

**LIGNINGSBEHANDLINGENE FOR  
UTVINNINGS- OG RØRLEDNINGSSKAP  
FOR INNTEKTSÅRENE 1989 - 1993**

**('SAMLEUTGAVE')**

**AV**

**TORSTEIN FLØYSTAD**  
**OLJESKATTEDIREKTØR**

**Oslo, 15. AUGUST 1996**

**UTGITT AV**

**NORSK OLJEREGNSKAPSFORENING**

## INNHALDSFORTEGNELSE

<b>DEL I: INNLEDNING .....</b>	<b>12</b>
<b>1. FORMÅL - PRAKTISK ORIENTERING.....</b>	<b>12</b>
<b>2. FAKTISKE OPPLYSNINGER.....</b>	<b>12</b>
<b>3. OPPDATERING 1996.....</b>	<b>16</b>
3.1 INNSYKNINGEN PÅ EKOFISK - KAPITTEL 4.2: .....	16
3.2 GRENSEN MELLOM LETE- OG UTBYGGINGSOMKOSTNINGER - KAPITTEL 4.4; 12.2. OG 24.3: .....	16
3.3 EGNE ADMINISTRASJONSOMKOSTNINGER - KAP. 4.5; 12.22 OG 24.34:.....	18
3.4 STEDBUNDEN BESKATNING - KAP. 6; 14 OG 30: .....	18
3.5 STEDBUNDEN BESKATNING BOLIGER - KAP. 6.5:.....	20
3.6 BETYDNINGEN FOR UTBYTTEBEREGNINGEN AT AVSKRIBBARE DRIFTSMIDLER SKRIVES OPP - KAP. 8: .....	20
3.7 FORSIKRINGER I CAPTIVES - KAP. 9.3; 13.1; 26.3 OG 35.2:.....	20
3.8 SPØRSMÅL OM ERVERV AV AKSJER I ANNET OLJESELSKAP VAR I NÆRING - KAP. 10: .....	29
3.9 KJØP AV KRONER PÅ TERMIN HENLAGT TIL HOVEDKONTOR I UTLANDET - KAP. 11.4:.....	29
3.10 GASSLÅN ("GAS BANKING") - KAP. 12.3; 24.1 OG 32.1: .....	29
3.11 TILVIRKNINGSKOSTBEGREPET I GAS BANKING - KAP. 12.35:.....	31
3.12 BETYDNINGEN AV AVVIKETS STØRRELSE I FORBINDELSE MED FRISTREGLER FOR ENDRING VED ANVENDELSEN AV SKTL. § 54 FØRSTE LEDD: .....	31
3.13 HEL ELLER DELVIS AVSKRIVNING I TAPSÅRET I FORBINDELSE MED TAPET AV SLEIPNERUNDERSTELLET - KAP. 24.22:.....	32
3.14 TROLL FASE II KOSTNADER KNYTTET TIL FORKASTET KONSEPT - KAP. 24.33: .....	33
3.15 PILARER TIL SLEIPNER-OVERSTELLET ETTER HAVARI AV UNDERSTELLET - KAP. 24.35: .....	33
3.16 REGNSKAPSMESSIG INNTEKTSFØRING AV TIDLIGERE ÅRS INNTEKSTSTILLEGG - KAP. 25.11:.....	33
3.17 OPPSKRIVNING - KAP. 25.13: .....	33
3.18 INNTEKTSFØRING I REGNSKAPET AV FORVENTET GEVINST VED ERSTATNINGSUTBETALING FØR SKATTEPLIKT FORELIGGER. KAN KORRIGERING FORETAS UTENFOR ÅRSOPPGJØRET? - KAP. 25.14:.....	34
3.19 OVERFØRING AV AKSJER TIL OVERPRIS MELLOM AKSJESELSKAPER MED HOVEDSAKELIG SAMME EIERINTERESSER - KAP. 25.2 OG 34.3 .....	34
3.20 OPPLYSNINGSPLIKTEN OG BEVISVURDERINGER I TILKNYTNING TIL BRUKEN AV CAPTIVES - KAP. 26.47: .....	37
3.21 NORMPRIS FOR PRØVEPRODUKSJON MME? - KAP. 27.2.....	37
3.22 SÆRSKILT BEREKNING AV PRODUKSJONSGODTGJØRELSE FOR 1991 VEDRØRENDE OVER-/UNDERLIFT SOM FØLGE AV OPPHEVELSE FOM 1992: GRUNNLAG BEREKNET AV IDEEL ANDEL? - KAP. 28.1: .....	37
3.23 PRODUKSJONSGODTGJØRELSE FOR UTLÅNT GASS? - KAP. 28.2:.....	38
3.24 BØTER - KAP. 31.1: .....	38
3.25 AVSKRIVNING PÅ TIDLIGERE AVSETNING FOR Å MØTE FREMTIDIG KRAV: BETYDNINGEN AV DEN NYE BESTEMMELSEN I SKTL. § 50 FEMTE LEDD: .....	39
3.26 VEDERLAGSFRI GARANTISTILLELSE FOR BESLEKTEDE SELSKAPS LÅNEOPPTAK - KAP. 35.1:.....	39
3.27 SÆRSKATTEPLIKT VED SALG AV SEISMISKE DATA - KAP. 36.1: .....	41
3.28 KOSTNADER I FORBINDELSE MED PLANLEGGING (FORPROSJEKTERING) AV FJERNING (FØR STORTINGETS EVENTUELLE VEDTAK FORELIGGER) - KAP. 36.2:.....	42
3.29 SPØRSMÅL OM OPPHØR AV NÆRING I UTVINNINGSVIRKSOMHET - MINIMUMSKRAV TIL AKTIVITET - KAP. 37: .....	43
3.30 TILLEGGSSKATT - KAP. 38 (KONKRETE EKSEMPLER): .....	43
3.31 VURDERING AV OVER- OG UNDERLIFT (MER-/MINDREUTTAK AV PETROLEUM) - BEGREPET TILVIRKNINGSKOST - KAP. 40.2:.....	43
3.32 Plassering av konsernbidrag/utbytte/godtgjørelse ved fordeling av finansposter - KAP. 45: .....	43

<b>DEL II: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1989.....</b>	<b>45</b>
<b>4. PERIODISERINGSSPØRSMÅL.....</b>	<b>45</b>
4.1 INNLEDENDE BEMERKNINGER.....	45
4.2 INNSYNKNINGEN PÅ EKOFISK .....	45
4.21 Faktum .....	45
4.22 Selskapenes skattemessige behandling av utgiftene.....	45
4.23 Inntektsårene 1986, 1987 og 1988.....	46
4.24 Den skatterettslige problemstillingen .....	46
4.25 Vedlikeholdsbegrepet.....	46
4.26 Nemndas avgjørelse og begrunnelsen for denne .....	47
4.27 Betydningen av reglene om direkte utgiftsføring av miljøverninvesteringer .....	47
4.28 Bare fradrag for kostnader knyttet til inntrådt innsynkning. Meromkostningsbetraktning. ....	48
4.29 Beskyttelsesveggen (bølgebryteren).....	48
4.3 REGNSKAPS- OG SKATTEMESSIG BEHANDLING AV LETEKOSTNADER .....	49
4.4 GRENSEN MELLOM LETE- OG UTBYGGINGSKOSTNADER : VURDERINGER KNYTTET TIL BESTEMTE FELT.....	50
4.41 Innledende merknader. Det rettslige utgangspunktet. ....	50
4.42 Konkrete vurderinger.....	52
4.5 EGNE ADMINISTRASJONSKOSTNADER .....	54
4.6 DRIFTSFORBEREDELSESKOSTNADER.....	54
4.7 ERSTATNINGSUTBETALINGER.....	55
<b>5. PRODUKSJONSGODTGJØRELSE.....</b>	<b>56</b>
5.1 KORT OM REGLENE.....	56
5.2 KONKRETE PROBLEMER VEDRØRENDE BEREGNINGSGRUNNLAGET VED ÅRETS LIGNING.....	57
5.21 Betaling for underuttak; såkalt "gasskompensasjon".....	57
5.22 Gassen levert på sokkelen, men prisen fastsatt på ilandføringsstedet .....	58
5.3 GULLFAKS SØR : TESTPRODUKSJON .....	58
5.4 "GASSLÅN" .....	60
<b>6. STEDBUNDEN BESKATNING .....</b>	<b>60</b>
6.1 INNLEDENDE BEMERKNINGER.....	60
6.2 UTGANGSPUNKTET FOR DEN VIDERE DRØFTELSE : EIENDOMMEN ER EIET AV SELSKAPET OG BRUKES UTELUKKENDE I DETTE SELSKAPES UTVINNINGSVIRKSOMHET. NÆRMERE OM DEN PRINSIPIELT KORREKTE LIGNINGSMÅTE. ....	61
6.3 PRAKTISK LØSNING.....	61
6.4 OLJESKATTENEMNDAS KOMPETANSE .....	63
6.5 BOLIGER OG DRIFTSLØSØRE .....	63
6.6 FASTE EIENDOMMER PÅ LAND SOM UTELUKKENDE EIES AV OPERATØREN (DVS. IKKE FORHOLDSMESSIG MELLOM DELTAKERNE) .....	64
<b>7. SPØRSMÅLET OM HVILKEN VALUTAKURS SOM SKAL BRUKES VED BEREGNINGEN AV SALGSINNTEKTEN SOM NORMPRISEN SKAL ERSTATTE. KONSEKVENSER AV MOBILDOMMEN. ....</b>	<b>64</b>
<b>8. UTBYTTEBEREGNINGEN : BETYDNINGEN AV AT AVSKRIVBARE DRIFTSMIDLER SKRIVES OPP.....</b>	<b>66</b>
<b>9. INTERNTRANSAKSJONER : SKATTELOVENS § 54 FØRSTE LEDD .....</b>	<b>68</b>
9.1 INNLEDENDE BEMERKNINGER.....	68
9.2 DET NORSKE SELSKAPET HAR BÅDE INN- OG UTLÅN TIL BESLEKTEDE SELSKAP.....	69
9.3 FORSIKRINGSUTGIFTER I CAPTIVES.....	70
<b>10. SPØRSMÅL OM AKSJEERVERV I ANNET OLJESELSKAP VAR I NÆRING. SKATTEMESSIG BEHANDLING AV KOSTNADER VED OPSJON PÅ KJØP AV AKSJER I SAMME SELSKAP.....</b>	<b>72</b>

<b>DEL III: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR INNTEKTSÅRET 1990.....</b>	<b>74</b>
<b>11. SKATTEBETALING - TERMINSKATT .....</b>	<b>74</b>
11.1 INNLEDENDE BEMERKNINGER.....	74
11.2 TIDSFRIST FOR SØKNAD OM NEDSETTELSE AV 2. TERMIN.....	74
11.3 FORSKUDDSBETALING AV 2. TERMIN : SPØRSMÅLET OM RENTEGODTGJØRELSE .....	75
11.4 SELSKAPETS KJØP AV NORSKE KRONER PÅ TERMIN - FOR Å KUNNE MØTE SKATTEBETALINGENE -HENLAGT TIL HOVEDKONTORET I UTLANDET .....	75
<b>12. PERIODISERING .....</b>	<b>76</b>
12.1 INNLEDENDE MERKNADER .....	76
12.2 AKTIVERINGSPLIKTEN FOR UTBYGGINGSOMKOSTNINGER .....	77
12.21 Grensedragningen mellom lete- og utbyggingsomkostninger : Forholdet mellom kostnadens art og tidspunktet for når kostnaden er pådratt. ....	77
12.22 Egne administrasjonsomkostninger.....	82
12.3 GASSLÅN ("GAS BANKING") .....	84
12.31 Innledende merknader .....	84
12.32 Problemstilling .....	84
12.33 Aktivering/antesipering.....	85
12.34 Verdssettelse.....	85
12.35 Tilvirkningskost.....	86
12.36 Hvordan spørsmålet er behandlet ved ligningen .....	86
12.4 RULLERING AV LÅN MED KORT LØPETID : SPØRSMÅL OM KRITERIER FOR SKATTERETTLIG INNFRIELSE .....	86
<b>13. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP .....</b>	<b>88</b>
13.1 FORSIKRINGER I CAPTIVES : OVERSIKT OVER SKATTERETTLIGE SPØRSMÅL - STATUSRAPPORT .....	88
13.1.1 Innledende merknader .....	88
13.1.2 Det skatterettslige særtrekk ved forsikringsutgifter (utgangspunktet for skattemyndighetenes særlige interesse).....	88
13.1.3 Begrepet forsikring.....	89
13.1.4 Kort oversikt over problemstillingene .....	91
13.1.5 Motiver for å opprette captive .....	91
13.1.6 Er overføring til captive i seg selv nok til å begrunne fradragsrett ? Generelle betraktninger.....	92
13.1.7 Betydningen av "modifikasjoner" .....	96
13.1.8 Oljeskattenemndas praksis .....	97
13.1.9 Krav om markedstilpasning/armlengdebetraktninger .....	97
13.1.10 Bevis og bevisbyrde .....	102
13.1.11 Oppsummering.....	104
13.2 SAMMENHENGEN MELLOM REFERANSETERENTEN OG AVTALEN OM BETALINGSTERMINENS LENGDE.....	105
13.3 TYNN KAPITALISERING : REALISERT AGIO PÅ GJELD SOM TIDLIGERE VAR OMKLASSIFISERT TIL EGENKAPITAL FOR SKATTEFORMÅL.....	105
13.4 FASTRENTELÅN .....	106
13.5 FRISTER FOR ENDRING : ER DET GITT "URIKTIGE ELLER UFULLSTENDIGE" OPPLYSNINGER NÅR INTERNTRANSAKSJONER IKKE ER INNGÅTT PÅ MARKEDSMESSIGE VILKÅR ? .....	106
13.5.1 Problemstillingen.....	106
13.5.2 Hvor ligger risikoen ?.....	107
<b>14. STEDBUNDEN BESKATNING .....</b>	<b>109</b>
14.1 INNLEDENDE MERKNADER .....	109
14.2 ÅRLIGE PRISFASTSETTELSE ? .....	110
14.3 FORRETNINGSEIENDOMMER : VURDERING AV MARKEDETS UTLEIEPRISER I 1990 .....	110
<b>15. ENKELTE FRADRAKSSPØRSMÅL.....</b>	<b>111</b>
15.1 FORENINGSKONTINGENTER .....	111
15.2 SVALBARDUNDERSKUDD.....	111
15.3 BETALING AV SKOLEPENGES FOR BARN AV ANSATTE.....	113

---

<b>16. UTBYTTE .....</b>	<b>114</b>
16.1 BETYDNINGEN AV SKATTEGJELD OG SKATTEAVSETNING .....	114
16.11 Forskuddsbetalt 2. termin terminskatt .....	114
16.12 Skatten innbetales for det alt vesentligste ved første terminbetaling .....	116
16.13 Avslutning av regnskapet før normpriser for siste kvartal foreligger .....	116
16.2 KRAV OM EKSTRAORDINÆR NEDSKRIVNING PÅ AKSJER (KLASSIFISERT SOM ANLEGGSMIDDEL) ? .....	116
<b>17. VIRKSOMHETSBEGREPET/KLASSIFISERING AV INNTEKT .....</b>	<b>118</b>
17.1 GENERELLE MERKNADER .....	118
17.2 BYTTETRANSAKSJONER KNYTTET TIL NGL .....	118
17.3 FINANSIELLE INSTRUMENTER .....	119
17.4 RENTEELEMENT PÅ AVSETNING FOR Å DEKKE FREMTIDIG FORVENTET KRAV .....	122
<b>18. NORMPRISSYSTEMET .....</b>	<b>123</b>
18.1 SALGSKOMMISSJON MELLOM UAVHENGIGE PARTER .....	123
18.2 OLJE FRA TO FORSKJELLIGE FELT I SAMME LAST : NÅR AVSLUTTES INNLASTINGEN ? .....	123
<b>19. PRODUKSJONSGODTGJØRELSE .....</b>	<b>124</b>
<b>20. FRIINNTEKT .....</b>	<b>125</b>
<b>21. FRIVILLIG FJERNING .....</b>	<b>126</b>
<b>22. FORMUE .....</b>	<b>126</b>
<b>23. TILLEGGSSKATT .....</b>	<b>128</b>
23.1 INNLEDENDE BEMERKNINGER .....	128
23.2 KLAGENEMNDAS "PRINSIPP-AVGJØRELSE" .....	128
23.21 Om ligningslovens bestemmelser .....	128
23.22 Behandlingen av lovforslaget i Finanskomiteen og Odelstinget : Klagenemndas påpekning av forutsetningen om at reglene skulle praktiseres med varsomhet. ....	129
23.23 Flertallets prinsipielle merknader til rekkevidden av de nye bestemmelsene. ....	130
23.3 UNNSKYLDELIG RETTSVILLFARELSE ? .....	131
23.4 FORDELINGSPOSTER : NEMNDENES KOMPETANSE .....	132
23.6 KONKRETE FORHOLD .....	132

<b>DEL IV: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1991 .....</b>	<b>135</b>
<b>24. PERIODISERING .....</b>	<b>135</b>
24.1 "GAS BANKING" - GASSLÅN .....	135
24.11 Innledende merknader .....	135
24.12 Faktumbeskrivelse .....	135
24.13 Oljeskattekontorets innstilling .....	136
24.14 Rapport fra arbeidsgruppe i OLF .....	139
24.15 Oljeskattenemndas avgjørelse .....	139
24.2 TAPET AV SLEIPNER-UNDERSTELLET : PERIODISERINGEN AV ERSTATNINGEN .....	140
24.21 Tap av driftsmiddel eller delskade ? .....	140
24.22 Gevinstberegningen : avskrivning i tapsåret ? .....	141
24.23 Periodiseringen : Kan skattyter velge å bruke regnskapsprinsippet (og ikke kontantprinsippet) med virkning for beskatningen ? .....	143
24.24 Nedskrivning med gevinst på driftsmidler anskaffet før 1.1. 1987 der avskrivning ennå ikke er påbegynt .....	144
24.3 AKTIVERINGSPLIKTEN FOR UTBYGGINGSOMKOSTNINGER .....	144
24.31 Generelt : betydningen av skattereformen .....	144
24.32 Situasjoner der avgrensningen knyttes til en bestemt hendelse : Betydningen av tidspunktet for fremleggelse av PUD; forholdet til tidligere kommersialitetserklæring .....	145
24.33 Vurdering av ulike utbyggingsalternativer - Troll Fase II kostnader knyttet til forkastet konsept (integrert utbygging) .....	145
24.34 Egne administrasjonsomkostninger - Oslo byretts dom av 24. juli 1992 - konsekvenser .....	146
24.35 Pilarer til Sleipner-overstellet : Skal kostnadene knyttes til tapet av understellet eller til byggingen og ferdigstillelsen av den endelige plattformen ? .....	146
24.36 Testproduksjon : Selvtendig prosjekt ? - kostnader som også knytter seg til det endelige prosjekt - "negativ" aktivering ? .....	147
<b>25. UTBYTTESPØRSMÅL .....</b>	<b>147</b>
25.1 BEREGNINGEN AV FRADRAGSBERETTIGET UTBYTTE .....	147
25.11 Regnskapsmessig inntektsføring av tidligere års inntektsstillegg .....	149
25.12 Skatteavsetning .....	150
25.13 Oppskrivning .....	151
25.14 Inntektsføring i regnskapet av forventet gevinst ved erstatningsutbetaling før skatteplikt foreligger. Kan korrigering foretas utenfor årsoppgjøret ? Betydningen av midlertidige og endelige forskjeller. ....	151
25.15 Betydningen av hypotetisk kildeskatt ved fastsettelsen av gjeldens størrelse ved reservefondsberegningen for filialer .....	152
25.2 OVERFØRING AV AKSJER TIL OVERPRIS - SPØRSMÅL OM FORSKRIFT AV 13.05.91 NR. 36 (GITT MED HJEMMEL I 61-LOVENS § 1) OM SKATTEFRIE OVERFØRINGER MELLOM AKSJESELSKAPER MED HOVEDSAKELIG SAMME EIERINTERESSER KOMMER TIL ANVENDELSE. ....	154
<b>26. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLELESSKAP .....</b>	<b>156</b>
26.1 TYNN KAPITALISERING : UAVHENGIG REFINANSIERING - BETYDNING FOR VURDERINGEN AV KAPITALSTRUKTUREN FØR REFINANSIERINGEN ? .....	156
26.11 Utgangspunktet .....	156
26.12 Problemstilling : Hvilken betydning kan den faktiske refinansieringen spille i forhold til den hypotetiske refinansieringsvurderingen ? .....	157
26.13 Tidligere praksis - ligningen for 1988 .....	157
26.14 Oljeskattenemndas (prinsipp)avgjørelse .....	158
26.2 STRAFFERENTE VED INNFRIELSE AV FASTRENTELÅN VED INTERNFINANSIERING .....	158
26.3 FORSIKRINGER I CAPTIVES .....	159
26.31 Betydningen av captivets egne forhold. ....	159
26.32 Forutsetninger for prissammenligninger for inntektsåret 1991 .....	161
26.4 OPPLYSNINGSPLIKT - SÆRSKILT OPPFORDRING OM OPPLYSNINGER - BEVISVURDERINGER .....	162
26.41 Innledende merknader .....	162
26.42 Utgangspunktet : egenoppgaver .....	162
26.43 Opplysningsplikten - oversikt over bestemmelsene i ligningslovens kapittel 4 .....	163

26.44 Virkninger : sanksjoner og rettstap .....	165
26.45 Forholdet mellom armlengdeforutsetningen og kravet om at skattyter skal sannsynliggjøre at de opplysninger han gir er riktige.....	166
26.46 Bevisbestemmelsene i sktl. § 54 første ledd .....	167
26.47 Spesielt : Opplysningsplikten og bevisvurderinger i tilknytning til bruken av captives.....	168
<b>27. NORMPRISSYSTEMET .....</b>	<b>170</b>
27.1 LOJALITETSBETRAKTNINGER : "KONSTRUKSJON" AV TAP SOM FØLGE AV NORMPRISSYSTEMET VED "NULLSUM"-TRANSAKSJON. ....	170
27.2 NORMPRIS FOR PRØVEPRODUKSJON PÅ MIME ? .....	171
<b>28. PRODUKSJONSGODTGJØRELSE.....</b>	<b>172</b>
28.1 SÆRSKILT BEREGNING FOR 1991 VEDRØRENDE OVER-/UNDERLIFT SOM FØLGE AV OPPHEVELSE F.O.M. 1992 : GRUNNLAG BEREGNET AV IDEELL ANDEL ? .....	172
28.2 UTLÅNT GASS .....	173
<b>29. § 10-VEDTAK.....</b>	<b>173</b>
29.1 KONTROLLEN AV FATTEDE VEDTAK - TOLKNINGSSPØRSMÅL .....	173
29.2 OLJESKATTEKONTORETS NYE ROLLE I BEHANDLINGEN AV § 10-SAKER .....	174
29.3 SPESIELT : PRAKSISENDRINGEN OMTALT I OT.PRP. 12 (1991-92). ....	175
<b>30. STEDBUNDEN BESKATNING .....</b>	<b>175</b>
<b>31. DIVERSE (FRADRAGSSPØRSMÅL).....</b>	<b>176</b>
31.1 BØTER .....	176
31.2 SKOLEPENGES O.L. ....	176

