier at terskelen er lavere for et selskap som tidligere har vært i særskatteposisjon eller har konserntilhørighet innen samme virksomhet.

Det avgjørende må være om [selskapet], tilsvarende som for de øvrige selskapene, oppfyller kravet til sokkelvirksomhet det aktuelle året saken gjelder.

4.5 Konklusjon

På bakgrunn av drøftelsen foran mener Oljeskattekontoret at [selskapet] ikke drev særskattepliktig virksomhet i 2005. Selskapet kan da ikke få utbetalt skatteverdien av årets kostnader i henhold til petrskl. § 3 bokstav c femte ledd.

Ligningen av forholdet for 2005 foreslås således fastholdt.

4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder [selskapets] krav om utbetaling av skatteverdien av utgifter til undersøkelse etter petroleumsforekomster.

Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c femte ledd første punktum lyder slik:

”Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt.”

En betingelse for å få medhold i et slikt utbetalingskrav er at selskapet drev sokkelvirksomhet i 2005.

Spørsmålet om opphør av virksomheten i [selskapet] ble tatt opp allerede ved ligningen for inntektsåret 2002. Oljeskattenemnda kom til at selskapet ikke drev virksomhet dette året. Denne saken er som nevnt rettskraftig avgjort ved Borgarting lagmannsretts dom av 9. januar 2008. Ved ligningen av selskapet ble det blant annet lagt vekt på selskapets aktiviteter i årene fra 1996. Med virkning fra 1. oktober 1995 solgte selskapet sin 10 pst andel i utvinningstillatelse [x]. Med dette salget opphørte selskapets egentlige sokkelvirksomhet. Hvorvidt selskapet er deltaker i en lisens er ikke nødvendigvis avgjørende for om det drives virksomhet i skatterettslig forstand, men for et selskap som pretenderer å utøve sokkelvirksomhet, vil det være et moment i en totalvurdering.

I 2005 kjøpte selskapet den omtalte geologiske forstudien. Dette var den eneste sokkelrelaterte kostnaden selskapet pådro seg det året. Et slikt enkeltstående kjøp vil etter Klagenemndas oppfatning ikke alene øke sannsynligheten for at selskapet på sikt vil innvinne inntekter, med utsikt til økonomisk overskudd. Selskapet har heller ikke i 2006 eller 2007 hatt sokkelrelaterte investeringer eller kostnader. Dette er lagt til grunn ved ligningene av selskapet for disse årene. Klagenemnda kan etter dette ikke se at selskapet drev sokkelvirksomhet i 2005. Det skal også tilføyes at selskapet står registrert som slettet i Foretaksregisteret den 8. november 2008.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at tidligere virksomhet er opphørt. Kostnader til forstudien er ikke tilstrekkelig til å anse dette som oppstart av ny sokkelvirksomhet.

[Selskapet] har således ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.