<b>DEL V: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1992.....</b>	<b>178</b>
<b>32. PERIODISERING.....</b>	<b>178</b>
32.1 "GAS BANKING" - GASSLÅN.....	178
32.2 KORTSIKTIGE POSTER I FREMMED VALUTA.....	178
32.3 RULLERING AV LÅN I FREMMED VALUTA.....	181
32.4 AVSKRIVNING PÅ TIDLIGERE AVSETNING FOR Å MØTE FREMTIDIG KRAV: BETYDNINGEN AV DEN NYE BESTEMMELSEN I SKTL. § 50 FEMTE LEDD.....	182
32.5 INTEREST CAP - KLASSIFISERING OG PERIODISERING.....	183
<b>33. EGENKAPITALSPØRSMÅL ETTER SKATTE- OG REGNSKAPSREFORMEN AV 1992. (BETYDNINGEN AV OPPHEVELSEN AV UTBYTTEFRADRAGET ETTER TIDLIGERE AKSJESKATTELOVS § 8 OG INNFORINGEN AV NYE REGNSKAPSREGLER (UTSATT SKATT)).</b>	<b>184</b>
33.1 INNLEDNING: EGENKAPITALENS BETYDNING - BEHANDLINGEN AV FINANSIELLE POSTER I PETROLEUMSSKATTESYSTEMET - INCENTIVER - OMTALE AV PROBLEMSTILLINGENE I PROPOSISJONER M.V.....	184
33.2 (KORT OM) REGIMET FØR 1992: SELSKAPS- OG SKATTELOVGIVNINGENS BETYDNING FOR OG KRAV TIL EGENKAPITALDANNELSEN.....	187
33.21 Krav til egenkapital på grunnlag av armlengdevurdering - sktl. § 54 første ledd.....	187
33.22 Reservefondsavsetning etter asl. § 12-1 - forholdet til fradragsretten etter asktl. § 8. Handlingsmønster før 1992. ....	188
33.23 Filialer m.v. - særreglene i asktl. § 8 tredje ledd.....	188
33.3 SKATTEREFORMEN AV 1992 - OPPHEVELSE AV FRADRAGSRETTE ETTER ASKTL. § 8.....	189
33.31 Innledning : Forutsetninger som petroleumsskattereformen bygget på. ....	189
33.32 Likestillingsbestemmelsen i petrsktl. § 5 a.....	190
33.33 Fondsemissjon med tilbakebetaling til aksjonærene ("fondsemissjonsmodellen").....	191
33.34 Skatterettslige konsekvenser ved bruk av "fondsemissjonsmodellen". ....	193
33.35 Har reglene om reservefondsavsetning fortsatt reell betydning (i form av krav til tvungen oppbygging av egenkapital) ? .....	195
33.36 Betydningen av skillet mellom tilbakebetaling av aksjekapital og utbytte.....	197
33.4 REGNSKAPSREFORMEN AV 1992: UTSATT SKATT .....	197
33.41 Innledning.....	197
33.42 Kan den fremtidige skattereduksjonen som ligger i fremtidig frinntekt (på allerede foretatte investeringer) anvendes som en reduksjonspost mot utsatt skatt- forpliktelsen ? .....	199
33.43 Maksimering av midlertidige positive forskjeller ? .....	202
33.44 Skattemessige konsekvenser av en eventuell ulovlig utsatt skatt-avsetning .....	203
33.5 BELØPSMESSIGE KONSEKVENSER .....	203
33.6 KONKLUSJON.....	203
<b>34. SÆRLIGE UTBYTTESPØRSMÅL.....</b>	<b>204</b>
34.1 UOMTVISTET FEIL I BETALBAR SKATT: FORHOLDET TIL KRAVET OM AT UTBYTTET MÅ VÆRE LOVLIG FOR AT GODTGJØRELSE SKAL INNRØMMES. ....	204
34.2 FORDELINGSGRUNNLAG FOR KILDESKATT PÅ UTBYTTE UTDELT I 1993 PÅ GRUNNLAG AV AVLAGT REGNSKAP FOR 1992. ....	206
34.3 OVERFØRING AV AKSJER TIL OVERPRIS MELLOM AKSJESELSKAPER MED HOVEDSAKELIG SAMME EIERINTERESSER - ENDRINGSSAK (JF LIGNING 1991). ANMODNING OM ENDRING AV REGNSKAP. ....	207
<b>35. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP. ....</b>	<b>209</b>
35.1 VEDERLAGSFRI GARANTISTILLELSE FOR BESLEKTEDE SELSKAPS LÅNEOPPTAK.....	209
35.2 FORSIKRINGER I CAPTIVES - OPPDATERING. SPESIELT: SITUASJONEN I OPPSTARTINGSFASEN AV NYTT CAPTIVE.....	211
<b>36. KLASSIFIKASJON - INNTEKTS- OG FRADRAGSPOSTER.....</b>	<b>212</b>
36.1 SPØRSMÅL OM SÆRSKATTEPLIKT VED SALG AV SEISMISKE DATA.....	212
36.2 KOSTNADER I FORBINDELSE MED PLANLEGGING (FORPROSJEKTERING) AV FJERNING (FØR STORTINGETS EVENTUELLE VEDTAK FORELIGGER).....	212
36.3 RENTER PÅ RESTERENDE SKATT. ....	214



<b>37. SPØRSMÅL OM OPPHØR AV NÆRING I UTVINNINGSVIRKSOMHET - MINIMUMSKRAV TIL AKTIVITET.....</b>	<b>214</b>
<b>38. TILLEGGSSKATT.....</b>	<b>216</b>
<b>39. OVERGANGSREGLENE OM OPPREGULERING AV INNGANGSVERDI PÅ AKSJER: FORHOLDET TIL KRAVET OM AT AKSJENE IKKE KAN VÆRE NÆRINGSAKSJER.....</b>	<b>220</b>

<b>DEL VI: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1993 .....</b>	<b>221</b>
<b>40. PERIODISERING .....</b>	<b>221</b>
40.1 UTGIFTSFØRING AV RESERVEDELER/FORBRUKSVARER.....	221
40.11 Innledende merknader - problemstilling - forutsetninger og avgrensinger .....	221
40.12 Praksis før skattereformen.....	222
40.13 Skattereformen - grunnlag for revurdering av praksis ? .....	223
40.14 Uttalelse innhentet fra Skattedirektoratet.....	223
40.2 VURDERING AV OVER- OG UNDERLIFT (MER-/MINDREUTTAK AV PETROLEUM) - BEGREPET TILVIRKNINGSKOST I NPSKTF. § 3 .....	225
40.21 Regelsystemet.....	225
40.22 Bakgrunnen for at spørsmålet ble tatt opp til (fornyte) vurdering.....	226
40.23 Betydningen av endringen i sktl. § 50 annet ledd, bokstav a vedrørende varelager vurdering.....	226
40.24 Formålsbetraktninger - enkelte problemstillinger.....	227
40.25 Tilvirkningskostbegrepet - Oljeskattenemndas syn.....	228
40.26 Betydningen av om belastningen fra operatør eller i regnskapet skjer etter ideell andel eller faktisk bruk.....	229
40.3 JUSTERING AV GASSALGSINNTÉKT VED ÅRSSLUTT BASERT PÅ ANTAKELSE OM AT FAKTURERT INNTÉKT ER FOR HØY .....	229
40.31 Faktum/bakgrunn.....	229
40.32 Spørsmålsstilling.....	230
40.33 Nærmere om sktl. § 50 femte ledd; bakgrunn og formål.....	230
40.34 Selskapenes syn.....	231
40.35 Bare kostnadssiden ? .....	231
40.36 Sannsynlighet og forholdet til om forpliktelsen er betinget eller ubetinget .....	232
40.37 Oljeskattenemndas avgjørelse .....	232
40.4 GEVINST VED AVHENDELSE AV RIGG AVSKREVET ETTER VANNINJEKSJONSLOVEN - FØRING PÅ GEVINST OG TAPSKONTO ETTER PETRSKTL. § 3 F ANNET LEDD .....	232
<b>41. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP: KONSERNBELASTNINGER - KOSTNADSBELASTNING FOR TEKNISK/ADMINISTRATIV ASSISTANSE OG GENERELLE FELLESKOSTNADER (OVERHEAD). .....</b>	<b>233</b>
41.1 INNLEDNING - BEGREPET - ENKELTE PROBLEMSTILLINGER.....	233
41.2 FAKTISK KARTLEGGING .....	234
41.3 HJEMMELSSPØRSMÅL - GENERELLE FORUTSETNINGER FOR SKATTEMESSIG BELASTNING.....	235
41.4 ENKELTE GRUNNLEGGENDE KRAV.....	236
41.5 KONTROLLMETODER .....	237
41.6 KORT OM DOKUMENTASJONSKRAV.....	238
41.7 KONKRETE EKSEMPLER .....	238
<b>42. FRIINNTÉKT .....</b>	<b>238</b>
42.1 SPØRSMÅL OM KOSTNADER KNYTTET TIL OPPGITTE (STANSEDE) OG UTGIFTSFØRTE UTBYGGINGSPROSJEKTER BERETTIGER TIL FRIINNTÉKT. ....	238
42.2 OMKLASSIFISERING AV KOSTNADER/TIDLIGERE SKJØNNSMESSIG FASTSATT KOSTNAD ENDELIG FASTLAGT .....	239
42.3 DRIFTSFORBEREDELSESKOSTNADER.....	240
<b>43. KLASSIFIKASJON - INNTEKTS- OG FRADRAGSPOSTER: ALLOKERING AV INNTÉKT (VERDISKAPNING) MELLOM SOKKEL OG LAND I DE TILFELLENE INNTÉKTEN (VED SALG AV PETROLEUM) INNVINNES ETTER AT PETROLEUMEN HAR PASSERT SÆRSKATTEREGIMETS GEOGRAFISKE GRENSER.....</b>	<b>241</b>
43.1 SÆRSKATTEREGIMET - ENKELTE SYSTEMBETRAKTNINGER.....	241
43.2 LOVGIVNINGEN .....	242
43.3 PROBLEMSTILLING - GENERELT .....	243
43.4 DEN KONKRETE SAK .....	244
43.41 Faktum og umotvistede skatterettslige utgangspunkt .....	244
43.42 Praksis vedrørende fastsettelse av landinntekt ved fraksjonering m.v. av våtgass i Statpipe-systemet .....	245

43.43 Hvorfor spørsmålet kom opp .....	245
43.44 Avgrensing .....	246
43.45 Det rettslige utgangspunkt .....	246
43.46 Praksis en metode - ikke bindende .....	249
43.47 Allokering metode - skjønn .....	250
<b>44. EGENKAPITALSPØRSMÅL .....</b>	<b>251</b>
44.1 LIKESTILLINGSBESTEMMELSEN I PETRSKTL. § 5 A OG FORHOLDET TIL TIDSFRISTER VED KAPITALOVERFØRINGER .....	251
44.2 REGNSKAPSMESSIG AVSETNING FOR EVENTUELL FJERNINGSFORPLIKTELSE .....	252
44.21 Innledning: fjerningsfordelingsloven og bestemmelsene om fjerning i petrsktl. ....	252
44.22 Problemstillingene .....	252
44.23 Hjemmelsgrunnlag for inntektsfastsettelse (eventuelt andre skattemessige virkninger) ved manglende avsetning .....	253
44.24 Krav om regnskapsmessig avsetning til fjerning ? .....	254
<b>45. BEREGNINGSTEKNISKE SPØRSMÅL - PLASSERING AV KONSERNBIDRAG/UTBYTTE/GODTGJØRELSE VED FORDELING AV FINANSPOSTER .....</b>	<b>258</b>

## **DEL I: INNLEDNING**

### **1. FORMÅL - PRAKTISK ORIENTERING**

Det er tidligere gitt ut fem hefter om ligningsbehandlingene for inntektsårene 1989 - 1993. Av praktiske grunner har jeg nå valgt å samle disse i ett hefte. Jeg har også villet gi en oppdatering mht etterfølgende behandling (endringssaker, klagebehandling og rettssaker) av de spørsmål som er omtalt. Denne oppdateringen er ajour pr. august 1996.

Jeg har valgt fortløpende kapittel- og sidenummerering. Det er derfor viktig å merke seg at det ikke er samsvar mellom kapittelnummereringen i enkeltutgavene og samleutgaven. Toppteksten vil imidlertid angi hvilket inntektsår spørsmålet gjelder.

Det er ikke gjort noen endringer mht kapittel-inndeling og (selvsagt) ikke det materielle innhold. Teksten er altså den samme. Jeg har likevel tillatt meg å rette trykkfeil som er oppdaget.

Når det gjelder forkortelser er disse nå tilpasset den "offisielle" standard (som brukes ved rettsvitenskapelige arbeider) for alle inntektsårene. Følgende forkortelser brukes: ; Petroleumsskatteloven : petrsktl. ; Skatteloven : sktl. ; Petroleumsloven: petrl.; Fjerningsfordelingsloven: fjfdl.; Aksjeloven: asl.; Selskapsskatteloven: selsktl.; Regnskapsloven: rskl.; Ligningsloven: lignl.; (Den nå opphevede) aksjeskatteloven: asktl. ; Statsskattevedtaket 199x: SV 199x; Petroleumsskatteforskriftene : petrsktf; Forskrifter om bruk av av normpris ved ligningsbehandlingen : npsktf; Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål, Ligningsnevndenes Landsforbund : Utv. ; Rettstidende : Rt.; Jan Syversen : "Skatt på petroleumsutvinning" (1991): Syversen.

### **2. FAKTISKE OPPLYSNINGER**

I enkeltutgavene er det gitt en del faktiske og praktiske opplysninger om det enkelte inntektsår. Dette sløyfes i denne utgaven. Til gjengjeld er det her tatt med to tabeller: en som viser utlignet sokkelskatt på de enkelte selskapene for perioden 1989-93 - bare selskaper som har betalt skatt er tatt med, for fullstendig oversikt for de enkelte år vises det til utleggseksemplarene av skattelistene vedlagt enkeltutgavene. Dessuten er det tatt med en tabell som viser diverse skattestatistikk for perioden 1980 - 1993, dvs. fra og med det inntektsåret hvor ligningen av utvinnings- og rørledningselskapene ble sentralisert.

		1989	1990	1991	1992	1993	Sum 1989-93
1.	2009 Aker A.S.		816.563	15.800.000			16.616.563
2.	8031 Amerada Hess Norge A/S	2.233.427	174.779.541	225.191.287	347.966.440	306.163.078	1.056.333.773
3.	11954 Fina Exploration Norway	1.451.077.351	2.036.411.605	1.943.504.893	1.586.609.042	1.465.939.968	8.483.542.859
4.	15976 Amoco Norway Oil Company	273.833.505	444.241.204	599.028.529	491.263.174	259.704.951	2.068.071.363
5.	19998 Arco Norge A/S	49.176					49.176
6.	25424 Belships Company Ltd. Skibs A/S	18.120	603.870				621.990
7.	26056 Bergesen D.Y. A.S	840	5.313	2.200.000			2.206.153
8.	29608 Borgå A.S.	14.103.119	84.851.182	134.800.000			233.754.301
9.	40644 Skips A/S Canopus	271.716	2.671.719	7.100.000			10.043.435
10.	43791 Cofranord A/S	11.620.848					11.620.848
11.	45611 Conoco Norway Inc.	571.913.598	761.731.418	1.433.279.824	910.630.912	508.969.876	4.186.525.628
12.	51824 Elf Rex Norge A/S	15.493.573	24.125.656	26.077.493	52.589.428	47.954.520	166.240.670
13.	60084 Den Norske Stats Oljeselskap A/S	2.525.552.003	7.095.426.459	6.445.952.751	7.106.034.714	6.917.884.790	30.090.850.717
14.	60912 Det Norske Oljeselskap A.S	91.677	146.247				237.924
15.	61978 Elf Petroleum Norge A/S	403.105.016	811.429.589	919.633.397	294.089.940	151.210.827	2.579.468.769
16.	64772 Enterprise Oil Norge Ltd.	93.312.982	509.174.293	429.301.451	521.077.540	304.502.694	1.857.368.960
17.	67739 Esso Exploration & Prod. Norway Inc.	79.104.313	161.857.625	309.251.748	26.426.344		576.640.030
18.	70047 Elf Rep Norge A/S	18.361.412	28.628.211	29.615.267			76.604.890
19.	76312 Kværner Rosenberg A.S		6.990				6.990
20.	93977 Idemitsu Petroleum Norge A/S	1.391.247	1.388.820				2.780.067
21.	102291 Kværner Eureka A/S	300	7.623.920	5.300.000			12.924.220
22.	106041 Mobil Exploration Norway Inc.	1.457.587.439	2.105.768.889	1.650.363.467	2.043.398.552	1.990.124.731	9.247.243.078
23.	113048 Norminol A.S.		12.398.163	11.580.636			23.978.799
24.	114346 Norpipe A/S	133.371.755	148.379.510	159.290.445	276.566.408	307.364.070	1.024.972.188
25.	115210 Norse Petroleum A.S.	12.351	17.130	22.317		1.791.500	1.843.298
26.	116276 Norsea Gas A/S	34.146.096	38.029.777	36.126.206	58.215.465	53.927.544	220.445.088

27. 118368 Norsk Agip A/S	324.342.521	448.005.670	517.986.980	566.109.849	505.961.206	2.362.406.226
28. 124147 Norsk Hydro Produksjon A/S	98.954.855	157.781.608	16.171.976		120.417.948	393.326.387
29. 138393 A/S Norske Shell	439.451.068	885.064.310	495.551.909	443.520.080	66.630.928	2.330.218.295
30. 142323 Norwegian Oil Consortium A/S	273.426	10.216.025				10.489.451
31. 148356 A/S Pelican	981	30.355	41.010.025	9.305.968	58.919.244	109.266.573
32. 150466 Norske Deminex A/S	51.681	80.439	76.857			208.977
33. 154720 Svenska Petroleum Exploration A/S		30.898.581	82.809.571	32.943.736	284.143.194	430.795.082
34. 156650 Phillips Petroleum Comp. Norway	2.250.266.335	2.669.732.359	2.233.543.190	1.975.371.612	1.871.962.012	11.000.875.508
35. 164602 Saga Petroleum A/S	91.380.159	110.493.507	77.506.087		8.191.008	287.570.761
36. 170734 A/S Selvaag Invest	318.834	13.301.371	15.900.000			29.520.205
37. 174756 Smedvigs Tankrederi A/S	3.852	13.728	1.700.000			1.717.580
38. 188579 Conoco Petroleum Norge A/S	30.408	6.465	22.572			59.445
39. 196873 Texas Eastern Norwegian Inc.	32.978.401					32.978.401
40. 198965 Total Norge A/S	408.672.429	266.401.277	40.769.645	29.191.064	47.353.040	792.387.455
41. 199759 Skips A/S Tudor			2.700.000			2.700.000
42. 200110 Ugland Construction Comp. A/S	8.088	21.690	6.855			36.633
43. 200897 Unocal Norge A/S	167.310					167.310
44. 202636 A/S Viul Tresliperi	10.458.364					10.458.364
45. 206658 Westfal-Larsen & Co. A/S		30.315	1.500.000			1.530.315
	10.744.010.576	19.042.591.394	17.910.675.378	16.771.310.268	15.279.117.129	79.747.704.745

## Skattestatistikk

Innt.år	Ordinær utlignet skatt	Tillegg Ansettelse innt. S	Tillegg Ansettelse innt. K	Tillegg Ansettelse innt. Særskatt	Tillegg Ansettelse Formue	Effekt skatt
1980	19.171.780.272	587.638.341	587.638.341	594.706.380	3.815.389.643	533.375.238
1981	20.750.356.390	1.681.172.208	1.428.522.507	1.410.758.595	3.528.894.565	1.314.393.821
1982	22.917.793.149	1.187.777.869	940.308.342	1.114.836.505	4.152.216.957	961.579.245
1983	26.677.933.359	771.310.087	774.534.387	1.005.207.996	3.461.927.085	761.699.547
1984	32.047.043.385	1.961.899.146	1.905.601.146	1.999.218.172	2.040.347.532	1.691.583.976
1985	39.137.255.820	1.739.462.725	1.774.672.866	1.819.568.823	7.481.272.388	1.551.038.302
1986	10.911.427.596	1.521.081.561	1.567.811.294	1.767.684.749	7.973.321.801	1.426.066.899
1987	7.452.057.566	947.775.683	940.613.469	971.197.105	11.223.322.790	804.851.838
1988	4.789.707.168	1.176.516.936	1.179.861.597	1.274.220.143	11.301.100.956	1.014.609.221
1989	10.744.010.576	2.589.993.741	2.521.079.296	2.338.325.867	10.711.121.332	2.033.497.622
1990	19.042.591.394	1.335.210.676	1.335.210.676	1.505.871.093	7.100.083.801	1.151.348.603
1991	17.910.675.378	936.297.827	806.772.238	1.060.696.325	1.111.380.446	767.391.449
1992	16.771.310.268	685.477.195	*)	607.614.339	*)	502.101.873
1993	15.279.117.129	1.130.879.236	*)	1.242.435.479	*)	969.133.734
1994	18.043.744.114	1.697.120.906	*)	2.023.404.418	*)	1.480.933.587 **)
	<b>281.646.803.564</b>	<b>19.949.614.137</b>	<b>15.762.626.159</b>	<b>20.735.745.989</b>	<b>73.900.379.296</b>	<b>16.963.604.955</b>

\*) Bortfalt ved skattereformen i 1992

\*\*) Inkl. tilleggsskatt på kr 6.171.729

### 3. OPPDATERING 1996

Fremstillingen i de fem heftene om ligningsbehandlingene er, som tittelen indikerer, i all hovedsak knyttet til hvordan spørsmålene er løst ved angjeldende års ligningsbehandling. Det er altså ikke nødvendigvis "den endelige" løsning det redegjøres for. Jeg har derfor funnet det riktig å foreta en kortfattet oppdatering i dette samleheftet. Det presiseres imidlertid at oppdateringen ikke gjelder eventuelle lovendringer, men **utelukkende knytter seg til hva som anses som gjeldende rett for vedkommende inntektsår.**

Kommentarene gjøres fortløpende til de enkelte kapitler. Det understrekes at de må bli kortfattede og derfor ikke er fullstendige.

#### 3.1 Innsykningen på Ekofisk - kapittel 4.2:

I avgjørelse avsagt mars 1992 kom Klagenemnda til samme resultat som Oljeskattenemnda, nemlig at kostnadene knyttet til anskaffelsen av bølgebryteren måtte aktiveres. Klagenemnda begrunnet imidlertid dette med at anskaffelsen måtte bli å anse som en påkostning på et allerede eksisterende driftsmiddel. Nemnda uttalte bl.a.:

"I det foreliggende tilfelle legger Klagenemnda til grunn at anleggene etter innsykningen ikke lenger hadde den sikkerhetsmessige standard som opprinnelig forutsatt. Man kunne ikke lenger gå ut fra at Ekofisktanken ville motstå påkjenninger den kunne bli utsatt for - særlig med tanke på "hundreårsbølgen". Myndighetenes Krav til sikkerhet var i denn situasjon ikke oppfylt. Dette betyr, ..., at tanken da den ble installert, objektivt sett ikke var god nok til å funksjonere i hele den forutsatte driftstid. Utvinningsvirksomheten ville over tid medføre at havbunnen sank, noe som ville få så sterk innvirkning på den sikkerhetsmessige situasjon at virksomheten ikke ville kunne drives videre uten at tilleggsarbeider ble iverksatt. Klagenemnda har vanskelig for å se at utgiftene til disse kan anses som vedlikehold, med den betydning dette begrepet vanligvis har og som også må være utgangspunktet i skatteretten. Ekofisktanken får gjennom bølgebryteren en merverdi i form av et rent fysisk tillegg som gjør den skikket til å funksjonere over lengere tid enn den opprinnelig var konstruert for. Utgiftene til bølgebryteren må etter Klagenemndas syn anses som påkostninger på Ekofisktanken."

#### 3.2 Grensen mellom lete- og utbyggingsomkostninger - kapittel 4.4; 12.2. og 24.3:

Etterfølgende behandling i Klagenemnda medfører at fremstillingen ikke er helt dekkende på alle punkter, spesielt gjelder dette det som er sagt om krav til aktivisering på Snorre-feltet (jf kapittel 12.2).

Kort skissert antas Klagenemndas syn nå å være som følger (klagekjennelser som det følgende bygger på knytter seg til Brage, Snorre, Embla og Troll Fase II):

1. Hovedregelen er at utgifter som tilhører letefasen kan føres til fradrag, mens utgifter som hører til utbyggingsfasen må aktiveres.



2. Som kriterium på overgangen mellom disse fasene mener Klagenemnda at drivverdighetserklæringen i utgangspunktet skal anvendes. Det egentlige utgangspunkt skulle vært selskapenes egen oppfatning av drivverdighetsspørsmålet, men i praksis bør man kunne bygge på den formelle erkæring.

Klagenemnda må anses å ha erkjent at dette vil kunne medføre utgiftsføring av kostnader som etter sin art er utbyggingskostnader. Nemnda uttaler bl.a. i en kjennelse vedrørende Snorre: "Selv om det forelå stor grad av politisk usikkerhet frem til Stortingets behandling våren 1988, finner Klagenemnda ikke at situasjonen var så spesiell at det er grunn til å tillate utgiftsføring av kostnader som etter sin art må anses som utbyggingskostnader...". Muligheten holdes altså åpen.

Nemnda tar også avstand fra Oljeskattenemndas syn som bygger på at to kriterier må være oppfylt for at aktiveringsplikt skal inntre, nemlig i) at kostnaden etter sin art må være utbyggingsomkostninger og ii) at utbygging må forventes i noenlunde nær fremtid. (Hovedskillet, jf ovenfor, går, slik nemnda ser det, ved selskapenes egen oppfatning av når drivverdighet foreligger.)

3. Kostnader knyttet til utarbeidelse av plan for utbygging og drift (PUD) anser Klagenemnda i prinsippet for aktiveringspliktige, uavhengig av om utgiftene er pådratt før eller etter drivverdighetserklæringen.
4. Alternative, og eventuelt forkastede, utbyggingsplaner vil kunne være aktiveringspliktige dersom de må antas å ha vært av reell betydning for utviklingen av den utbyggingsløsning som ble valgt som den endelige.
5. Fra og med 11. runde utstedes det ikke lenger (normalt) drivverdighetserklæring, jf her kap. 24.3

Klagenemnda uttaler om denne problemstillingen:

"Når det ikke klart lar seg konstatere når partnerne må antas å ha ansett feltet som drivverdige, er Klagenemnda henvist til å fastlegge tidspunktet ut fra et visst skjønn, bygget på de opplysningene som foreligger, herunder en vurdering av kostnadenes art. Et naturlig utgangspunkt er tidspunktet for fremleggelse av PUD .... Nemnda.. finner..... - i samsvar med det som var situasjonen tidligere, da det ble avgitt formelle drivverdighetserklæringer - at partnerne en viss tid før tidspunktet for oppstart av utarbeidelsen av PUD, må antas å ha ansett feltet drivverdige. At det kan ha heftet en viss usikkerhet til dette, anses ikke avgjørende."

Endelig fastlegging av skjæringspunkt mellom lete- og utbyggingskostnader vil altså måtte bero på en konkret vurdering. Det eneste som kan fastslås med sikkerhet er at dette tidspunkt (som den alt overveiende hovedregel) vil ligge før fremleggelse av PUD. I Troll Fase II ble f.eks. skjæringspunktet satt ca et halvt år før fremleggelse av PUD.

Nemnda viste også til at "siktemålet er at alle utgifter knyttet til utbyggingen av et felt, skal komme til fradrag i korresponderende inntekter, og at prosjekterings- og planleggingsutgifter inngår i disse utgiftene."

### **3.3 Egne administrasjonsomkostninger - kap. 4.5; 12.22 og 24.34:**

Som det fremgår av kap. 24.34 er spørsmålet avgjort ved Oslo Byretts dom 24. juli 1992.

### **3.4 Stedbunden beskatning - kap. 6; 14 og 30:**

Klagenemnda har i to omganger (først for inntektsårene 1990 og 1991, deretter for inntektsårene 1992 og 1993) avsagt kjennelser vedrørende stedbunden beskatning som på vesentlige punkter avviker fra det syn Oljeskattenemnda har lagt til grunn.

Problemstillingen det gjøres rede for i det følgende gjelder beskatningen i de tilfellene utvinningsselskapet selv eier anlegget på land, men hvor anlegget er et driftsmiddel i utvinningsnæringen.

I kjennelse av 1. mars 1994 fremkommer følgende prinsipielle betraktninger fra Klagenemndas side:

"Det følger av bestemmelsene i skattelovens § 18 at formue i og inntekt av fast eiendom mv er gjenstand for stedbunden beskatning i den kommune i den kommune hvor eiendommen ligger. I tilfelle hvor en næringsdrivende eier og tar i bruk fast eiendom i næringsvirksomheten,...., har det i ligningspraksis vært vanlig å beregne en bruttoleie, som henføres til særskilt beskatning i eiendomskommunen mot at det gis fradrag i næringsinntekt for en tilsvarende leieutgift. ...

Når fast eiendom tas i bruk i utvinningsvirksomhet, har man gått frem på tilsvarende måte. Den beregnede bruttoleie har ikke vært ansett som utvinningsinntekt, og den har vært beskattet i eiendomskommunen etter de satser som gjelder for vanlige leieinntekter. Den beregnede brutto leieutgift er kommet til fradrag i utvinningsinntekten, som beskattes etter høyere satser.

Klagenemnda legger til grunn at det er markedsleien som skal henføres til eiendomskommunen i disse tilfellene, den leie som sannsynligvis ville ha vært fastsatt i avtale mellom uavhengige parter. Dette er den leieinntekt den næringsdrivende går glipp av ved å bruke eiendommen i egen virksomhet, og som må regnes som en omkostning i virksomheten."

Om bruk av egne anlegg på land uttaler Klagenemnda:

"Skattyter beskattes ... som om han hadde inngått en leieavtale med seg selv.

Den her beskrevne "selvkontraheringsmetode" er det lang tradisjon for i norsk ligningspraksis. Høyestrett har riktignok i ett spesielt tilfelle underkjent metoden (se Rt. 1933 s. 129), men praksis har ikke latt seg påvirke av denne dom. Synspunktet er at det ikke bør få noen betydning for kommunenes beskatningsrett om skattyter leier ut eiendommen eller anlegget, eller han bruker den i egen næringsvirksomhet.

Spørsmålet er så om man ved en slik selvkontrahering som her er nevnt, også kan velge den konstruksjon at leieavtalen er inngått på lengre sikt med bestemmelser som i større eller mindre utstrekning sikrer årsleien mot svigninger i leiemarkedet.

Klagenemnda er kommet til at de beste grunner taler for å gi et bekreftende svar, i tilfelle hvor forholdene er slik at en tilsvarende avtale sannsynligvis også ville ha vært inngått ved regulær utleie."

-----

"Klagenemnda er enig med selskapene i at den egenleien som skal legges til grunn ved beskatningen, i utgangspunktet skal tilsvare den langtidsleie som sannsynligvis ville ha vært avtalt. Klagenemnda antar videre at basen har en særlig leieverdi for selskapene, en verdi som er høyere enn den leie man kunne oppnå på det åpne marked, og mener det vil være naturlig at denne særlige verdi også kommer til uttrykk gjennom fastsettelsen av egenleien."

For Klagenemnda ble etter dette problemet å finne frem til et sammenligningsgrunnlag som den fastsatte egenleien kunne vurderes opp mot, når - slik nemnda la til grunn - markedsleien ikke gir et tilfredsstillende sammenligningsgrunnlag.

Klagenemnda vurderte to sammenligningsgrunnlag, hvor det ene gjaldt en leiefastsettelse i et bestemt antall år (f.eks 10), hvorefter forlengelser skulle foretas for kortere perioder (f.eks. 5 år), "under hensyntagen til endringer i omkostnings- og rentenivå, og til hvor meget av sine investeringer utleier hittil har gjenvunnet. Det annet grunnlag nemnda vurderte gjaldt en "standardmodell" hvor bruttoleien ble beregnet på grunnlag av 3 elementer, nemlig et avskrivnings-, driftsomkostnings- og avkastningselement.

Klagenemnda valgte alternativet med standardmodellen, bl.a. med den begrunnelse at "saken i realiteten dreier seg om en inntektsallokering mellom sokkelen og landkommunen. Skatteloven krever ikke at allokeringen skal foretas etter en bestemt metode, og kan iallfall ikke antas å binde ligningsmyndighetene til markedsvurderinger også der hvor slike vurderinger ikke gir noe sikkert eller entydig resultat."

Nemnda utformet følgende modell (Standard I):

- avskrivningselementet: skattemessige avskrivninger
- driftsomkostningsdelen: faktiske driftsomkostninger (eksklusive avskrivninger) i den grad de er henførbare til den faste eiendom
- avkastningselementet (grunnlag x sats):
- beregningsgrunnlaget: bruttoinvesteringer ved utløpet av forrige inntektsår, redusert med kumulerte særskilte avskrivninger, 1,1 %, med tillegg av halvparten av inntektsårets nettoinvesteringer.
- beregningssatsen: effektiv rente på 10 års statsobligasjoner + 1 %

Modellen er i utgangspunktet en metode for beregning av brutto leieinntekt. Men ettersom avskrivningselementet skal settes lik de skattemessige foretatte avskrivninger og driftsomkostningselementet skal settes lik de driftsomkostninger som ved beskatningen skal henføres til eiendommen, nøytraliseres disse to elementer av de

motsvarende utgiftsposter, og man står igjen med modellens avkastningselement, som vil være lik netto leieinntekt.

Ved klagebehandlingen for inntektsårene 1992-93 fastholdt Klagenemnda bruken av en standardmodell. Med henvisning til nye opplysninger om markedsforhold og eksempler på leiekontrakter som er inngått i markedet, ble imidlertid følgende endringer gjort (Standard II):

- Avskrivningselementet i beregningsgrunnlaget: Den særskilte avskrivningen på 1,1 % pr. år ble tatt bort
- Avkastningselementet: NIBOR (12 mnd) + 2,5 %.

### **3.5 Stedbunden beskatning boliger - kap. 6.5:**

I kjennelse av 15. juni 1992 kom klagenemnda til at markedsleie skulle benyttes ved ligningen av selskapene selv om lavere leieverdier ble lagt til grunn ved fordelsbeskatningen av de ansatte (altså ikke parallellitet).

### **3.6 Betydningen for utbytteberegningen at avskrivbare driftsmidler skrives opp - kap. 8:**

Spørsmålet om oppskrivning på avskrivbare driftsmidler må avskrives (regnskapsmessig) på samme måte som historisk kostpris, som en enhet, er av Klagenemnda besvart beskreftende. Et selskap (Elf) valgte å bringe spørsmålet inn for domstolene. Selskapet tapte både for byretten (Oslo byretts dom av 10. desember 1993) og lagmannsretten (Borgarting lagmannsretts dom av 26. oktober 1995). I begge tilfeller ble staten tilkjent saksomkostninger. Saken står nå for Høyesterett.

### **3.7 Forsikringer i captives - kap. 9.3; 13.1; 26.3 og 35.2:**

De vurderinger som er gjort ved ligningsbehandlingene for de aktuelle år (1989-93) og før dette når det gjelder fradrag for forsikringspremier betalt til (konsern)egne forsikringsselskap - såkalte captives, har i det alt vesentligste knyttet seg til prisingen av polisene. Spørsmålene som er drøftet i de forskjellige redegjørelsene om ligningsbehandlingene har en bredere angrepsvinkel; særlig er det i kapittel 13.1 forsøkt å gi en oversikt over de skattespørsmål som forsikringer i captives reiser (også kap. 9.3, 26.31 og 35.2 tar opp andre spørsmål enn prising). I de tilfeller det er redegjort for prisingsspørsmålet går dette mer på hvilke elementer som har betydning for prisdannelsen og problemer knyttet til prissammenligninger. Det er ikke redegjort for konkrete saker.

Klagenemnda har avsagt én kjennelse vedrørende fradrag for forsikringer betalt til captives. Denne er av 20. mars 1995. Den konkrete saken er avgjort på grunnlag av en vurdering av prisingen - selskapet har i det alt vesentligst ikke fått medhold. Selskapet har bragt saken inn for domstolene (Oslo byrett vil formodentlig behandle saken i desember 1996).

Klagenemnda valgte i denne første saken å foreta en fullstendig gjennomgang av de skatterettslige spørsmål knyttet til bruken av captives. Under (slutt)behandlingen av

saken forelå også Høyesteretts dom av 3. februar 1995 ("Schlumberger-dommen") se Rt. 1995 s. 124. Denne dommen avklarer flere av de prinsipielle spørsmål som Klagenemnda hadde tatt opp på eget initiativ. Dommen har derfor fått en sentral plass under Klagenemndas generelle betraktninger vedrørende vilkår for fradragsrett for forsikringspremier betalt til captives.

Siden det i ligningsheftene er reist en hel del generelle spørsmål, vil det være naturlig i denne oppdateringen å gjengi Klagenemndas syn på en del av disse spørsmålene. I nemndas generelle bemerkninger heter det bl.a. :

#### "2.6.1 Generelle bemerkninger

##### 2.6.1.1 Problemstillingen

Skattelovens § 44 første ledd litra b hjemler rett til fradrag i inntekten for "utgifter til - - - forsikring", forutsatt at utgiften fyller det alminnelige vilkår for fradragsrett i § 44 første ledd, innledningen. Avsetninger som skattyteren selv foretar innefor egen økonomi for å dekke seg mot fremtidige skadebegivenheter gir ikke tilsvarende fradragsrett. Det spørsmål som Klagenemnda har tatt opp og ønsket å se nærmere på under ligningsbehandlingen er dette: Når skattyterselskapet har tegnet sine forsikringer, ikke i et frittstående forsikringsselskap som opererer i markedet, men i et selskap som eies av skattyterselskapet eller - i konsernforhold - av et selskap eierbeslektet med dette, skal dette da godtas som forsikring som gir fradragsrett for premiene, eller er premiebetalingen å anse som avsetninger innenfor egen økonomi som ikke gir fradragsrett?

Høyesteretts dom av 03.02.95 gir svar på dette spørsmålet i relasjon til det som er saksforholdet i denne klagesaken. Med utgangspunkt i skatteloven § 44 første ledd og § 54 første ledd, sier førstvoterende bl. a:

« Ut fra disse rettslige utgangspunkter er kjøpet av forsikringstjenester i captives som i nærværende sak, fradragsberettiget, forutsatt at det er reell forsikringsdekning som kjøpes. Dette er for øvrig lagt til grunn i ligningspraksis, så langt den er belyst i saken, og også i flere utenlandske dommer om beslektede saksforhold»

##### 2.6.1.2. Forsikringsbegrepet

Om hva som skal til for at det foreligger forsikring, uttales det i Høyesteretts dom:

«Som nevnt er realiteten i en forsikringsdekning - sett fra forsikringstakers synsvinkel - at selskapet frir seg fra den risiko som forsikres og overfører denne til forsikringsselskapet. Nettopp dette blir testen ved vurderingen av om det her foreligger utgift til forsikring - er risikoen overført til captivet - Tower? Dette har en formell side. Det må foreligge en forsikringsavtale som fører risikoen over. Men det er også et materielt vilkår. Captivet må ha evne til å møte krav under forsikringspolisene. Først da vil forsikringstakeren ha sikkerhet mot selv å måtte dekke tapet. Slik evne vil captivet kunne oppnå ved å reassurere eller ved å bygge opp egen økonomi, eller gjennom en kombinasjon av dette.

Ved den konkrete vurdering av risikoeksponering og soliditet, vil det være naturlig å sammenligne med det som i uavhengige forsikringsselskaper betraktes som forsikringsmessig forsvarlig ved forsikring av tilsvarende type risiko. Det må også som utgangspunkt kreves at captivet er undergitt de samme regler og den samme kontroll

som andre forsikringsselskaper, nettopp med henblikk på at forsikringstakerne skal være sikret, og at risikooverføringen derved er en realitet. Det kan imidlertid ikke være avgjørende i forhold til skattelovens regler at captivet drives i samsvar med forsikringsrettslige regler, og at de aktuelle poliser går inn under forsikringslovgivningen. Jeg viser her til Rt 1937 s 385, hvor det forhold at poliser var undergitt forsikringsrettslige regler og kontroll for livsforsikringsselskaper ikke førte til at bestemmelser i skatteloven om "livspoliser" kom til anvendelse.»

Etter Klagenemndas vurdering er det tale om to krav:

- 1) Den økonomiske risiko for tap ved visse skadebegivenheter - "forsikringsbegivenheter" - må være overført fra forsikringstager til en forsikringsgiver.
- 2) Risikoen må være overført til et rettssubjekt - i praksis et selskap - som driver forsikringsvirksomhet i rettslig forstand (Det er ikke nok om den er overført til en privatperson).

Klagenemnda tar først for seg punkt 2):

For å godta noe som forsikringsvirksomhet, må man - etter Klagenemndas mening - kreve at det på vedkommende selskaps hånd foreligger en viss spredning av risiko, i den forstand at selskapet er ansvarlig for å dekke et antall uavhengig risiki: Dvs. at én forsikringsbegivenhet hos én forsikringstager forutsettes dekket av premier innbetalt av andre forsikringstagere for andre forsikringsbegivenheter.

Særlige spørsmål kan stilles når forsikringen er tegnet av et morselskap i et datterselskap. Siden ikke dette er tilfellet i angjeldende sak, har ikke Klagenemnda gått nærmere inn på dette spørsmål.

I Norge, og formodentlig de fleste vestlige land, kreves det offentlig konsesjon for å drive forsikringsvirksomhet. Et captive som driver forsikringsvirksomhet på basis av konsesjon gitt av norske myndigheter, oppfyller det krav til "forsikringsvirksomhet" som kan utledes av skatteloven. I utgangspunktet må dette også gjelde captives i andre land, som driver på grunnlag av tilsvarende offentlig konsesjon, forutsatt iallfall at vedkommende land har en tilfredstillende forsikringslovgivning.

Klagenemnda vil i utgangspunktet legge til grunn at et captive som fyller kravene etter forsikringslovgivningen i den stat hvor det er etablert, også driver forsikringsvirksomhet etter norsk skattelovgivning. Dette gjelder uansett hvorledes nemnda vurderer captivets økonomisk forhold, dets soliditet og risikohåndtering.

Klagenemnda kommer så til krav nr. 1, om risikooverføring, som den anser som det viktigste.

Det skatterettslige utgangspunkt er her at avsetninger innenfor et selskap - eller et konsern - til dekning av fremtidige skader ikke gir fradragsrett.

Kravet innebærer at risikoen for vedkommende forsikringsbegivenheter må være definitivt flyttet ut av det forsikringstagende selskap og over til det forsikringsgivende selskap - dvs. til captivet.

Dette innebærer at det må kunne stilles to krav:

- a) Det må kunne stilles visse krav til captivets økonomi, eller soliditet: Captivet må fremstå med de nødvendige økonomiske ressurser for å kunne dekke tapet ved de

forsikringsbegivenheter det har påtatt seg risikoen for i henhold til politen. Klagenemnda vil komme tilbake til dette senere i kjennelsen. Dette kravet er stillet i Høyesteretts dom.

- b) Dernest må det ikke foreligge noen avtale eller underliggende forpliktelse som innebærer at det forsikringstagende selskap - tross politen - enten skal bære noen del av captivets økonomiske ansvar for de overtatte risiki, eller skal forstrekke captivet med midler til å dekke dette ansvaret. Da er risikoen ikke definitivt overflyttet til captivet. Klagenemnda vil komme nærmere tilbake til også dette vilkår, herunder til spørsmålet om betydningen av garantier mv for captivets forpliktelser etter politen."

Det ble fra klagerens side trukket inn at det var anvendt et såkalt "frontingselskap" og at dette heftet overfor forsikringstakeren (her: skattyteren). I slike tilfeller, hevdet klageren, at "[I] den utstrekning man i relasjon til fradragsrettene vil legge vekt på captivets finansielle evne til å dekke den eksponerte risiko, vil skattyteren være skjermet mot en evt. usikkerhet på dette punkt når denne kan holde seg til frontingselskapet."

Om betydningen av bruken av frontingselskap heter det bl.a. i nemndas kjennelse:

"Hvilken rettsstilling frontingselskapet respektive captivet skal ha, vil naturligvis først og fremst bero på den enkelte frontingavtale. Det synes imidlertid å være vanlig at frontingselskapet i slike tilfelle ikke skal ha noen egentlig forsikringsfunksjon, men bare ta hånd om administrative og tekniske funksjoner knyttet til forsikringsforholdet - poliseutstedelse, risiko- og premiekalkulasjon, skadeoppgjør m.v., jf. det som er sagt om dette innledningsvis i punkt 1.1.1.4. For disse tjenestene ytes det en avtalt godtgjørelse til frontingselskapet. Men forutsetningen er at den reelle forsikringsrisiko, helt eller i det vesentlige, skal avgis til og overtas av captivet, i formen som reassurandør.

Fremdeles vil nok frontingselskapet kunne stå som formelt ansvarlig etter politen, både utad og i forhold til det forsikringstagende selskap. Det er imidlertid ikke partenes mening at frontingselskapet skal ha et selvstendig økonomisk forsikringsansvar. Etter hva Klagenemnda forstår, er det ikke uvanlig at det foreligger avtaleklausuler eller erklæringer som - i mer eller mindre rene ord - fastslår dette.

I skattemessig sammenheng må det etter Klagenemndas oppfatning legges til grunn i slike tilfelle at forsikringen, så langt risikoen er avgitt, er tegnet direkte i captivet. For spørsmålet om det foreligger reell forsikring vil da captivets økonomiske forhold få den samme betydning som om fronting ikke forelå.

Det er her egentlig ikke spørsmål om å foreta noen skattemessig "gjennomskjæring", det er partenes egen avtale som legges til grunn. Det er ikke meningen at frontingselskapet skal være ansvarlig part i forsikringsforholdet."

Om vurderingsnormer i tilknytning til spørsmålet om risikooverføring uttalte nemnda (i parentes bemerket: når nemnda refererer til "Fløystads utredning" så tilsvarende dette kapittel 13.1 i denne utgaven):

"I forbindelse med spørsmålet om risikoen måtte anses overført til et captive (Tower), stillet Høyesterett opp to krav: For det første måtte det foreligge en forsikringsavtale som overførte risikoen. For det andre måtte captivet ha evne til å møte krav under forsikringspolisen. Det heter om dette:

«Først da vil forsikringstakeren måtte ha sikkerhet mot selv å dekke tapet. Slik evne vil captivet kunne oppnå ved å reassurere eller ved å bygge opp egen økonomi, eller gjennom en kombinasjon av dette.

Ved den konkrete vurdering av risikoeksponering og soliditet, vil det være naturlig å sammenligne med det som i uavhengige forsikringsselskaper betraktes som forsikringsmessig forsvarlig ved forsikring av tilsvarende type risiko.»

For et vanlig forsikringsselskap, som opererer på det åpne marked, er det utarbeidet en rekke standarder med sikte på å komme frem til hensiktsmessige mål for selskapets soliditet, risikoeksponering, risikoprofil mv. Disse vil ha interesse for forsikringstagere, långivere, investorer o.a. Det har vært hevdet at disse standarder ikke alle har tilsvarende gyldighet for captives som bare forsikrer konserninteresser. I sin utredning stiller Fløystad strengere krav:

"[D]en sentrale betingelsen er at captivet opptrer i samsvar alle de forsikringsmatematiske prinsipper som markedet forutsetter. Det dreier seg her om forhold som krav til utjevning, maksimal risikoeksponering, at premieberegningen skjer etter anerkjente aktuarprinsipper osv."

Ut fra en skatterettslig vurdering er det risikooverføringen som er det sentrale, og denne avhenger bl a av captivets økonomiske evne til å dekke de risiki det har påtatt seg. Noen av de markedsstandarder som brukes ved vurderingen av et captive, tar sikte på å prøve dets soliditet og dets evne til å gjøre opp for seg hurtig. Men ikke ethvert forhold som avviker fra oppstilte standarder gir grunnlag for å reagere. Av denne grunn behøver heller ikke et enkelt års avvik fra markedsnormalen være av avgjørende betydning, selv om det kan være unormalt stort. Avvikene må sees i et tidsperspektiv.

Hvorvidt captivet, som Fløystad uttrykker det, tilfredsstiller "alle de forsikringsmatematiske krav som markedet forutsetter", kan for det første ikke være avgjørende for om det rettslig sett foreligger forsikring, og for det annet vil en vurdering på dette plan stille ligningsmyndighetene overfor en antagelig uløselig - og iallfall uhyre vidløftig - oppgave.

En annen sak er at dersom captivet klart ikke oppfyller normale forsikringsmatematiske krav, vil det kunne være et vesentlig moment ved vurderingen av om det foreligger risikooverføring og risikospredning, altså forsikring. Det man må være på utkikk etter, er, sagt på en annen måte, om det er klare "patologiske" trekk ved de forsikringsarrangementer selskapene har etablert og krever inntektsfradrag for, ikke om de oppfyller den ideale fordring.

Etter Klagenemndas mening må man også, ved vurderingen av captivet, normalt bygge på en helhetsvurdering, hvor ett eller flere avvik fra de normer eller standarder som må antas å bli lagt til grunn innen forsikringsbransjen, ikke behøver å føre til at vedkommende forsikring må underkjennes.

På den annen side gir ikke en henvisning til eller bevitnelse for at captivet oppfyller de krav som forsikringslovgivningen i den stat hvor det er hjemmehørende, et tilstrekkelig grunnlag for å anta at de økonomiske krav som må stilles, er oppfylt. Det er bare et minstekrav at captivet opptrer i overensstemmelse med den lokale lovgivning, det gir ingen sikkerhet for at økonomien er i orden. Også her vises til Høyesteretts dom."

Klagenemnda hadde også enkelte generelle betraktninger omkring ulike vurderingsmomenter i relasjon til captive-selskaper. Om dette uttales bl.a.:



"Når et forsikringsselskap skal vurderes av f.eks. investorer, reassurandører eller større potensielle forsikringstagere, anvendes som målestokk gjerne en del normer eller standarder, oppstilt av internasjonale rating-byråer, nasjonale kontrollorganer mv. Flere av disse standarder munner ut i "nøkkeltall" eller "ratios", dvs. forholdstall eller prosenttall som angir anbefalte maksima eller minima for de relasjoner det gjelder.

Den amerikanske National Association of Insurance Commissioners (NAIC) har således gjennom sitt Insurance Regulatory Information System (IRIS) oppstilt 11 forskjellige kriterier (IRIS tests) med tilhørende "ratios", til vurdering av amerikanske forsikringsselskaper. Ifølge Tillinghastrapporten (se nedenfor) er "[a]ny company that fails four of the tests in a single year - - - identified as requiring "immediate regulatory attention" - and assigned highest priority" (s 14). I den samme rapport heter det også at "the IRIS tests would be impossible to apply to captives" (s 14).

Det amerikanske rating-byrå A.M. Best har utarbeidet sine egne kriterier for bedømmelsen av et forsikringsselskaps relative finansielle styrke, med kvantitative analyser av "profitability, liquidity, leverage and loss reserve", og med kvalitative analyser av selskapets "operations and management". Resultatet av analysene offentliggjøres i Best's Ratings.

Et tredje sett kriterier (8 stykker) med tilhørende nøkkeltall er stilt opp av det engelske rating-selskap Insurance Solvency International Limited (ISI tests). Nøkkeltallene er forklart og diskutert i en tre-siders ISI-rapport.

Det amerikanske konsulentfirma Tillinghast har i en rapport fra 1991 eller 1992 (Tillinghastrapporten) omtalt en del av de eksisterende standarder for vanlige forsikringsselskaper. Det er uttalt at oppfatningen har vært at «traditional insurance solvency and ratio standards should not apply to captives». Firmaet har således utarbeidet en anbefaling til tre fundamentale standarder for captives: "Generally Accepted Captive Standards" (GACS), se nedenfor under punkt 2.6.7.

Klagenemnda antar imidlertid at noen av de standarder som er oppstilt av disse byråer mv., også vil kunne være av betydning ved vurderingen av captives som tegner forsikring på norsk sokkel. Dette vil nemnda komme tilbake under drøftelsen av de enkelte standarder og nøkkeltall nedenfor.

Hensikten med nøkkeltall (ratios) er altså at man enkelt, raskt og standardisert skal kunne si noe om de forhold som ønskes vurdert, og som i første rekke gjelder økonomi. Norsk Forsikrings Økonomigruppe (NFØ) bruker således nøkkeltall som skal vise resultat og soliditet i virksomheter som driver forsikring.

Om nøkkeltall og om normer (standarder) som nøkkeltallene blir målt mot har det vært innhentet en del opplysninger fra forsikringsbransjen."

Betydningen av captivenes såkalte egenregningsmaksimal er gitt en relativt bred omtale i heftene om ligningsbehandlingene, se særlig kap 13.1.9 i denne samleutgaven. Mye tyder på at dette også vil bli et sentralt spørsmål i fremtiden ved vurderingen av om det foreligger risikooverføring og dermed en reell forsikring. Klagenemnda uttaler følgende om betydningen av dette forholdstallet:

"Dette forholdstall, som også kalles eksponeringsprosenten, antas å kunne fortelle noe om captivets soliditet og økonomiske evne til å drive forsikringsvirksomhet på egen hånd, uten garantier, tilsagn om kapitaltilskudd eller andre former for økonomisk støtte fra andre konsernselskaper.

Det er noe usikkert i hvilken utstrekning dette eller lignende forholdstall anvendes internasjonalt ved vurdering av forsikringsselskaper. Det finnes således ikke blant ISI's tester, og det omfattes heller ikke av de standarder som er oppstilt av det amerikanske Insurance Regulatory Information System (IRIS). Imidlertid er det omtalt i Tillinghastrapporten s 9-10 under betegnelsen "Risk Retention to Surplus Ratio".

Klagenemnda antar at forholdstallet er sentralt og viktig, og kan forsåvidt slutte seg til Fløystads betraktninger på dette punkt, selv om den må ta et forbehold når det gjelder hvor grensen bør settes, se herom nedenfor.

#### 2.6.2.2 Begrepet egenregningsmaksimal

I Fløystads utredning forklares begrepet "egenregningsmaksimal" som "det maksimale beløp forsikringsselskapet vil måtte utbetale ved én (uavhengig) hendelse". Det er visstnok vedkommende forsikringsselskaps totale egenrisiko ved hendelsen det siktes til; hvor flere forsikringstagere deler risikoen og forsikrer den i samme selskap, legges de forsikrede enkeltrisiki sammen.

Klagenemnda antar at begrepet tilsvarer det engelske "risk retention", som ifølge Tillinghastrapporten s 9 betyr "any single loss or risk", se også Witherby's under "Retention", hvor det heter:

"The net amount of risk that an insurer or reinsurer does not reinsure but keeps for his own account".

#### 2.6.2.3 Begrepet solvenskapital

Det fremgår av Fløystads utredning samme sted at begrepet "solvenskapital" ikke har noe helt presist innhold, men "at ihvertfall egenkapitalen og eventuell avsetning til risikoutjevningfond inngår". Oljeskattekontoret skal ha beregnet solvenskapitalen som summen av egenkapitalen og katastrofereserven, og ifølge det Klagenemnda har fått opplyst, siktes det med den sistnevnte størrelse til foretatte avsetninger til dekning av skader som ennå ikke er inntrådt, men som man må gjøre regning med vil kunne inntre. Se ellers NOU 1983:52 s 192-93.

I et notat av 23.11.91 fra NFØ, faggruppe skade, om Nøkkeltallrevisjon 1991 for skadeforsikringsselskapene nevnes på s 5-7 en del poster som inngår eller kan tenkes å inngå i solvenskapitalen. Poster som hører med eller som anbefales medtatt er: egenkapitalen, garantifondet, pensjonsfondet, ansvarlig lånekapital, naturskedefondet, katastrofeutjevningfondet og oververdier på aktivaposter. Anleggsreserver anbefales ikke medtatt, og underverdier på aktiva og pensjonsforpliktelser ansees som fradragposter.

I Tillinghastrapporten brukes uttrykket "surplus" i forbindelse med noen av de standarder med tilhørende nøkkeltall som der er omtalt. Surplus er i disse sammenhenger en fellesbetegnelse for "capital and surplus" (s 5). Ifølge Witherby's står begrepet "surplus" for

"[t]he excess of the assets of an insurance fund over its liabilities".

I ISI's tidligere nevnte rapport er uttrykket "Adjusted Shareholders' Funds" brukt i forbindelse med flere standarder (test 1, 6, 7 og 8), i ett av tilfellene i sammensetningen "Technical Reserves + Average Adjusted Shareholders Funds" (test 7). Hvordan "Adjusted Shareholders' Funds" fremkommer, er ikke opplyst, og det er derfor vanskelig å sammenholde det med begrepet "solvenskapital".

Solvenskapitalen eller solvensmarginen oppfattes visstnok også av enkelte som et uttrykk for selskapets frie reserver (Bawcutt s 14).

Man kan etter dette ikke uten videre gå ut fra at begrepet "solvenskapital" er identisk med begrepene "surplus", "Adjusted Shareholders' Funds" (evt med tillegg av "Technical Reserves") og beslektede uttrykk som brukes i forbindelse med internasjonale standarder og nøkkeltall. Klagenemnda vil likevel anta at forskjellen i begrepsbruken ikke er så stor at den får noen vesentlig praktisk betydning.

I forbindelse med solvenskapitalen oppstår også spørsmålet om fremtidige finansielle inntekter av utplasserte premier skal medregnes. I forsikringsverdenen sondres det bl a mellom "short-tail business" og "long-tail business". Short-tail business er forsikringer med kort tidsperspektiv: forsikringstagernes erstatningskrav ventes oppgjort i løpet av - eller kort tid etter - avslutningen av forsikringsperioden. Long-tail business består av forsikringer hvor oppgjøret forventes å ta lang tid (Witherby's). Long-tail business gir større muligheter enn short-tail business for finansielle inntekter gjennom plassering av innbetalte premier i markedet. Av denne grunn er nøkkeltallet "Loss Reserves to Surplus Ratio" omtrent dobbelt så høyt for long-tail business som for short-tail business (Tillinghastrapporten s 9).

Et annet utvinningsselskap har, i en klage som ennå ikke er avgjort, bl a gjort gjeldende at de forventede inntekter av slike plasseringer også må medregnes i solvenskapitalen. I den utstrekning forsikringer i de øvrige captives måtte bestå av long-tail business, oppstår det samme spørsmål også for disse. Det aktuelle selskap har ikke tatt opp spørsmålet, og Klagenemnda finner derfor ikke noen grunn til å ta stilling til det i forbindelse med den foreliggende klagesak.

#### 2.6.2.4 Forholdstallet

Fløystad siterer i sin utredning s 50 flg. et brev fra en forsikringseksperter i et større norsk forsikringsselskap hvor det antydes "at blant de større selskapene ligger ER maksimalen i intervallet 2% - 4% av solvenskapitalen".

I sine kommentarer til dette sier selskapets advokat i notatet av 11.01.93 at den antydde norm kan være fornuftig for selskaper med stor risikospredning, og han trekker parallellen til forretningsbankene, hvor utlånet til enkeltkunder er begrenset til en viss prosent av egenkapitalen. Han påpeker imidlertid at noen tilsvarende norm ikke har nedfelt seg i regelverket for forsikringsselskaper, og han kjenner heller ikke til eksistensen av tilsvarende forutsetninger innen forsikringsbransjen. Når det gjelder captives, som utgjør en stor del av forsikringsmarkedet, kjenner han heller ikke til at det praktiseres begrensninger av denne størrelsesorden. Etter selskapets advokats mening kan noe av forklaringen skyldes ulikhetene mellom større offentlige forsikringsselskaper og captivene når det gjelder bredden og sammensetningen av forsikringsporteføljen, noe som igjen har sammenheng med det som er ett av hovedpoengene ved bruk av et captive, at man får utnyttet den forskjell i skadefrekvens man ikke blir godskrevet i markedet. Dette medfører at spørsmålet om risikokonsentrasjon vurderes annerledes. Hvor risikospredningen er meget liten, vil eksponeringsprosenten kunne ligge langt over den grense som Fløystad opererer med. Selskapets advokat nevner som et eksempel et captive med bare to risiki med maksimal eksponering på henholdsvis 55% og 35% av solvenskapitalen. Etter selskapets advokats mening er det "åpenbart" at en eksponeringsmaksimal på 55% i et slikt tilfelle vil måtte godtas, idet det her ingen fare er for selskapets finansielle situasjon. Det er derfor, ifølge selskapets advokat, meningsløst å hevde at risikoeksponeringen i forhold til solvenskapitalen må ligge innenfor et bestemt intervall, uten at man tar antallet risiki med i vurderingen.

I Tillinghastrapporten (s 9-10) er for internasjonale forsikringsselskaper på det åpne marked en ratio på 10% oppgitt som et maksimum. Ifølge rapporten gjelder denne grense også for gruppe-captives i Illinois og Colorado, og den brukes som "a point of reference" av "all other U.S. domestic domiciles". Det nevnes at det visstnok ikke gjelder tilsvarende regulering i "offshore or European captive jurisdictions", og at mange captives er uvillige eller ute av stand til å skaffe til veie nok kapital til å tilfredsstille denne "test". Videre nevnes det at større selskaper opererer med lavere "risk retention" enn mindre selskaper, ned til 1% av "capital and surplus", en standard som - ifølge én "captive school of thought" - også kan passe for captives som vil leve opp til tradisjonelle forsikringsstandarder, noe få forsøker å gjøre. Ifølge en "second 'captive' school of thought" bør captives være villige til å akseptere høyere risiki enn tradisjonelle forsikringsselskaper, hvis de er innforstått med at "additional contributions may be required to cover unfunded liabilities". For captives anbefales her ellers ratios fra 20% og opp til 100% eller mer.

I forbindelse med en klagesak som ennå ikke har vært behandlet av Klagenemnda, har vedkommende selskap bl.a. vist til at svenske forsikringsselskaper ved atomforsikring opererer med egenregningsmaksimaler som er inntil 30 ganger høyere enn dem som gjelder for vanlig industriforsikring. I klagen er det hevdet at sammenligningen med svensk atomforsikring har en viss relevans, fordi flere svenske kjernekraftverk verdimesig kan sammenlignes med oljeinstallasjoner på norsk sokkel og fordi risikoen mellom kjernekraftverkene ikke kumuleres.

Klagenemnda er enig i at det ved vurderingen av hvilken eksponeringsprosent som kan godtas, bl.a. må tas hensyn til forsikringsporteføljens bredde og sammensetning. Eksponeringsprosenten har betydning for spørsmålet om det foreligger en reell risikooverføring, og er den høyere enn det man ville godta i et vanlig forsikringsselskap med en tilsvarende forsikringsportefølje, kan dette være et tegn på at forsikringstageren ikke er like sikker på å få sine tap dekket. Avhengig av avvikets størrelse vil dette kunne være et forhold som taler mot å godta forsikringen i skattemessig forstand. Imidlertid må det her også tas i betraktning at et captive har en mer selektiv portefølje enn den man finner i et vanlig forsikringsselskap, og at det ofte vil ha full kontroll over sine risiki, at det ikke får noen kumulering, og at det kjenner sine forsikringstagere, deres operasjoner og risk management program på en helt annen måte enn den som er vanlig innen forsikringsbransjen.

Blant de faktorer som må tas i betraktning ved vurderingen av hvilket forholdstall (ratio) man skal ta utgangspunkt i, er skadefrekvensen eller sannsynligheten for skade for den type forsikringer det gjelder. Når skadetilfellene er sjeldne, vil den maksimale eksponeringsprosent kunne settes høyere enn når de inntreffer hyppig. Videre må det tas hensyn til mulige ansvarsbegrensninger som kommer i tillegg til maksimumsbeløpet for en enkelt hendelse. Etter det Klagenemnda har forstått, er det - i hvert fall for captives - vanlig av man ved siden av å sette en viss beløpsgrense pr hendelse (f.eks. £ 200.000 - excess of loss) også setter et maksimum for de totale utbetalinger under samme polise i løpet av året (f. eks. £ 600.000 - aggregate stop loss). Det synes klart at et captive som i tillegg til "excess of loss"-grensen har en "aggregate stop loss"-klausul i kontrakten, er bedre beskyttet mot tap enn et captive som risikerer å måtte utbetale erstatninger inntil excess of loss-grensen et ubegrenset antall ganger. Derfor må en eventuell "aggregate stop loss"-klausul også få betydning ved fastsettelsen av forholdstallet egenregningsmaksimal/solvenskapital for vedkommende captive. På den annen side må det tas hensyn til at captiveene ved reforsikringer gjerne beholder de lavere lag av risikoen (den første del av skadebeløpet), mens det er de øvre lag som reforsikres. Dette medfører for captivenes vedkommende at ansvar som kommer opp i beløp svarende til egenregningsmaksimalen, inntreffer hyppigere enn om reforsikrerne hadde overtatt en brøkdel av den totale risiko.

Klagenemnda antar etter dette at forholdet egenregningsmaksimal/ solvenskapital er av sentral betydning ved vurderingen av et captives økonomi. Imidlertid knytter det seg så stor usikkerhet til nøkkeltallet 2-4% at nemnda ikke finner å kunne legge det til grunn som markedsmaksimal i de forsikringsforhold man her står overfor. Nemnda antar videre at det ikke er mulig å finne frem til et bestemt alternativ nøkkeltall som kan brukes som en generell norm, men at det i stedet må avgjøres konkret i hvert enkelt tilfelle om egenregningsmaksimalen er for høy i forhold til vedkommende captives solvenskapital."

### **3.8 Spørsmål om erverv av aksjer i annet oljeselskap var i næring - kap. 10:**

Fra Klagenemndas kjennelse: "Ut fra de opplysninger som foreligger, finner Klagenemnda ikke grunnlag for å anta at aksjene i Saga ble kjøpt med sikte på å fremme det norske Total-selskapets egen virksomhet. Det er ikke angitt spesielt på hvilken måte aksjeervervet ville kunne fremme eller sikre den virksomhet selskapet drev. Objektivt konstaterbare kriterier som er egnet til å påvise at dette var hovedmotivet, foreligger etter det Klagenemnda kan se, ikke. Aksjeervervet kan da ikke anses å gjelde aksjer i næring..."

### **3.9 Kjøp av kroner på termin henlagt til hovedkontor i utlandet - kap. 11.4:**

Saken ble tatt opp som endringssak. Oljeskattenemnda uttalte her bl.a.: "Oljeskattenemnda legger til grunn at sikringsaktivitetene og valutavekslingen som har skjedd mellom hovedkontor og filial i samme selskap ikke kan likestilles med sikringsavtaler eller vekslingsavtaler inngått mellom selvstendige selskaper." Og videre: "Det avgjørende spørsmål.. er... hvorvidt de sikrings- og vekslingsavtaler selskapet (hovedkontoret) har inngått med eksterne aktører (f.eks. banker), må anses å ha sin tilknytning til filialens virksomhet i Norge." Det kunne i denne forbindelse ikke tillegges betydning hvor aktivitetene rent faktisk hadde foregått eller om det var kontrakter med norske eller utenlandske banker. Nemnda fremholdt: "Selskapet mottar dollarinntekter ved salg av utvunnet olje på den norske kontinentalsokkelen. En stor del av disse salgsinntektene har selskapet avsatt for å dekke påløpte norske skatter. Inntektene,...., må selskapet enten veksle med en gang og plassere til norsk rente, eller beholde og plassere til i dollar frem til skattebetaling skjer. Dersom dollarinntektene beholdes vil selskapet utsettes for en betydelig valutarisiko dersom selskapet ikke sikrer dollarinntektene. Såvel eventuelle sikrings- som vekslingsaktiviteter synes dermed å måtte anses som et regulært ledd i et utenlandsk utvinningsselskaps virksomhet på norsk sokkel."

### **3.10 Gasslån ("Gas Banking") - kap. 12.3; 24.1 og 32.1:**

De første kjennelser vedrørende gas banking ble avsagt i desember 1995. Flertallet i Oljeskattenemnda hadde som et prinsipielt utgangspunkt (jf kap. 24.15) at gas banking i normaltilfellene måtte bli å betrakte som "vederlagsfrie salg/kjøp". Klagenemndas kjennelse forkastet dette utgangspunktet. Så vidt jeg kan bedømme har Klagenemnda (i det alt vesentligste) gitt sin tilslutning til det syn Oljeskattekontoret bygget på i sin innstilling overfor Oljeskattenemnda. Det vises også til begrunnelsen til Oljeskattenemndas mindretall gjengitt i kap. 24.15.

Fra Klagenemndas begrunnelse siteres:

"Klagen gjelder spørsmålet om den skattemessige vurdering av gasbanking, nærmere bestemt om gasbanking skal anses som utlån eller avhendelse av gass. Sentralt vil også være prinsippene for verdsettelse av partenes fordringer og forpliktelser.

Den skattemessige behandling er ikke direkte regulert i skattelovgivningen. Dette betyr at man vil måtte holde seg til henvisningsregelen i sktl § 50 annet ledd slik at regnskapsrettslige regler blir avgjørende for periodiseringen. Heller ikke i regnskapslovgivningen vil man finne konkrete regler som direkte regulerer de spørsmål som her oppstår. Løsningen vil derfor måtte forankres i alminnelige regnskapsrettslige periodiseringsregler. Dette vil i første rekke bety regnskapsprinsippet, forsiktighetsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Alminnelige verdsettelsesprinsipper vil også få betydning i foreliggende sak.

Oljeskattekontoret har vurdert en rekke konkrete avtaler som gjelder gasbanking. Kontorets oppfatning er at selv om det tilsynelatende vil være betydelige variasjoner i de konkrete avtalene, vil de fleste innholdsmessig i hovedsak være tilnærmet like. Hvordan man oppfatter det sentrale innhold i disse normaltilfellene, har vært avgjørende for kontorets innstilling overfor Oljeskattenemnda og nemndas flertallsavgjørelse."

- - - -

"Ved avtaler der tilbakeleveringsforpliktelsen er reell, vil hovedspørsmålet Klagenemnda må ta standpunkt til være om gasbankingstransaksjonen skal ses på som avhendelse eller et låneforhold. Klagenemnda er kommet til at forholdet bør anses som et lån. Avgjørende for vurderingen har bl a vært den økonomiske realitet og hensikten med gasbankingavtalen. I henhold til avtalen er det klart at gass primært skal tilbakeleveres. Riktignok vil dette fysisk ikke være den samme gassen, og en avhendelsesbetraktning kan således synes aktuell fordi bytte av varer i skattesammenheng vanligvis betraktes som salg. Gass som er produsert på ulike felt på norsk sokkel, blir imidlertid vurdert å være av likeverdig kvalitet slik at å få tilbake gass fra et annet felt må kunne likestilles med å få tilbake egen gass. Partene oppnår ved et slikt bytte ikke et mer ønsket eller kvalitativt annet objekt. Resultatet er kun en tidsforskyvning mht når gass er disponibel for salg.

Gasbankingavtalene synes å være inngått for å oppnå en avsetningsprofil som ofte vil være mer hensiktsmessig for begge felt enn hva som er mulig bare ved produksjon på eget felt. Situasjonen kan være at produsenten for tiden mangler avsetningsmulighet, og at mottaker behøver mer gass enn egen produksjon kan dekke. På denne bakgrunn virker det lite rimelig å betrakte levering av gass fra et felt til et annet som endelig avståelse av gass og innvinning av salgsinntekt.

Å anse forholdet som avhendelse vil dessuten føre til betydelige skjevheter i betalingsstrømmene for begge parter. Produsenten vil måtte dekke produksjonskostnader og betale skatt i produksjonsåret, mens salgsinntekten rent faktisk først vil være disponibel ved tilbakelevering. Det vil også være betydelig usikkerhet knyttet til verdsettelsen av fremtidig salgsinntekt for produsenten. Mottakeren vil derimot kunne disponere salgsinntekten umiddelbart, mens beskatning bare vil forekomme i den utstrekning salgsinntekten overstiger verdsettelsen av forpliktelsen. De faktiske utgiftene knyttet til denne forpliktelsen vil dessuten ikke påløpe før ved tilbakeleveringen.

Tilbakeleveringsforpliktelsen må reflekteres i regnskapet hos både mottaker og utlåner som henholdsvis forpliktelse og fordring. Mottaker av gassen har ved salg av innlånt gass oppebåret en salgsinntekt som han skatlegges for etterhvert som gassen videreselges. For å oppnå denne inntekten har mottaker i takt med levering fra produsentens felt, pådratt

seg en forpliktelse til å tilbakelevere gass fra eget felt. Forpliktelsen vil tilsvare forventede kostnader på eget felt ved produksjon av substitusjonsgassen. Ved utlån vil produsenten i takt med levering av gass til mottaker få et krav på returgass fra denne. Dette kravet må bokføres som en fordring i produsentens regnskap."

- - - -

"Verdsettelsen av krav og forpliktelser vil måtte bygge på alminnelige regnskapsrettslige vurderingsregler. Klagenemnda er enig med kontoret i at det er mest naturlig å bruke reglene for vurdering av omløpsmidler når det gjelder den gassen som er utlånt. Nemnda er videre enig i at reglene for verdsettelse av varelager i sktl § 50 annet ledd ikke kommer til anvendelse, da det her gjelder fordringer og forpliktelser og ikke en fysisk beholdning av gass. De hensyn som ligger til grunn for den skattemessige behandlingen av varelager, vil derfor ikke være tilstede ved gasbanking. Dette utelukker ikke at man kan anvende enkelte av de normer som gjelder regnskapsmessig verdsettelse av varelager som tolkningsmomenter i forhold til begrepet tilvirkningskost.

I følge aksjeloven § 11-9 og regnskapsloven § 20 kan kravet ikke settes høyere enn virkelig verdi og ikke høyere enn anskaffelseskost, dvs det laveste verdis prinsipp. Når det gjelder aktiveringspliktens omfang, er Klagenemnda enig i kontorets vurdering om at det er fulle tilvirkningskostnader (inkl indirekte kostnader) forbundet med produksjonen av utlånt kvantum som skal legges til grunn. Bl a står det i Norsk regnskapsstandard nr 1 om varelager fra 1992 at det naturlige utgangspunkt for vurderingen av de kostnader som påløper ved tilvirkning, vil være full tilvirkningskost. Det antas at de synspunkter det er redegjort for i regnskapsstandarden, også vil kunne anvendes ved gasbanking. Dette vil også være i samsvar med de prinsipper som gjelder for verdsettelse av mer- og mindreuttak av normprisregulert petroleum innen ett felt."

- - - -

"Avsnitt 8.3 i utredningen (avsnitt 3.2.3.2 i sammendraget foran) gjelder avvik mellom levert kvantum gass fra produsent og kvantum substitusjonsgass. I utredningen har kontoret anført at produsenten må aktivere nødvendige utgifter forbundet med det totale kvantum selv om det etter avtalen er et mindre kvantum som skal tilbakeleveres. Kontoret begrunner sitt standpunkt ut fra sammenstillingsprinsippet og viser til at produsentens nødvendige utgifter forbundet med å oppnå salgsinntekten av substitusjonsgassen er de totale utgifter som påløper ved produksjon av utlånt kvantum. Klagenemnda er ikke enig i dette. Det er etter avtalen klart at tilbakeleveringskravet kun vil være 70 % av det utlånte gassvolum. Utgiftene ved å produsere gass som selskapet aldri vil få tilbake, bør kunne føres til fradrag umiddelbart."

### **3.11 Tilvirkningskostbegrepet i gas banking - kap. 12.35:**

Antakelsen om en slags analogisk anvendelse av tilvirkningskostbegrepet i sktl. § 50 annet ledd bokstav a) vedrørende varelager er neppe riktig. Det vises til tilsvarende vurdering av regelen i forhold til tilvirkningskostbegrepet i over-/underlifttilfellene, se kap. 40.23.

### **3.12 Betydningen av avvikets størrelse i forbindelse med fristregler for endring ved anvendelsen av sktl. § 54 første ledd:**

I Klagenemndas kjennelse av 20. mars 1995 vedrørende fradrag for forsikringspremier betalt til captive, var det også, for enkelte år, spørsmål om det forelå endringsadgang.

Nemnda vurderte i denne sammenheng Oljeskattenemndas avgjørelse som er gjengitt avslutningsvis i kapittel 13.5.2. Det heter her:

"Oljeskattenemnda viste til bestemmelsen i ligningsloven kap. 4 om skattyters opplysningsplikt og fant at 10-års fristen får anvendelse. Nemnda begrunnet dette med at avviket mellom selskapets forsikringspremier og det nemnda anså for å være markedspremie, var så betydelig at det måtte anses å foreligge ufullstendige eller uriktige opplysninger.

Klagenemnda er ikke enig i dette syn.

-----

Klagenemnda er enig at det er betydelig avvik mellom [selskapets] skadeforsikringspremier for [inntektsåret] og det som må anses som en markedsmessig forsikringspremie. Nemnda finner ikke grunn til å gå inn på dette, men nøyer seg med å vise til vurderingene for de øvrige år klagesaken gjelder. Klagenemnda er imidlertid ikke enig i at et avvik i den størrelsesorden det her er tale om, i seg selv er tilstrekkelig til at det kan sies å foreligge uriktige eller ufullstendige opplysninger i denne saken. Selskapet hadde ikke tilgang til opplysninger om andre [deltakere på vedkommende felts] forsikringspremier. Når selskapet hadde fremlagt alle konkrete opplysninger om sine forsikringer, måtte det være opp til ligningsmyndighetene å fremskaffe grunnlaget for en vurdering etter skattelovens § 54 første ledd, uten at en kan si at selskapet har gitt uriktige eller utilstrekkelige opplysninger for det tilfellet at ligningsmyndighetene kommer til at premien ikke er markedsmessig."

### **3.13 Hel eller delvis avskrivning i tapsåret i forbindelse med tapet av Sleipnerunderstellet - kap. 24.22:**

I kjennelse av 6. februar 1995 kom Klagenemnda til samme resultat som Oljeskattenemndas mindretall. Klagenemnda uttalte bl.a.:

"Verken lovens ordlyd eller forarbeider har noen direkte omtale av opphørstidspunktet for avskrivningene. Å ta utgangspunkt i praksis vedrørende pskl. § 3 bokstav b slik den lød før lovendringen, antas ikke å være relevant i og med at formålet med de nye reglene var å bedre oljeselskapenes rammebetingelser. På den annen side må det antas at innføringen av de nye reglene ikke bør føre til en mindre gunstig avskrivningsadgang i salgs- eller tapsåret så lenge det ikke finnes holdepunkter for dette i lovens ordlyd eller forarbeider.

Som Oljeskattenemnda har pekt på kan avskrivningsspørsmålet tenkes løst på tre måter. Nemndas alternativ 2 var å gi avskrivningsfradrag for perioden frem til havariet i august. Dette alternativet ville blitt løsningen etter den tidligere regelen, jf Rt 1965 s 363 (Ringdals Tankrederi). Alternativ 1, å gi avskrivningsfradrag for hele året, og alternativ 3 å ikke gi adgang til avskrivninger overhodet, vil uansett bryte med tidligere praksis. Å se hen til hvordan tilsvarende tilfeller er løst innenfor saldosystemet er, slik Klagenemnda ser det, ikke relevant, da systemet er fundamentalt annerledes og tar sikte på å regulere avskrivninger for alle typer virksomhet på land. Nemnda er kommet til at alternativ 1 samsvarer best med bestemmelsens ordlyd og formålet bak endringen. Det er ikke holdepunkter for å anta at det ikke lenger er adgang til å avskrive driftsmidler i opphørsåret. Når det først er innført en regel om at avskrivninger gis for et helt år ved anskaffelse av driftsmidler, uansett når i året dette er anskaffet, synes det logisk at tilsvarende prinsipp også bør gjelde i opphørsåret selv om dette ikke direkte er uttalt.



Klagenemnda bemerker for øvrig at avhendelse av driftsmidler i sokkelvirksomhet ofte vil skje som overdragelse av tillatelse og ikke i form av enkeltstående driftsmidler. Dette forutsetter i tilfelle at Finansdepartementet samtykker. Dette reduserer virkningen av de konsekvensbetraktninger Oljeskattenemndas flertall har lagt vekt på.

Klagenemnda er således kommet til den konklusjon at selskapene har adgang til å foreta avskrivninger på plattformen også i havariåret. Selskapene får etter dette medhold i klagen i overenstemmelse med Oljeskattekontorets innstilling."

### **3.14 Troll Fase II kostnader knyttet til forkastet konsept - kap. 24.33:**

Basert på en konkret vurdering la Klagenemnda i kjennelse av 6. februar 1995 til grunn at skjæringspunktet (jf det som ovenfor er sagt om nemndas generelle syn på grensedragningen mellom lete- og utbyggingskostnader) mellom kostnader som kunne utgiftsføres og de som kreves aktivert kunne settes til 1. juli 1991. Utgifter til tekniske studier - som bl.a. gjaldt det forkastede integrerte konsept - pådratt før dette tidspunkt kunne utgiftsføres. For øvrig uttaler nemnda:

"Det bemerkes at også utgifter til en plan som forkastes, etter omstendighetene kan kreves aktivert. Det er ikke et vilkår for aktiveringsplikt at kostnadene tilfører et prosjekt eller driftsmiddel økt verdi. Dette følger av tidligere avgjørelser av Klagenemnda. Nemnda legger til grunn at de utgifter det her er tale om, er utgifter til et alternativt utbyggingsprosjekt, og nemnda betrakter dette som utgifter selskapene har funnet nødvendige for å komme fram til en endelig utbyggingsløsning. Utgiftene må da aktiveres."

### **3.15 Pilarer til Sleipner-overstellet etter havari av understellet - kap. 24.35:**

I kjennelse av 16. januar 1995 heter det:

"Klagenemnda ser det slik at byggingen av pilarene først og fremst knytter seg til bevaringen av overstellet. Havariet er nok årsak til at pilarene ble bygget, men kostnadene har ingen direkte tilknytning til det havarerte understellet, og de knytter seg heller ikke til bergingsforsøk eller lignende tiltak i forbindelse med selve ulykken... Klagenemnda er kommet til at utgiftenes ekstraordinære karakter i dette tilfellet ikke kan begrunne utgiftsføring. Forskriftenes krav om aktivering må komme til anvendelse."

### **3.16 Regnskapsmessig inntektsføring av tidligere års inntektstillegg - kap. 25.11:**

Oljeskattekontoret valgte ikke å fremme saken for Oljeskattenemnda.

### **3.17 Oppskrivning - kap. 25.13:**

Jeg skriver her: "Det er tidligere lagt til grunn av oljeskattemyndighetene at slike (dvs. installasjoner på sokkelen, tilføyet her) kan være gjenstand for oppskrivning også når denne har sin bakgrunn i de verdier (olje og gass) som finnes i grunnen (dvs. petroleumsreservoarene)." Dette utsagnet er i beste fall upresist. Som påpekt i kapittel 8 er poenget at sokkelanleggenes verdiavhengighet av reservoaret ikke er til hinder for

oppskrivning. Muligheten for oppskrivning kan altså ikke forankres i verdiene i grunnen, men må bygge på en selvstendig vurdering av verdiene av anleggene, f.eks. en vurdering av kostpris for tilsvarende anlegg. (For sokkelanlegg vil dessuten teknologisk utvikling, samt spørsmål om hvilket anlegg resterende reserver krever måtte trekkes inn. Men man kan altså ikke "overføre" verdiene i grunnen til installasjonene ved oppskrivning.)

### **3.18 Inntektsføring i regnskapet av forventet gevinst ved erstatningsutbetaling før skatteplikt foreligger. Kan korrigering foretas utenfor årsoppgjøret? - kap. 25.14:**

I kjennelse av 29. mai 1995 heter det:

"Klagenemnda er således kommet til at den positive midlertidige forskjell mellom regnskapsmessig og skattemessig periodisering skal føres som en årsoppgjørdisposisjon i årsoppgjøret. På bakgrunn av de uttalelser som er gjengitt foran, finner nemnda det godtgjort at det blant regnskapskyndige måtte anses som "god regnskapsskikk" å føre slike midlertidige forskjeller under årsoppgjørdisposisjoner. Det faktum at koblingsmodellen ble forlatt og avstemmingsmodellen innført fra og med 1992 støtter også dette syn."

### **3.19 Overføring av aksjer til overpris mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser - kap. 25.2 og 34.3**

I kjennelse av 18. september 1995 kom Klagenemnda (flertallet) til et annet resultat enn Oljeskattenemnda. Fra kjennelsen siteres:

"Klagenemnda vil først ta for seg forståelsen av den forskriften saken gjelder, uten å gå inn på spørsmålet om morselskapet er rett skattesubjekt. Ut fra det resultat Klagenemnda er kommet til når det gjelder tolkningsspørsmålet, er det unødvendig å gå inn på identifiseringsspørsmålet. "

- - -

"Oljeskattenemnda fant at den aksjeoverdragelsen som saken gjelder, tilfredsstillet de vilkår som er satt i forskriften for å oppnå skattefrihet, men nemndas flertall mente at forskriften - ut fra forarbeidene, Finansdepartementets kommentarer til den, samt reelle hensyn - måtte tolkes innskrenkende slik at den ikke gjaldt overføring av eiendeler til overpris.

Klagenemnda legger til grunn at overdragelsen faller inn under ordlyden i forskriften. Dette er ikke omtvistet. Spørsmålet er om det er grunnlag for å tolke denne slik at den ikke gjelder der overdragelsen skjer til ligningsmessig nettoverdi som angitt i § 6, men der denne verdi representerer en overpris i forhold til markedspris. Når det gjelder dette spørsmålet har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall.

Flertallet (Gussgard, Bjerke, Grindal og Mo) vil bemerke:

Bakgrunnen for fremleggelsen av Ot prp nr 52 (1989-90) var bl a at ønskelige bedrifts- og samfunnsøkonomiske omorganiseringer i noen tilfeller ble hindret pga de skattemessige konsekvenser som ble utløst. Et av formålene med lovforslagene var å legge forholdene bedre til rette for at slike omorganiseringer kunne finne sted. Et forslag gikk ut på endringer i omdannelsesloven av 1961. Av forarbeidene fremgår at siktemålet var enklere

saksbehandling for overføring av aktiva mellom selskaper i samme konsern. En forutsetning var at konsernet ikke kom i noen bedre skattemessig stilling enn om transaksjonen ikke var blitt gjennomført. 61-loven har ikke tidligere hatt hjemmel for å frafalle utbyttebeskatning. I forarbeidene er det vist til at det ved interne omorganiseringer også kan være et behov for å kunne frafalle utbytteskatt. Tilfellet med overføring av driftsmidler fra datterselskap til morselskap til underpris er nevnt særskilt. At dette er nevnt som eksempel, kan flertallet ikke se kan tolkes slik at det var en forutsetning at regelverket om fritak for utbytteskatt ble utformet slik at det bare skulle omfatte overdragelser til underpris. Flertallet finner heller ikke andre holdepunkter i proposisjonen for et slikt syn.

I Finansdepartementets innledende kommentarer til forskriften gir departementet kortfattet uttrykk for sin oppfatning av visse skatteregler - bl a sies det at "Overføring av eiendeler fra datter - til morselskap til lavere pris enn omsetningsverdi, utløser utbyttebeskatning etter aksjeskatteloven § 3 annet ledd." Avslutningsvis heter det at "Skatteplikten etter de nevnte bestemmelser frafalles når overføringene gjennomføres etter forskriftens bestemmelser". Flertallet finner det vanskelig å oppfatte dette som noe annet enn en eksemplifisering av hva en tok sikte på med forskriften. Denne regulerer selv sitt anvendelsesområde og angir vilkårene for skattefritak, bl a krav til vederlaget til overdragende selskap. Dette må etter § 6 samlet "være lik ligningsmessige nettoverdier av det overførte, inkludert eventuelt kontantinnskudd". At disse verdier kunne være andre enn eiendelenes omsetningsverdi på markedet, måtte være helt klart. Dersom forskriften ikke skulle gjelde dersom overføringen skjedde til overpris, vil det vært nærliggende å ta dette inn i forskriften.

Flertallet finner ikke holdepunkter i hjemmelsloven eller i forskriften for den innskrenkende fortolkning som Oljeskattenemndas flertall har lagt til grunn. En generell regel om at forskriften ikke gjelder der overføringen skjer til overpris, ville i tilfelle komplisere regelverket, og synes ikke å være i samsvar med hovedformålet for lovendringen og forskriften. Etter Klagenemndas mening foreligger ikke reelle hensyn av en slik styrke at forskriftens klare ordlyd kan settes tilside.

Mindretallet (Skaar) tolker forskriften annerledes. Vedtakelsen av hjemmelen til å gi forskrift av 13 mai 1991 nr 336 var foranlediget av reelle hensyn som er drøftet i Ot prp nr 52 (1989-90) side 15. Dels ønsket man raskere saksbehandling i saker der departementet hadde kompetanse til å gi dispensasjon. Dels var det et ønske om å innføre skattefritak i tilfeller der det var "behov for å overføre driftsmidler fra datterselskap til morselskap til underpris" (jf sitatet ovenfor).

Tidligere regler tillot ikke å frafalle utbyttebeskatning ved salg til underpris, f eks salg til ligningsmessig nedskrevet verdi der denne er lavere enn virkelig verdi. Slik mindretallet ser det er forskriftshjemmelen direkte foranlediget av et reelt behov for å gjøre det mulig for et konsern å overføre eiendeler som bærer latent skattepliktige gevinster til et annet konsernselskap uten utbyttebeskatning. En slik beskatning ville gi en umiddelbar og hemmende likviditetsbelastning i bedriftene, som oftest forårsaket av bedriftsøkonomisk nødvendige omorganiseringer. I enkelttilfeller ville belastningen kunne fremstå som en endelig kostnad.

Mindretallet antar at grunnen til at forarbeidene til forskriftshjemmelen ikke nevner salg til f eks ligningsmessig nedskrevet verdi, der denne er høyere enn virkelig verdi, er at departementet ikke så tilsvarende forretningsmessige behov hos næringslivet i slike tilfeller. Overføring til virkelig verdi er i samsvar med armlengdeprinsippet som er nedfelt i skatteloven § 54 første ledd, og bedriftene vil i tapstilfellene uten likviditetsbelastning kunne overføre eiendelene uten unntak fra hovedreglene i skattelovgivningen.

Mindretallet ser det derfor slik at de reelle hensyn som gjør seg gjeldende i gevinsttilfellene ikke er aktuelle i tapssituasjonene.

Det er også mulig at departementet anså problemstillingen så fjern fra det foreliggende spørsmål at man helt overså den. Heller ikke daværende lovrådgiver i Finansdepartementet Ruth Didriksen omtaler tapstilfellene i sin artikkel om 1991-forskriften i Skatterett 1992 s 22 flg.

Selv om forskriften i utgangspunktet var foranlediget av underpristilfellene, betyr ikke det nødvendigvis at forskriftshjemmelen er begrenset til disse tilfellene. Men også i Finansdepartementets kommentarer til forskriften er det kun underpristilfellene som omtales, der det uttales at utbyttebeskatning ved overføring til underpris frafalles med hjemmel i forskriften.

Mindretallet tillegger også et annet forhold betydelig vekt. Skatte- og regnskapslovgivningens regelverk for overføring av utbytte og konsernbidrag avveier ulike hensyn til bl a aksjonærer, forretningskreditorer og skattekreditorer. En slik avveining må også antas å ligge under de regler som er gitt i medhold av 1961-loven.

Legger man til grunn at salg til overpris faller inn under forskriften, åpnes det etter mindretallets oppfatning for en ny form for overføringer innad i et konsern. Dette kan føre til tilpasninger til skade for aktørene i aksjemarkedet. F eks kan det tenkes at regnskapslovgivningens nedskrivningsplikt på grunn av tap på omløpsaksjer omgås ved at tapet legges over i et datterselskap hvis egen regnskapsmessige aksjeverdi (som anleggsaksjer hos morselskapet) ikke påvirkes av tapet på de overførte aksjene. I tillegg til at utbyttegrunnlaget påvirkes, forverres også aksjemarkedets mulighet for innsikt i de reelle verdier i konsernet. Også andre omgåelser av utbyttereglene samt konsernbidragsordningen kan bli en følge av at overpristilfellene anses å falle inn under forskriften.

Mindretallet ser det sammenfatningsvis slik at departementets uttalelse i kommentarene til forskriften er en angivelse av det legislative hensyn som ønskes ivaretatt ved forskriften, og ikke kun en eksemplifisering av forskriftens anvendelsesområde. Departementets uttalelse i kommentarene til forskriften faller sammen med det hensyn som begrunnet forskriftshjemmelen. Når forskriftens ordlyd er videre enn de hensyn som både Storting og departement anførte som sitt anliggende ved denne lovgivningen, er det etter mindretallets oppfatning grunnlag for innskrenkende tolkning av forskriften. Dette gjelder desto mer i et tilfelle hvor en streng ordfortolkning kan åpne for tilpasninger til skade for andre interesser."

### **3.20 Opplysningsplikten og bevisvurderinger i tilknytning til bruken av captives - kap. 26.47:**

Slik jeg ser det er de synspunkter jeg i dette kapittelet gjør rede for med hensyn på virkninger av ikke å gi opplysninger tiltrådt av Høyesterett i "Schlumberger-dommen", jf Rt. 1995 s. 124. Jeg viser i denne forbindelse til professor Zimmers oppsummering mht de "sentrale lærdommene" av denne dommen i Skatterett nr. 2 1996 s. 165, hvor han skriver:

"at den som vil ha fradrag for konserninterne utgifter (hva enten de er forsikringspermie eller noe annet), må gi de opplysninger som er nødvendig for at norske myndigheter skal kunne kontrollere at vilkårene for fradrag er oppfylt, selv om det ikke foreligger noen uttrykkelig hjemmel for å kreve opplysningene direkte. Det er altså ingen direkte **plikt** til å gi slike opplysninger som dem som var aktuelle i saken, men det kan være en **betingelse** for å oppnå fradragsrett at de gis."

### **3.21 Normpris for prøveproduksjon Mime? - kap. 27.2**

Klagenemnda kom til samme resultat som Oljeskattenemnda ved kjennelse av 16. januar 1995. I en uttalelse fra Juridisk kontor i Nærings- og Energidepartementet av 26. juni 1993 i sakens anledning heter det bl.a.:

"Det kan derfor ikke være av avgjørende betydning om Mime var diskutert i PPR (Petroleumsprisrådet, min tilføyelse) eller ikke på tidspunktet for fastsettelsen av normprisvedtaket for 4. kvartal 1991. Drøftelsen i forbindelse med normprisvedtaket for 2. kvartal 1992 førte til at det ble eksplisitt uttrykt at normprisen for Ekofisk skulle omfatte Mime. Det betyr imidlertid ikke at det samme ikke allerede gjaldt som en følge av normprisvedtaket for 4. kvartal 1991. Juridisk kontor er av den oppfatning at det ikke er nødvendig å endre normprisvedtaket med tilbakevirkende kraft for å anvende normpris for oljen fra testproduksjon fra Mime for 4. kvartal 1991, slik klageren hevder. Normprisvedtaket for 4. kvartal 1991 omfatter i sin eksisterende ordlyd også Mime. Den etterfølgende diskusjon med selskapene og den eksplisitte uttalelse om Mime i normprisvedtaket fra 2. kvartal 1992 må ses som en presisering av en situasjon som allerede var regulert."

### **3.22 Særskilt beregning av produksjonsgodtgjørelse for 1991 vedrørende over-/underlift som følge av opphevelse fom 1992: grunnlag beregnet av ideel andel? - kap. 28.1:**

I kjennelse av 3. oktober 1994 kom Klagenemnda til samme resultat som Oljeskattenemnda. Nemnda trekker imidlertid ikke inn npsktf. § 3 som ledd i sin begrunnelse. Fra kjennelsen siteres:

"En ren bokstavfortolkning av § 5 tredje ledd annet punktum synes å støtte den forståelse selskapet har anført til støtte for sitt syn: at det eneste vilkår som der stilles opp for å få rett til produksjonsgodtgjørelse, er at oljen skal være «utvunnet i inntektsåret». Tredje ledd må imidlertid leses i den sammenheng bestemmelsen forekommer. Systematisk sett fremstår «produksjonsgodtgjørelsen» som et bunnfradrag i særskattepliktig inntekt, og ikke som noen selvstendig godtgjørelse for den produksjon som har funnet sted. Sammenhengen mellom reglene om retten til og beregningen av produksjonsgodtgjørelse, og reglene om beregningen av særskatt til staten, gjør det nærliggende å innfortolke som forutsetning at produksjonsgodtgjørelsen skal beregnes av den utvunnede olje som har gitt

den særskattpliktige inntekt, for å trekkes fra i nettopp denne inntekten. Etter Klagenemndas oppfatning åpner bestemmelsens ordlyd for begge disse fortolkninger."

- - -

"Grunnlaget for fradraget vil være mengden av utvunnet petroleum *som har gitt den skattepliktige inntekt i inntektsåret*, verdsatt etter den pris som er lagt til grunn ved ligningen» (uthevet av Klagenemnda). Etter Klagenemndas oppfatning viser denne uttalelsen klart at lovgivers hensikt har vært at det skulle være symmetri mellom det beregnede fradraget og den inntekt det skulle gjøres fradrag i. Klagenemnda kan heller ikke se at formålet med produksjonsgodtgjørelsen kan begrunne at selskapet gis fradrag i særskattepliktig inntekt på grunnlag av en produksjon som ennå ikke har gitt slik inntekt.

Reglene om produksjonsgodtgjørelse ble med virkning fra inntektsåret 1992 erstattet av et nytt regelsett om friinntekt beregnet på grunnlag av kostpris for driftsmiddel som avskrives etter pskl. § 3 bokstav b). De tidligere reglene om produksjonsgodtgjørelse gjaldt petroleum utvunnet fra petroleumforekomst som omfattes av plan for utbygging og drift forelagt departementet til godkjenning etter 1. januar 1986. I overgangsbestemmelsene til pskl. § 5 i forbindelse med at produksjonsgodtgjørelsen ble avskaffet, er det besluttet at det skal beregnes friinntekt etter § 5 tredje ledd også av investeringer foretatt i inntektsårene 1987-1991, forutsatt at investeringene gjelder forekomst som omfattes av plan for utbygging og drift forelagt departementet til godkjenning etter 1. januar 1986. Reglene om produksjonsgodtgjørelse er dermed avløst av et nytt fradrag som har samme formål som produksjonsgodtgjørelsen, men som beregnes på et annet grunnlag. Selskapets underlift i 1991 vil komme til beskatning i det inntektsår oljen løftes, og i den inntekt selskapet da oppnår vil det bli gitt inntektsfradrag etter de nye regler om friinntekt. Det kan da ikke være riktig at denne inntekt i tillegg skal telle med ved beregning av inntektsfradraget for utvinningssåret.

Klagen tas etter dette ikke til følge."

### **3.23 Produksjonsgodtgjørelse for utlånt gass? - kap. 28.2:**

I kjennelse av 16. januar 1995 kom Klagenemnda til samme resultat som Oljeskattenemnda. I sin begrunnelse viste nemnda bl.a. til de prinsipielle betraktningene i klagekjennelsen av 3. oktober 1994 gjengitt ovenfor. Avslutningsvis heter det så: "Som det fremgår var Klagenemnda av den oppfatning at vilkårene for rett til produksjonsgodtgjørelse var at petroleumen var utvunnet og hadde gitt skattepliktig inntekt i samme inntektsår." Dette var ikke tilfellet i den foreliggende sak og klagen ble derfor ikke tatt til følge.

### **3.24 Bøter - kap. 31.1:**

I en kjennelse av Klagenemndas avsagt 20. mars 1995 heter det:

"Klagenemnda finner ikke grunn til å gå nærmere inn på vilkårene for at andre rettighetshavere enn operatøren kan straffes for handlinger som er begått ved utførelsen av oppgaver som tilligger og er utført av denne. Klagenemnda kan ikke se at ordlyden i nevnte straffebestemmelser har betydning for avgjørelsen av det foreliggende spørsmål.

I vår sak ble operatøren bøtlagt, ikke noen av partnerne. En straff vil alltid bli ilagt et enkelt rettssubjekt. Der flere straffes for samme handling, vil straff bli utmålt særskilt for

hver enkelt. At operatøren er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser. Oljeskattenemndas vedtak må anses korrekt.

Klagenemnda bemerker for øvrig at en er enig med Oljeskattenemnda i at når partnerne aksepterer viderebelastning av bøkene, må beløpene anses som fradragsberettigete driftsomkostninger for disse. For partnerne dreier det seg ikke om bøter ilagt dem, men om en kontraktsmessig forpliktelse til å dekke sine andeler av omkostninger operatøren har pådratt seg ved utførelsen av sine oppgaver.

Klagen tas ut fra dette ikke til følge."

### **3.25 Avskrivning på tidligere avsetning for å møte fremtidig krav: betydningen av den nye bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd:**

Forholdet er påklaget - kjennelse foreligger ikke i skrivende stund (juni 1996).

### **3.26 Vederlagsfri garantistillelse for beslektede selskaps låneopptak - kap. 35.1:**

I kjennelse av 12. juni 1995 heter det :

"Klagenemnda forstår det slik at det i utgangspunktet ikke bestrides at garantiene ikke ville blitt stillet vederlagsfritt dersom det ikke hadde vært interessefellesskap mellom selskapene innen konsernet, og at de generelle vilkår for anvendelse av sktl § 54, 1. ledd er tilstede. Spørsmålene i saken er om det er grunnlag for å henføre garantiprovisjoner til filialen, og i så fall, hvilke beløp provisjonene skal settes til og hvordan disse skal behandles i skattemessig sammenheng.

Etter petrsktl. § 2, 1. ledd, jfr. sktl. § 23, 1. ledd er inntekt som oppebæres av kilder som nevnt i § 15, 1. ledd bokstav c skattepliktig til Norge. Det første Klagenemnda må ta stilling til, er om garantiinntekten må anses oppebåret av filialen, eller om den må relateres til selskapets virksomhet i England. Etter nemndas mening må spørsmålet avgjøres ut fra en vurdering av tilknytningsforhold.

Det er eiendelene og inntektene fra virksomheten i den norske filialen som gjør at selskapet kan stille disse garantiene. Alle selskapets eiendeler og selskapets kontantstrøm kommer fra filialen. Det er dennes økonomiske bæreevne som gjør det mulig å dekke et eventuelt ansvar etter garantiene - det er filialen som vil bli belastet for et eventuelt garantiansvar. En garantiprovisjon vil være en inntekt som er muliggjort på bakgrunn av filialens formue og inntektsforhold, og etter Klagenemndas mening er det mest nærliggende å se det slik at denne inntekten er oppebåret av filialen. At garantiene er stillet for lån til utbygging på britisk sektor, og at det formelt er styret i England som har fattet vedtak om garantistillelse, kan ikke ha avgjørende betydning.

Av skatteavtalen mellom Norge og UK artikkel 7 punkt 1 og 2 (inntatt foran i sitat fra Oljeskattekontorets notat) fremgår at når et foretagende i en kontraherende stat utøver forretningsvirksomhet i den annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der, "skal det, med forbehold av bestemmelsen i punkt 3 i denne artikkel, i hver av de kontraherende stater tilskrives det faste driftssted den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet hvis det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme og lignende vilkår og som opptrådte helt uavhengig i forhold til

det foretagende hvis faste driftssted det er". Skatteavtalen representerer altså intet hinder for å skattlegge filialen for garantiinntekt. Tvert i mot synes forutsetningene i avtalen å støtte Klagenemndas syn på tilordningsspørsmålet.

Selskapet har anført at det ikke er riktig å vurdere beskatningen ut fra et tilordningsspørsmål, og har i denne forbindelse bl a pekt på at det ikke er skatteloven § 15 c som er hjemmel for skatteplikt av utvinningsvirksomhet, men petrsktl § 1, jf § 2. Det hevdes at petroleumsskatteloven bare gir hjemmel for beskatning av utvinning på sokkelen og dertil knyttet virksomhet. Selskapet hevder videre at siden utbetalinger i henhold til en garanti bare er fradragsberettiget når garantien er gitt i næring, kan inntekter fra slike garantier bare være skattepliktige dersom de er gitt som ledd i næring.

Klagenemnda er ikke enig i at hjemmelsgrunnlaget medfører en begrensning til å gjelde beskatning av det som er sokkelvirksomhet i egentlig forstand, og virksomhet med tilknytning til denne. Virksomheten på sokkelen blir beskattet etter de vanlige regler i skatteloven, med de unntak som bl a følger av petroleumsskatteloven, jf petrsktl § 2. Nemnda legger i denne sammenheng avgjørende vekt på at de kapitalobjekter som er grunnlag for garantiprovisjonen, er knyttet til virksomhet som går inn under petrsktl § 1.

Klagenemnda finner ikke grunn til å ta standpunkt til om eventuelle utbetalinger etter garantiene vil være fradragsberettiget i filialens inntekter. Nemnda ser ikke avgjørelsen av dette spørsmål som avgjørende for skattlegging av en garantiinntekt. Slike inntekter må etter nemndas mening behandles på samme måte som renteinntekter - som inntekt vunnet av kapital, jf sktl § 42. Klagenemnda finner ikke grunnlag for å si at slik inntekt er skattefri.

Selskapet har subsidiært anført at garantiprovisjonene må anses som ordinær landinntekt, ikke som finansielle inntekter som skal fordeles etter petrsktl. § 3 bokstav d, 2. ledd.

Klagenemnda viser til Oljeskattekontorets bemerkninger vedrørende denne anførsel, og slutter seg i hovedsak til disse.

Garantistillelsene er ledd i en finansiering. Garantisten stiller ikke selv likvide lånemidler til disposisjon, men må disponere egne midler slik at garantien vil kunne oppfylles dersom dette skulle bli aktuelt. Som nevnt er det nærliggende å sammenligne en garantiinntekt med en renteinntekt. I alle tilfelle mener Klagenemnda at en slik inntekt må karakteriseres som en ytelse "som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde", og således falle inn under petrsktl. § 3 bokstav d, 2. ledd. Formålet med bestemmelsen og symmetrisynspunkter tilsier også dette.

Selskapets klage gjelder dessuten størrelsen av de garantiprovisjoner som ble skjønnsmessig fastsatt ved ligningen.

Formålet med skjønnen etter sktl § 54 første ledd er å komme frem til en armlengdes pris for garantistillelsen. Ved prisingen har Oljeskattekontoret tatt utgangspunkt i det intervallet som finansinstitusjoner benytter. Dette er opplyst å ligge fra ca 0,25 til ca 3 % av det garanterte beløp. Klagenemnda bemerker at et oljeselskap må antas å kunne gå lavere enn dette, da det ikke vil være bundet av bestemmelser som regulerer avsetninger til mulig garantiansvar og neppe vil ha de samme utgifter ved administrasjonen. Ved ligningen ble garantiene ansett å være stillet for lån med den best mulige sikkerhet. Provisjonen ble av den grunn beregnet til 0,3% av hele det garanterte beløp.

Nemnda legger til grunn at selskapet har en slik økonomisk styrke at det er forretningsmessig mulig for selskapet å yte en garanti mot vederlag til fordel for et annet



selskap i den størrelsesorden det her er tale om. Ved denne vurdering er det også tatt hensyn til selskapets utnyttbare reserver, noe nemnda regner med ville hatt betydning for et uavhengig selskap.

Et tenkt oljeselskap som garanterer for et annet selskap utenfor interessefellesskap, ville - etter Klagenemndas mening - ta utgangspunkt i garantiprovisjoner som benyttes av regulære finansinstitusjoner. Det selskapet som det garanteres for, må antas å ville akseptere dette. Nemnda antar at usikkerheten for den som mottar garantien, normalt ville fortone seg som mindre ved garantier fra ordinære finansieringsinstitusjoner enn garantier fra oljeselskaper som kanskje selv er utsatt for en høy risiko i sin egen virksomhet, men er klar over at dette vil kunne variere.

Klagenemnda legger til grunn at regulære finansinstitusjoner gir garantier med provisjonssatser som varierer fra ca 0,25 til ca 3 %. Nemnda antar videre at plasseringen i denne skalaen i det vesentligste bestemmes av prosjektets risiko. Nemnda vil bemerke at en skjønnsmessig fastsettelse av garantiprovisjon etter sktl § 54 første ledd ikke skal foretas slik at en legger seg på det absolutt laveste nivå for hva som ville kunne vært godtatt, men på et forsvarlig gjennomsnittsnivå av markedets priser. Etter opplysninger Klagenemnda har fått, legges til grunn at den garanti det er tale om i denne saken, ville betinge en provisjon i intervallet 0,25 - 0,75 %.

Oljeskattenemnda har fastsatt satsen til 0,3% for hele garantibeløpet, uten å skille ut fra øvrig garantistillelse for lånene. Dette kan bli bero på en gjennomsnittsvurdering. Klagenemnda er imidlertid kommet til at provisjonssatsene bør vurderes særskilt for de to delene av låneopptakene.

De første beløp er også garantert av de øvrige selskapene innen Enterprisekonsernet. For disse delene eksisterer det ikke noen ytterligere bankgarantier. Klagenemnda mener at provisjonssatsen for denne delen bør ligge et sted i nevnte intervall på 0,25-0,75, og er blitt stående ved en skjønnsmessig fastsettelse til 0,4 % av lånebeløpene.

For den øvrige delen av lånene mener Klagenemnda at provisjonssatsen bør reduseres noe i forhold til den som ble brukt ved ligningen. Disse delene av lånene er også garantert av banker. Rent formelt hefter imidlertid selskapet også for disse delene av gjeldsansvaret. Selv om det skulle være slik som selskapet hevder, at garantiansvaret ikke kan betraktes som noen realitet, anser Klagenemnda det lite trolig at selv et slikt formelt garantiansvar ville bli overtatt av en uavhengig part uten noen form for vederlag. Klagenemnda er blitt stående ved at satsen for garantiprovisjonen for denne delen bør settes til 0,1 %.

Avgjørelsen er enstemmig."

### **3.27 Særskatteplikt ved salg av seismiske data - kap. 36.1:**

Klagenemnda kom til samme resultat som Oljeskattenemnda. I kjennelsen av 22. august 1994 heter det:

"Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det forhold at avtalepartneren ikke driver utvinningsvirksomhet i petroleumsskattelovens forstand og derfor ikke avkreves særskatt etter lovens § 5, ikke i seg selv medfører at selskapets inntekter av salget av seismiske data ikke kan være gjenstand for særskatt. Spørsmål om beskatning av en inntekt må vurderes i forhold til det skattesubjekt som oppbærer den.

Når et utvinningsselskap har en inntekt som ikke direkte skriver seg fra utvinnings- eller rørledningsvirksomhet, må det vurderes konkret om inntekten har slik tilknytning til disse

virksomhetsarter at særreglene i petroleumsskatteloven får anvendelse. Dette er påpekt av Klagenemnda i flere kjennelser.

Etter Klagenemndas oppfatning deltar ikke selskapet ved de inngåtte avtaler med avtalepartneren i noen særskilt virksomhet knyttet til innhenting av de omhandlede seismiske data og videresalget av dem til andre selskaper.

Realiteten i forholdet i følge den fremlagte sponsorshipavtalen, slik Klagenemnda oppfatter det, er at selskapet ved betaling av USD beløp - som er utgiftsført i utvinningsinntekt - har ervervet rett til å nyttiggjøre seg seismiske data som avtalepartneren har påtatt seg å fremskaffe, innenfor en avtalt ramme. Videre har selskapet, dersom avtalepartneren oppnår inntekt ved salg av datamaterialet til andre, sikret seg rett til en andel i salgsprovenyet, men begrenset til tilbakebetaling av selskapets investering (USD beløp). Ut over dette deltar ikke selskapet verken i gevinst eller tap ved den virksomhet avtalepartneren driver.

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det er naturlig å se på denne inntekten slik at den har karakteren av en kostnadsbesparelse innenfor selskapets egen utvinningsvirksomhet. Når innbetalingene som er yttet avtalepartneren, er utgiftsført som sokkelutgift, må tilbakebetalingen betraktes som særskattepliktig «inntekt». I virkeligheten er det tale om en utgiftsreduksjon.

Klagen tas etter dette ikke til følge."

### **3.28 Kostnader i forbindelse med planlegging (forprosjektering) av fjerning (før Stortingets eventuelle vedtak foreligger) - kap. 36.2:**

Klagenemnda kom til samme resultat som Oljeskattenemnda. I kjennelsen av 8. mai 1995 heter det:

"Hovedmodellen for løsning av spørsmålet om kostnadsfordeling mellom utvinningselskapene og staten ved fjerning av innretninger på kontinentalsokkelen, er således en ordning utenfor skattesystemet. At staten skulle unnlate å kreve fjerning, uten samtidig å kreve å få overta anleggene, fremstår nærmest bare som en teoretisk mulighet, og det er ikke noe som tyder på - og det er heller ikke hevdet - at det er statens hensikt i denne saken. Toårsfristen i petroleumsloven § 30 femte ledd for å kreve fjerning var ikke oversittet i 1992.

I denne saken har selskapene startet fjerningsoperasjonen før det forelå et uttrykkelig pålegg om fjerning. Etter Klagenemndas syn ville det være i strid med de forutsetninger som er lagt til grunn for loven om dette skulle medføre rett til utgiftsføring i det året utgiftene er pådratt. Etter nemndas syn gir psktl § 3 g, lest på bakgrunn av forarbeidene, hjemmel for å nekte utgiftsfradrag så lenge 2-årsfristen ikke er utløpt og inntil vedtak etter petroleumsloven § 30 femte ledd fattes.

Klagenemnda kan ikke se at den likviditetsbelastning selskapene påføres ved at de har hatt utgifter til planlegging m v før vedtak om fjerning har foreligget og tilskudd fra staten er mottatt, kan begrunne fradragsrett. Nemnda er imidlertid enig med selskapet i at det er gått svært lang tid fra spørsmålet om fjerning av installasjonene ble lagt frem for staten, noe som åpenbart ikke synes å være forutsatt da fjerningsutgiftsfordelingsloven ble vedtatt. Nemnda har ikke full innsikt i årsakene til dette, men vil bemerke at alt etter forholdene burde det være grunnlag for en vurdering av spørsmålet om en kompensasjon for forskuttering av fjerningsutgiftene. Det vises til lovens § 6.

Klagen tas ut fra dette ikke til følge."

### **3.29 Spørsmål om opphør av næring i utvinningsvirksomhet - minimumskrav til aktivitet - kap. 37:**

For begge selskapene kom Klagenemnda i kjennelser 12. juni 1995 til samme resultat som Oljeskattenemnda. Nemnda konkluderte slik i begge tilfellene: "Etter å ha vurdert de aktiviteter som har funnet sted fra 1986 og frem til i dag, sammenholdt med de opplysninger som foreligger mht mulighet for fremtidig virksomhet i Norge, er Klagenemnda kommet til at [selskapets] aktivitet i en årrekke har vært så lav at næringsvirksomheten må sies å være opphørt for inntektsåret 1992. Av dette følger at selskapet ikke får fradrag for årets underskudd."

### **3.30 Tilleggsskatt - kap. 38 (konkrete eksempler):**

- a) Investering medtatt for 16. gang i friinntektsgrunnlaget:  
I kjennelse av 20. mars 1995 konkluderte Klagenemnda slik: "Klagenemnda er kommet til at den uklarhet som oppstod ved at § 6 i forskriftene av 11. mars 1976 ble antatt å være i strid med lovteksten, har hatt betydning for at feilen oppstod og at dette må kunne karakteriseres som " annen årsak som ikke kan legges ham til last." Etter dette nedsettes tilleggsskatten til 15 %."
- b) Avskrivning av beløp som tidligere er fullt avskrevet: Klagenemnda opprettholdt Oljeskattenemndas vedtak.
- c) Friinntekt 1987-91: manglende reduksjon for avgang i perioden:  
I kjennelse av 20. mars 1995 konkluderer Klagenemnda slik: "Klagenemnda finner etter en samlet vurdering av de foreliggende momenter å kunne legge til grunn at det i [selskapets] tilfelle dreier seg om en unnskyldelig regnefeil, som ikke er av en slik karakter at det er grunn til å reagere med tilleggsskatt."

Øvrige forhold ikke påklaget.

### **3.31 Vurdering av over- og underlift (mer-/mindreuttak av petroleum) - begrepet tilvirkningskost - kap. 40.2:**

I en kjennelse vedrørende inntektsåret 1992 avsagt 23. oktober 1995 uttaler Klagenemnda: "Klagenemnda er, i likhet med Oljeskattenemnda, kommet til at det er fulle tilvirkningskostnader som skal legges til grunn ved verdsettelsen av for lite uttatt petroleum."

### **3.32 Plassering av konsernbidrag/utbytte/godtgjørelse ved fordeling av finansposter - kap. 45:**

Oljeskattekontoret har kommet til at spørsmålet om plassering av konsernbidrag ikke tilligger Oljeskattemyndighetenes endelige kompetanse. Overligningsnemnda tilknyttet Sentralskattekontoret for Storbedrifter i Moss har imidlertid avgjort saken i samsvar med det resultat det er redegjort for i kapittel 45.



## DEL II: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1989

### 4. PERIODISERINGSSPØRSMÅL

#### 4.1 Innledende bemerkninger

Også ved årets ligningsbehandling har periodiseringsspørsmål stått sentralt. Særlig har kontoret arbeidet med sikte på å etablere en ensartet praksis i relasjon til aktiveringsplikten for utbyggingskostnader (jf. petroleumsskatteforskriftenes § 2). Siden det nå ikke lenger gis friinntekt for investeringer i sokkelanlegg (dvs. for investeringer foretatt etter 1.1. 1987, jf overgangsbestemmelsene til petrsktl. § 3 bokstav b) vil det nå - som den alt overveiende hovedregel - være i selskapenes interesse å kunne utgiftsføre direkte i størst mulig utstrekning.

#### 4.2 Innsynkningen på Ekofisk

Sett fra en provenymessig synsvinkel har spørsmålet om hvordan utgiftene knyttet til å avhjelpe innsynkningen på Ekofiskfeltet skulle periodiseres vært det klart viktigste ved årets ligningsbehandling.

##### 4.21 Faktum

I slutten av 1984 ble det konstatert at havbunnen på Ekofiskfeltet hadde sunket. I følge OED's Faktaheftet for 1989 var innsynkningen pr. 15. desember 1988 4,34 meter, mens Faktaheftet for 1990 angir innsynkningen pr. 15. oktober 1989 til 4,57 meter. Det heter videre i Faktaheftet for 1990 :

"Operatøren satte i 1985 igang arbeid for å sikre plattformene mot effektene av innsynkningen. I august 1987 ble samtlige stålplattformer på Ekofisk senter jekket opp 6 meter. Kostnadene ved disse arbeidene er vurdert til ca. 3 mrd. 1988-kroner. Det ble sommeren/høsten 1989 installert en beskyttelsesvegg rundt Ekofisk tanken."

I Faktaheftet for 1989 fremgår det at beskyttelsesveggen er beregnet til ca. 2 mrd. 1988-kroner. Det kan legges til grunn at formålet med oppjekkingen og beskyttelsesveggen dels har vært å kompensere for en allerede inntrådt innsynkning, dels å ta høyde for en forventet fremtidig innsynkning (innsynkningen forventes ikke å overstige 6-6,5 meter). Det kan videre legges til grunn at arbeidene med å forlenge plattformunderstellene samt Ekofisk-veggen ble igangsatt etter pålegg fra Oljedirektoratet og at arbeidene ikke har medført noen forbedringer av selve produksjonsanleggene eller direkte driftsmessige fordeler.

##### 4.22 Selskapenes skattemessige behandling av utgiftene

Selskapene med deltakerandel på Ekofisk-feltet har behandlet utgiftene ved oppjekking m.v. for det alt vesentligste som direkte utgiftsførbare kostnader. Kontoret har forstått det slik at dette i utgangspunktet har vært begrunnet med at en har sett "på dette som en nødvendig driftsutgift for å vedlikeholde et alt eksisterende produksjonsutstyr."

Oppjekkingen og beskyttelsesveggen "er ikke med og øker den driftsmessige verdien av anlegget."

#### 4.23 Inntektsårene 1986, 1987 og 1988

Ved ligningsbehandlingene for inntektsårene 1986, 1987 og 1988 ble selskapenes påstander vedrørende den skattemessige behandlingen av "innsynkningskostnadene" lagt til grunn. Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1988 ble det imidlertid gjort oppmerksom på at spørsmålet om kostnadene knyttet til beskyttelsesveggen var aktiveringspliktig på det grunnlag at det var et **nytt** driftsmiddel, ennå ikke var vurdert. Dette spørsmålet ville bli gjenstand for en selvstendig vurdering etter ligningsbehandlingen. Våren 1990 besluttet dessuten kontoret å ta hele spørsmålet om periodiseringen av kostnadene for å avhjelpe innsynkningen på Ekofisk-feltet opp til fornyet skatterettslig vurdering. To års fristen i ligningsloven (jf. lovens § 9-6 nr.3) begrenset da adgangen til endring av tidligere års ligninger til inntektsårene 1987 og 1988 (selskapene ble først varslet i desember 1989 om at kontoret overveiet å ta opp spørsmålet).

#### 4.24 Den skatterettslige problemstillingen

Utgangspunktet for vurderingen av om det skulle foreligge aktiveringsplikt for innsynkningskostnadene knytter seg til spørsmålet om kostnadene representerer en investering, dvs. anskaffelseskostnader for nye driftsmidler eventuelt påkostninger på eksisterende driftsmidler. Fradragsrett etter den alminnelige skattelovs § 44 forutsetter at det foreligger en formuesoppofrelse.

Det er på det rene at aktiveringsplikten etter petrsktf. § 2 ikke bare gjelder den såkalte utbyggingsfasen - altså før anleggene kommer i produksjon - men også for de påkostninger og tilleggsinvesteringer som skjer etterpå, dvs. i driftsfasen. (Uansett vil likevel aktiveringsplikten for påkostninger og tilleggsinvesteringer følge av alminnelige skatterettslige prinsipper.)

Det må kunne legges til grunn at det var alminnelig enighet mellom oljeskattemyndighetene og selskapene at spørsmålet om aktiveringsplikt for innsynkningskostnadene måtte avgjøres utfra den sontring man i praksis har trukket mellom vedlikeholdskostnader, som kan fradragsføres fortløpende, og påkostninger og nyanskaffelser som må aktiveres.

#### 4.25 Vedlikeholdsbegrepet

Oljeskattenemnda har i sin begrunnelse trukket frem tre kriterier som kan tenkes brukt når grensen mellom vedlikehold og investering skal trekkes, nemlig :

\* Fysisk : avgjørende vil da være om de utførte arbeider rent fysisk har tatt sikte på å opprettholde gjenstandens opprinnelige tilstand (bevaringskriteriet)

\* Økonomisk : om de utførte arbeider øker gjenstandens verdi (i forhold til den opprinnelige verdi vurdert på det tidspunkt arbeidene utføres).

\* Funksjonelt : om de utførte arbeider opprettholder gjenstandens funksjonelle egenskaper, dvs. at alle arbeider som ikke tilfører gjenstanden nye funksjonelle egenskaper faller inn under vedlikehold.

Skatteloven gir ikke noen særlig veiledning m.h.t hvilket kriterium som skal legges til grunn. § 44 bruker uttrykket "vedlikeholdelse". I Oljeskattenemndas begrunnelse heter det om dette spørsmålet : "Nemnda antar at dette spørsmålet ikke er klart avgjort i norsk skatterett. En del praksis kan nok trekke i retning av at et fysisk kriterium legges til grunn, men spørsmålet ser ikke ut til å ha vært oppe i avgjørende prinsipiell sammenheng."

#### 4.26 Nemndas avgjørelse og begrunnelsen for denne

Nemnda skiller i sin avgjørelse mellom oppjekkingen og beskyttelsesveggen. Når det gjelder oppjekkingen la nemnda til grunn at plattformene ikke var blitt mer verd enn de var opprinnelig, og at de heller ikke hadde fått nye funksjoner. Etter et rent fysisk kriterium var det derimot klart at plattformene var endret. Men nemnda mente altså at spørsmålet om hvilket kriterium som skal legges til grunn ikke er helt klarlagt i norsk skatterett. Nemnda uttalte da videre :

"De foreliggende retningslinjer om fradragsrett for visse miljøverninvesteringer - som riktignok synes å gå lenger enn det som følger av alminnelige fradragsregler (på uklart rettskildegrunnlag) - synes i noen grad å være basert på mer funksjonelle synspunkter. Muligens er det slik at flere kriterier skal trekkes inn i vurderingen. Kanskje kan det også spores en tendens i retning av å tillegge funksjonelle synspunkter større vekt (jfr. igjen fradragsrettten for miljøverninvesteringene).

Nemnda er etter dette blitt stående ved at det her dreier seg om fradragsberettigede vedlikeholdsomkostninger. Selv om nemnda antar at reglene om fradragsrett for miljøverninvesteringer ikke får anvendelse, er de synspunkter som ligger til grunn for denne ordningen tillagt en viss vekt ved vurderingen."

#### 4.27 Betydningen av reglene om direkte utgiftsføring av miljøverninvesteringer

Det fremgår av Oljeskattenemndas begrunnelse at det er lagt en viss vekt på synspunktene som ligger til grunn for ordningen med direkte fradragsføring av miljøverninvesteringer. Det er her grunn til å understreke at nemnda har antatt at reglene ikke får direkte anvendelse. Oljeskattekontoret deler denne oppfatningen. Dette bygger på to selvstendige grunnlag :

a) Den praksis som er etablert vedrørende utgiftsføring av miljøverninvesteringer gjelder bare for investeringer som skal imøtekomme påbud eller krav som kan stilles etter nabolovent (av 16. juni 1961 nr. 15), forurensningsloven (av 13. mars 1981 nr.6) eller arbeidsmiljøloven (av 4. februar 1977 nr.4). Det vises her bl.a. til Lignings ABC 1989 s. 487. Både forurensningsloven og arbeidsmiljøloven gjelder for kontinentalsokkelen. Men i dette tilfellet er det klart at kravet fra Oljedirektoratet om igangsettingen av arbeidet for å avhjelpe virkningen av innsynkningen er skjedd med hjemmel i sikkerhetsforskrifter fastsatt med hjemmel i petroleumsloven (Kgl.res. av 28. juni 1985 kap. III). Arbeidernes primære formål har vært å oppfylle de sikkerhetskrav som denne loven oppstiller

til virksomheten generelt. Det at arbeidene også vil kunne tilgodese andre hensyn kan ikke være tilstrekkelig til at vilkårene for direkte utgiftsføring foreligger.

b) Forutsettes likevel arbeidene å omfattes av reglene for direkte utgiftsføring av miljøverninvesteringer vil de særlige aktiveringsreglene som gjelder for investeringer i faste anlegg på sokkelen måtte gå foran reglene om miljøverninvesteringer. Det ville bryte med sammenhengen i petroleumsskattesystemet dersom spesielle regler i skattelovgivningen forøvrig skulle få gjennomslagskraft i forhold til uttrykkelige regler innenfor petroleumsskattelovgivningen. Særlig må det gjelde for en så viktig regel som aktiveringsplikten for investeringer i sokkelanlegg.

#### **4.28 Bare fradrag for kostnader knyttet til inntrådt innsynkning.**

##### **Meromkostningsbetraktning.**

Oljeskattenemnda la altså til grunn at kostnadene forbundet med oppjekkingen i prinsippet var å betrakte som vedlikeholdskostnader. Men med følgende presisering : "Det er etter sikker rett bare de utgifter som er pådratt for å bringe plattformene i samme stand som de en gang har vært, som kan anses som vedlikeholdsutgifter." Oppjekking utover innsynkningen "tok sikte på å ta høyde for fremtidig forutsatt innsynkning."

Når det gjaldt fordelingen av kostnadene forbundet med oppjekkingen mellom fradragsberettigede og aktiveringspliktige kostnader la nemndas flertall (alle unntatt ett medlem) til grunn at dette skulle skje ut fra en meromkostningsbetraktning. Aktiveringsplikten gjelder derfor bare for de ekstraomkostninger som forlengelsen utover allerede inntrådt innsynkning medførte. (Spørsmålet om hvor store disse ekstraomkostningene har vært var ennå ikke avklart ved ligningsbehandlings avslutning.) Nemndas mindretall mente at det var "i samsvar med alminnelig ligningspraksis å fordele utgiftene forholdsmessig. Dvs. at 2/3 av de samlede utgifter er fradragsberettigede vedlikeholdsomkostninger, mens 1/3 er aktiveringspliktige påkostninger."

#### **4.29 Beskyttelsesveggen (bølgebryteren)**

Om denne uttalte nemnda følgende :

"For bølgebryteren er spørsmålet i første omgang et annet, nemlig om denne skal anses som et selvstendig driftsmiddel, atskilt fra tanken som den beskytter. Hvis det anses å dreie seg om et selvstendig driftsmiddel, er alle utgiftene aktiveringspliktige."

Denne spørsmålsstillingen vurderte nemnda slik :

"Selskapene har fremhevet at bølgebryteren har samme funksjon som oppjekkingen og at den dermed bør behandles på samme måte. Nemnda er imidlertid kommet til at når det gjelder spørsmålet om det foreligger ett eller flere driftsmidler, er det først og fremst fysiske kriterier som er avgjørende. Det kan her henvises til praksis når det gjelder meget betydelige ombygninger av bygninger. At bølgebryteren er fysisk atskilt fra tanken, er utvilsomt."



Nemnda kunne heller ikke se at det forelå fradragsrett på grunnlag av de særlige reglene om miljøverninvesteringer og konkluderte derfor med at utgiftene til bølgebryteren er utgifter til nyanskaffelser som må aktiveres og avskrives.

#### **4.3 Regnskaps- og skattemessig behandling av letekostnader**

Oljeskattekontoret meddelte ved fjorårets ligningsbehandling at det hadde besluttet å ta opp til fornyet vurdering de regnskaps- og skatterettslige spørsmål som aktivering/avskrivning av letekostnader reiser. Bakgrunnen for dette var at den etablerte praksis syntes å være for "liberal" i forhold til gjeldende regler. Dette er nå gjort og konklusjonene er i korthet som følger:

1. Det første spørsmålet som reiser seg er om det overhodet foreligger aktiveringsrett for letekostnader. En eventuell hjemmel vil man ha i aksjelovens § 11-11 fjerde ledd, eventuelt regnskapslovens § 21 syvende ledd. I aksjelovens § 11-11 fjerde ledd, 1. pkt. heter det:

"Kostnader for teknisk bistand, forsknings- og utviklingsarbeid, prøvedrift, markedsundersøkelser ol., kan oppføres som anleggs-middel for så vidt det ved disse kostnader kan anses ervervet vesentlige verdier for selskapet."

Det vesentligste i denne bestemmelsen er henvisningen til at det må være ervervet vesentlige verdier for selskapet. Det kan nok være noe tvilsomt om letekostnader faller inn under denne kategorien. Kontoret har allikevel kommet til at i de tilfellene hvor det gjøres funn vil det foreligge en aktiveringsrett. Siden det ved årsoppgjøret ikke vil være klart i alle tilfeller om det er gjort funn eller ikke, må alle letekostnader kunne aktiveres frem til det tidspunkt hvor det er konstatert om funn er gjort eller ei.

2. For letekostnadene hvor det foreligger aktiveringsrett og hvor selskapet har valgt å aktivere oppstår spørsmålet om fra hvilket tidspunkt avskrivningen senest må påbegynnes. Siden forutsetningen her er at det er ervervet vesentlige verdier for selskapet har kontoret lagt til grunn at avskrivning senest må påbegynnes når produksjonen begynner. Før dette tidspunkt vil nemlig ikke verdien som er ervervet være gjenstand for verdiforringelse.
3. Med utgangspunkt i at det foreligger letekostnader som kan aktiveres og som skal avskrives, må det tas standpunkt til hvilken avskrivningsmetode som må anvendes. I aksjelovens § 11-11 fjerde ledd, 2. pkt. heter det:

"Avskrivning skal skje årlig med et rimelig beløp, men minst med en femtedel om ikke avskrivning med en mindre del på grunn av særlige omstende kan anses stemmende med god regnskapsskikk."

Lovens utgangspunkt er altså en avskrivningsprosent på minst 20. Men henvisningen til god regnskapsskikk gjør at avskrivningsmetoden vil kunne forankres i bedriftsøkonomiske/regnskapsmessige vurderinger. Dette betyr at en hel rekke metoder vil kunne tenkes å være i samsvar med god regnskapsskikk. Det må f.eks. være helt klart at anvendelse av produksjonsenhetsmetoden (unit of production) fra det tidspunkt produksjonen kommer i gang er innenfor rammene for god regnskapsskikk. Aktiveringen forutsetter - som tidligere påpekt - at det er ervervet vesentlige verdier og det må antas å være mest nærliggende å anta at disse verdiene vil avta i takt med uttaket av reservoaret. Men det må også være slik at produksjonsenhetsmetoden danner en nedre grense for hva som ligger innenfor en bedriftsøkonomisk begrunnet avskrivningsmetode. Det kan vanskelig tenkes andre metoder som gir lavere avskrivningsprosent og som samtidig er i samsvar med god regnskapsskikk. Derimot er det klart at en høyere avskrivningssats må kunne aksepteres uten nærmere begrunnelse. Videre må det kunne aksepteres en full utgiftsføring av restbeløpet dersom de aktiverte verdiene kan anses som tapt.

4. Enkelte selskaper har hatt den praksis å foreta skattemessige meravskrivninger av letekostnader som årsoppgjørdisposisjoner og så føre meravskrivningen som anleggsreserver. Dette gir samme regnskapsmessige resultat som om letekostnadene var ført direkte som driftsutgifter. Oljeskattekontoret har tidligere gitt uttrykk for den oppfatning at en slik regnskapsføring ikke gir grunnlag for tilsvarende skattemessig fradrag for letekostnader (det vises i denne sammenheng også til Skattedirektoratets brev av 22.april 1987 til Handelsdepartementet gjengitt i sin helhet i Revisjon og Regnskap nr.4/1987). Letekostnader må avskrives som en driftsutgift. Det er nemlig slik at periodiseringshjemmelen for letekostnader er henvisningen i sktl. § 50 annet ledd. Dette betyr at periodiseringen av letekostnadene må bygge på rene bedriftsøkonomiske kriterier og at de derfor ikke kan føres som årsoppgjørdisposisjoner hvor det bare er anledning til å avstemme de regnskapsmessige periodiseringer mot de skattemessige.

#### **4.4 Grensen mellom lete- og utbyggingskostnader : Vurderinger knyttet til bestemte felt**

##### **4.41 Innledende merknader. Det rettslige utgangspunktet.**

Det kan synes som om selskapene for felt som befinner seg i overgangsfasen mellom leting og utbygging, er relativt tilbakeholdende med å aktivere kostnader som utbyggingskostnader. Innledningsvis - før vi ser nærmere på konkrete eksempler - kan det derfor være grunn til å slå fast det rettslige vurderingsgrunnlaget.

##### **Bestemmelsen**

Etter petrsktf. § 2 første ledd foreligger det aktiveringsplikt for "alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg." I merknadene til denne bestemmelsen har departementet bl.a. uttalt :

"Med "utbygging" menes i denne sammenheng såvel konstruksjon som bygging og installering av driftsmidlene. Bestemmelsen i første ledd omfatter således blant annet utgifter til lønninger og materialer, utgifter ved produksjonsboring (herunder også boring av tørre hull og avgrensninghull), forsyningstjeneste, prosjektering og planlegging m.v. samt indirekte utgifter som f.eks. andel av fellesutgifter og administrasjonsutgifter. Utgiftene henføres til de enkelte driftsmidler, jf. § 4"

### **Utgangspunktet : kostnadens art**

Når kostnader i forbindelse med utbyggingen er aktiveringspliktige må det foretas en avgrensning mot på den ene side letekostnader og på den annen side driftskostnader, som begge er kostnadsarter som kan utgiftsføres i det inntektsåret de pådras.

Utgangspunktet for denne vurderingen er kostnadens art, dvs. at man ut fra kostnadens betegnelse eller tjenestens eller gjenstandens art eller beskaffenhet, normalt vil kunne trekke en konklusjon om kostnadene gjelder utbyggingen eller ikke.

Et mulig kriterium for denne vurderingen kan være om kostnaden er egnet til å fremme utbyggingen. Men er kostnaden pådratt først og fremst av hensyn til avgjørelsen om det skal bli utbygging overhodet, er det mest nærliggende å legge til grunn at det ikke foreligger aktiveringsplikt.

### **"Nøytrale" kostnader, særlig om avgrensningsbrønner**

I enkelte tilfelle vil ikke selve kostnadens art si noe om det gjelder lete- eller utbyggingskostnader. Kostnaden er på en måte nøytral. Et praktisk eksempel i så måte er brønner - og da særlig avgrensningsbrønner, dvs. brønner som bores for å avgjøre funnets utbredelse og størrelse. I slike tilfelle må løsningen søkes mer i den sammenheng de forekommer. Klagenemnda har her valgt en avgrensning i tid. I en kjennelse vedrørende inntektsåret 1975 uttaler Klagenemnda bl.a. :

"Når en forekomst er sikkert påvist og funnet kommersielt drivverdig, må man som regel regne med at forekomsten vil bli utbygd før eller senere. Men etter nemndas syn kan ikke dette alene være avgjørende for at utgifter med boring av avgrensningshull som finner sted etter dette tidspunkt, skal aktiveres og være gjenstand for avskrivning. ....  
Forutsetningen må være at det kan regnes med utbygging i en noenlunde nær fremtid. Hvis det kan regnes med utbygging i en noenlunde nær fremtid, kan utgiftene med boring av avgrensningshull naturlig karakteriseres som utgifter "ved utbyggingen", jfr. forskriftenes § 2, ellers ikke"

### **Betydningen av lovendringen i 1986 i forhold til aktiveringsplikten**

Petrsktl. § 3, første ledd, bokstav b, ble endret 19. desember 1986 på grunn av nye regler om tidspunktet for når avskrivninger kan påbegynnes. Samtidig ble ordlyden i fullmaktsbestemmelsen noe endret. Tidligere hadde bestemmelsen et innhold som fastla konkret hva det kunne gis forskrifter om. I henhold til den nye bestemmelsen kan Kongen gi nærmere forskrifter til gjennomføring og utfylling. Uttrykket "gjennomføring og utfylling" er så vidt og generelt at det må antas å innbefatte det samme som den gamle lovteksten bortsett fra bestemmelser om tidspunktet for start av avskrivninger som ble tatt inn i loven. Det vil utvilsomt kunne gis forskrifter om hva som er "utgifter til erverv av driftsmidler" med hjemmel i den nye ordlyden.

At loven endret starttidspunktet for avskrivningene, kan ikke ha noen innvirkning på aktiveringsplikten omfang. Formuleringen "fra og med det år utgiftene er pådratt" angir det nye skjæringspunktet for når utgiftene kan påbegynnes avskrevet. Tidligere var dette tidspunktet det år driftsmidlet ble tatt i ordinær bruk. Etter kontorets oppfatning endrer således ikke den nye ordlyden i petrsktl. § 3, første ledd, bokstav b, i 1986 rettstilstanden vedrørende aktiveringsplikten for utbyggingskostnader. Dette er også understreket i forarbeidene til lovendringen, jf. Ot.prp. nr. 3 (1986-87) s. 17:

"Utfyllende regler om begrepet driftsmiddel og hva som regnes med til dets kostpris vil fortsatt være fastlagt i forskriftene, og er derfor ikke tatt inn i loven."

#### 4.42 Konkrete vurderinger

##### Brage

Søknad om godkjenning av plan for utbygging og drift ble for dette feltets vedkommende oversendt OED i desember 1987. Våren 1988 besluttet Stortinget av samfunnsøkonomiske grunner å utsette feltutbyggingen på Brage med inntil 5 år (den såkalte koordningen). I mai 1989 oversendte rettighetshaverne en revidert plan for utbygging og drift av feltet til OED. Regjeringen fremmet så i St.prp. nr. 58 (1989-90) anbefaling om utbyggingsstart våren 1990.

Spørsmålet om aktiveringsplikt oppstod i dette tilfellet i relasjon til utgifter til såkalte "Field Development Studies" der man har foretatt utredning av alternative utbyggingskonsept. I utgangspunktet er det derfor helt klart at det her dreier seg om kostnader som etter sin art er utbyggingskostnader. Tidspunktet for når kostnadene ble pådratt er derfor irrelevant. Det er også verdt å merke seg at det ikke bare er kostnader knyttet til det utbyggingsalternativet som blir valgt det foreligger aktiveringsplikt for : også forkastede alternativer må aktiveres.

Utgangspunktet er altså aktiveringsplikt. Fradragsrett kan ikke kreves på det grunnlag at det dreier seg om letetekostnader (som noen selskaper i dette tilfellet synes å ha bygget på når det henvises til grensen mellom undersøkelses- og utbyggingsutgifter). Men det kan tenkes et annet grunnlag for utgiftsføring for - ihvertfall en del - av disse kostnadene, nemlig sktl. § 44 første ledd bokstav d (tap i næring). Forutsetningen er da at de utredede alternativene ikke lenger har noen verdi for selskapene. Dette betyr ikke at det er nok at et alternativ er forkastet så lenge det forkastede alternativet har vært et ledd i planleggingen frem mot det valgte alternativet. Ved ligningen forelå det ikke opplysninger som tydet på at vilkårene for tapsfradrag etter sktl. § 44 første ledd bokstav d var oppfylt.

Uansett er det klart at det her forelå en ubetinget aktiveringsplikt for de kostnadene som knyttet seg til den reviderte planen som ble innsendt i mai 1989.

### Heidrun

På Heidrun-feltet var det opprinnelig planlagt en såkalt "tidligproduksjon", dvs. produksjon før endelig feltutbygging, i perioden 1990 til 1993. Denne planen ble skrinlagt i 1989.

I utgangspunktet er det klart at kostnadene knyttet til planleggingen av denne tidligproduksjonen er aktiveringspliktig. Men : når planen blir skrinlagt og det samtidig er klart at planleggingen av tidligproduksjonen ikke har noen vesentlig tilknytning til planleggingen av det endelige utbyggingskonseptet, må det kunne legges til grunn at de påløpne kostnadene knyttet til planleggingen av tidligproduksjonen ikke lenger har noen verdi for selskapene på Heidrun-feltet.

### Mime

I OED's Fakathefte heter det om dette feltet :

"Det vil bli installert et undervanns produksjonstre som skal kontrolleres fra Cod-plattformen. Produksjonen vil gå gjennom en rørledning til Cod-plattformen, der den måles og prosesseres, for deretter å transporteres til Ekofisk.

Avhengig av testresultatet vil en eventuell hovedproduksjon igangsettes første halvår 1992. Denne kan da pågå i 8 år.

Investeringene i testproduksjonsfasen (fase 1) er beregnet til ca. 310 mill. kr., fase 2 (hovedproduksjonen) medfører ytterligere investeringer på ca. 190 mill. kr. "

I utgangspunktet er det klart at kostnadene etter sin art her er aktiveringspliktige. Men testproduksjonens varighet og usikkerheten knyttet til om fase 2 vil bli iverksatt reiser enkelte problemer:

I første omgang dreier det seg her om en testproduksjon. Det kan derfor være grunn til å se spørsmålet om aktiveringsplikt her i sammenheng med den løsningen som ble valgt for PTS-prosjektet på Oseberg. I motsetning til Mime var det helt klart at Oseberg ville bli utbygget. Spørsmålet som ble reist var likevel om testproduksjonen fra Petrojarl måtte bli å betrakte som et eget prosjekt. Når nemnda konkluderte med at så var tilfelle la den avgjørende vekt på at prosjektet i seg selv ville gi en positiv kontantstrøm. Med en varighet på 18 måneder kunne da, slik nemnda så det, kostnadene knyttet til prosjektet utgiftsføres fortløpende. Men : driftsmidler som også skulle være en del av det endelige utbyggingsprosjektet måtte aktiveres (og avskrives fra det tidspunkt ordinær produksjon kom igang).

Det foreligger ikke opplysninger om testproduksjonen (fase 1) på Mime forventes å gi positiv kontantstrøm. Det opplyses at kostnadene knyttet til testproduksjonen utgjør 310 mill (dvs. 62 %) av de totale investeringer på kr. 500 mill. Det må kunne legges til grunn at fase 1-investeringene i det alt vesentligste knytter seg til det produksjonssystemet som også skal benyttes under hovedproduksjonen. (Med en oljepris på 20 \$/fat og kurs på 6 kr/\$ tilsvarende 2,2 mill. Sm<sup>3</sup> (dvs. 13.8 mill. fat) en bruttoverdi på 1 650 mill. kr.) Testproduksjonen skal foregå i 1 1/2 år. Hovedproduksjonen skal kunne pågå i ytterligere 8 år. Hvis ikke selskapene forventer å kunne ta ut en vesentlig del av reserveene ved testproduksjonen, synes det - utfra en marginalbetraktning - rimelig å forvente at hovedproduksjonen også vil bli iverksatt.

Basert på de opplysningene som forelå ved ligningen fant nemnda det derfor mest sannsynlig at også fase 2 ville bli iverksatt. Kostnadene forbundet med fase 1 måtte derfor aktiveres.

#### **4.5 Egne administrasjonskostnader**

Selskaper som ikke har operatøransvar på et felt vil for det første bli belastet en andel av operatørens administrasjonskostnader under utbyggingen. Disse kostnadene er selvsagt aktiveringspliktige. Men også deltakerens egne administrasjonskostnader som er henførbare til utbyggingen er aktiveringspliktige. Dette fremgår for det første klart av departementets merknader til forskriftenes § 2. Dessuten har både Oljeskattenemnda og Klagenemnda fastslått prinsippet i flere avgjørelser. Klagenemnda har bl.a. uttalt :

"Klagenemnda bemerker at etter forskriftenes § 2 skal alle utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt, aktiveres som kostpris for driftsmidler. Dette gjelder også utbyggingsfelts andel av generelle administrasjonsutgifter"

Enkelte selskaper har påpekt at en slik aktiveringsplikt vil kunne medføre at anskaffelseskostnadene blir større for ikke-operatørene enn for operatøren uten at dette har gitt seg utslag i noen "øket eller varig verdi for utbyggingsprosjektet". En slik anførsel bygger på en uriktig forutsetning, nemlig at aktiveringsplikten er knyttet til verddivurderinger. Skatterettens alminnelige utgangspunkt m.h.t aktiveringsplikten er ikke hvilke verdier som er anskaffet, men driftsmiddelets faktiske kostpris. Et slående eksempel i så henseende er utbyggingen på Mongstad : verdien av det som ble anskaffet var - etter Statoils egen vurdering - noe over halvparten av det anlegget kostet å anskaffe, men det er ikke tvilsomt at det var den historiske kostprisen som dannet grunnlaget for den skattemessige avskrivningen (den ekstraordinære nedskrivningen kunne bare gjennomføres med virkning for regnskapet (hjemmel : asl. § 11-10)). Det er heller ikke noe spesielt i at kostprisen for samme verdi er forskjellig hos forskjellige skattytere.

Ved årets ligningsbehandling har kontoret spesielt lagt vekt på å få undersøkt i hvilken grad selskapene har aktivert en andel av egne administrasjonskostnader som kostpris for anlegg under utbygging eller for tilleggsinvesteringer. Undersøkelsen har vist at selskapenes praksis her er forskjellig. For flere selskaper ble selvangivelsene fraveket på dette punkt.

#### **4.6 Driftsforberedelseskostnader**

I noen tilfelle vil selskapene pådra seg kostnader i utbyggingsfasen som utelukkende relaterer seg til driftsfasen. Det kan f.eks. dreie seg om oppbyggingen av en egen driftsorganisasjon. Også her er det kostnadens art som er avgjørende : Knytter kostnadene seg ikke til erhvervet av de fysiske driftsmidlene - dvs. selve utbyggingen (anleggene på sokkelen) - vil det ikke foreligge aktiveringsplikt selv om altså kostnadene i tid er pådratt i utbyggingsfasen.

Som eksempel kan nevnes at det i forbindelse med ilandføring av gass fra Frigg-feltet ble pådratt utgifter til opplæring av personell som skulle ha ansvaret for driften av en

ilandføringsterminal i Skottland. Klagenemnda kom til at disse utgiftene - selv om de, i tid, var pådratt i utbyggingsfasen - ikke var aktiveringspliktige.

Når driftsforberedelseskostnader pådratt i utbyggingsfasen faller utenfor aktiveringsplikten vil det - sett fra oljeskattemyndighetenes side - bli en viktig oppgave å påse at ikke selskapene klassifiserer aktiveringspliktige kostnader som driftsforberedelseskostnader. I vid forstand er jo alle kostnader som pådras ett ledd i forberedelsen til den fremtidige drift. Forskjellen ligger altså i at aktiveringspliktige kostnader er pådratt for å erverve det fysiske driftsmiddelet, mens det for driftsforberedelseskostnadene ikke eksisterer en slik sammenheng. Forsåvidt kan det her tales om en negativ avgrensning.

I forhold til investeringer foretatt før 1.1.87 vil det dessuten være av interesse om enkelte selskaper har aktivert driftsforberedelseskostnader som utbyggingskostnader. Investeringer foretatt før 1.1 1987 går som kjent inn i friinntektsgrunnlaget. Dette vil da være for høyt om driftsforberedelseskostnader er medtatt.

#### **4.7 Erstatningsutbetalinger**

Som kjent skjedde det en blow-out i en letebrønn i blokk 2/4 i Ekofisk-området i 1989. Utgiftene med å få denne brønnen under kontroll er klart nok fradragsberettiget i sokkelinntekt. Selskapene hadde imidlertid - dog i ulik grad - forsikret seg mot slike eventualiteter. Spørsmålet som oppstod ved ligningsbehandlingen var hvordan forventede forsikringsutbetalinger skulle periodiseres i forhold til utgiftene med å få brønnen under kontroll.

Klagenemnda har tidligere behandlet et noenlunde tilsvarende spørsmål (jf. her Utv. 1980 s. 750): I 1974 havarerte en stålkonstruksjon som skulle være understellet til en av plattformene på Frigg-feltet under sleping ut til feltet. Om behandlingen av disse utgiftene uttalte Klagenemnda følgende :

"Den del av utgiftene (til plattformunderstellet, min tilføyelse) som måtte bli dekket gjennom senere forsikringsoppgjør, må imidlertid aktiveres mot den forventede forsikringsutbetaling, se Fagernæs 1970 s.362."

I Fagernæs **1989- utgaven** s. 1031 heter det :

"Hvor skattyter tilkommer erstatning i anledning av en skade, kan han ikke kreve fradrag for utgifter som dekkes av utbetalt erstatning."

.....

"Hvis utbedring før erstatning blir utbetalt, vil ligningsmyndighetene antakelig ha rett til å nekte fradrag for de utgifter som dekkes av et erstatningskrav, som ikke bestrides av solvent selskap, eller skadevolder."

Ligningen måtte etter dette bygge på en konkret vurdering av om erstatningsutbetalingene var bestridt eller ikke. Resultatet av denne vurderingen var at selskapenes periodiseringer ble lagt til grunn. (Et kompliserende moment i denne sammenheng var at flere av selskapene hadde tegnet forsikringen i captive. Det var derfor påtakelig hvordan forsikringskrav i denne sammenheng syntes å være bestridt,

mens selskapene når det gjaldt prisingen av de samme forsikringene fremholdt hvor usedvanlig god dekning de ga.)

## 5. PRODUKSJONGODTGJØRELSE

### 5.1 Kort om reglene

Reglene om produksjongodtgjørelse kom inn ved lovendringen i 1986. De er tatt inn i petroleumsskattelovens § 5, 3. og 4. ledd. Produksjongodtgjørelse er et særlig fradrag i grunnlaget for beregning av særskatt.

#### Beregningsgrunnlaget

Beregningsgrunnlaget for produksjongodtgjørelsen fremgår av petroleumsskattelovens § 5, 3. ledd, 2. punktum hvor det heter:

"Godtgjørelsen settes til 15% og beregnes av mengden av petroleum den skattepliktige har utvunnet i inntektsåret verdsatt etter den pris som skal legges til grunn ved ligningen."

Når det i lovteksten brukes uttrykket "mengden av petroleum utvunnet" må det her legges til grunn at det dreier seg om et rent produksjonsbegrep (dvs. i fysisk forstand). (I motsetning til begrepet utvinning som er et virksomhetsbegrep.)

Produksjongodtgjørelse forutsetter derfor at petroleum er produsert dvs. i det minste tatt opp av reservoaret. Men for at den produserte mengde skal kunne gi en produksjongodtgjørelse må denne mengden tilordnes en verdi ved ligningen - dette får bl.a. den betydning at olje som er produsert, men ligger i rørledning uten å ha passert normprispunktet som hovedregel ikke vil gi grunnlag for produksjongodtgjørelse fordi slik olje kan verdsettes til null ved ligningen (jf. her § 6 i normprisskatteforskriftene). Loven bruker uttrykket "den pris som skal legges til grunn ved ligningen". Dette er et begrep som i utgangspunktet kan synes klart, men som i praksis allerede har vist at det reiser en hel rekke tolkningsproblemer. Det skulle derfor være behov for nærmere regulering av begrepet i forskrifter (jf. her hjemmelen for dette i petrsktl. § 5 fjerde ledd i.f.). I Ot.prp. nr. 3 (1986-87) heter det om begrepet :

"Produksjongodtgjørelse skal beregnes i prosent av brutto produksjonsverdi av petroleum som utvinnes fra ennå ikke utbygde felt. Grunnlaget for fradraget vil være mengden av utvunnet petroleum som har en gitt en skattepliktig inntekt i inntektsåret, verdsatt etter den pris som er lagt til grunn ved ligningen. For olje er dette normpris (uten fradrag for eventuelle transportkostnader), og ellers den kontraktsprisen som legges til grunn."

Forarbeidene bruker her begrepet kontraktspris. Begrepet er i utgangspunktet klart. Men det kan oppstå problemer når det i det som er kalt kontraktsprisen er innbakt betaling for ytelser som i egentlig forstand ikke er betaling for selve den ytelsen det skal settes en pris på. Særlig i relasjon til petroleum vil dette være et problem siden verdien av petroleum er en funksjon av hvor den befinner seg (petroleum i grunnen har betydelig lavere verdi enn for eksempel petroleum i rørledning). Dette betyr at selgeren kan øke grunnlaget for beregning av produksjongodtgjørelse ved å "forskyve" leveringsstedet og dermed inkalkulere i prisen mest mulig transportkostnader (som samtidig er fradragsberettiget). Jeg kan ikke se at det i prinsippet er noen grense for hva som kan avtales som leveringssted: Gass kan f.eks. transporteres på skip til USA



for levering der, hvis prisen er avtalt leveringsstedet er det denne som representerer den særskattepliktige bruttoinntekten; fradrag gis da for transportomkostningene. (Hvis selskapet har overskudd på selve transportvirksomheten kan det selvsagt være spørsmål om denne er gjenstand for vanlig beskatning, men dette er et eget spørsmål som ikke har noen betydning i forhold til produksjonsgodtgjørelsen.) Loven er nå slik utformet at alle vilkår som har betydning for salgsvederlaget også vil påvirke grunnlaget for produksjonsgodtgjørelse. Det vil derfor f.eks. være mer lønnsomt for selger å avtale cif-vilkår enn fob-vilkår. (For kjøper vil det normalt være likegyldig om slike vilkår er med eller ikke : på en eller annen måte vil allikevel slike kostnader påløpe.)

I forarbeidene brukes også uttrykket brutto produksjonsverdi om grunnlaget for beregning av produksjonsgodtgjørelsen men jeg kan ikke se at dette gir noen vesentlig ytterligere veiledning; som tidligere påpekt er jo verdien av petroleum nettopp en funksjon av hvor den befinner seg. Uansett vil det altså være transportomkostninger innbakt i verdien. Det er allikevel mulig at det ligger en begrensning i begrepet produksjonsverdi i forhold til kontraktspris : selv om produksjon av petroleum i stor utstrekning dreier seg om transport - dvs. å bringe petroleumen fra grunnen til et bestemt sted - går det vel en grense mellom slik transport (som altså er produksjon) og det vi kan kalle "egentlig" transport.

### **Spørsmålet om hvilke felt som omfattes av produksjonsgodtgjørelsen**

Av petroleumsskattelovens § 5, 4. ledd fremgår det hvilke felt som omfattes av reglene om produksjonsgodtgjørelse. Her heter det:

"Produksjonsgodtgjørelse etter tredje ledd beregnes av petroleum utvunnet fra petroleumforekomst og som omfattes av plan for utbygging og drift, forelagt departementet til godkjenning etter 1. januar 1986. Kongen avgjør i tvilstilfelle med bindende virkning hvilken utvunnet petroleum som skal regnes med etter denne bestemmelse, og kan gi forskrifter til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i denne paragraf."

## **5.2 Konkrete problemer vedrørende beregningsgrunnlaget ved årets ligning**

Ved ligningsbehandlingen har det oppstått to konkrete spørsmål vedrørende beregningsgrunnlaget for produksjonsgodtgjørelse.

### **5.21 Betaling for underuttak; såkalt "gasskompensasjon"**

Med gasskompensasjon menes her at det i kontrakten er lagt til grunn at hvis kjøper uttar en mindre mengde enn han er forpliktet til, så har selger krav på betaling for ikke uttatt mengde. (En såkalt "take or pay"-forpliktelse). Tar kjøper ikke ut den mengden han etter kontrakten er forpliktet til, kan han likvel innen tre år kreve å få levert gassen (forutsetningsvis da uten å måtte betale ytterligere til selger).

Merbetalingen for ikke-uttatt petroleum er utvilsomt særskattepliktig inntekt. Nemnda kom - under noe tvil - til at at "mer"-inntekten også måtte gi grunnlag for produksjonsgodtgjørelse. Det korrekte måtte være å se på "mer"-betalingen som et vederlag - dvs. en høyere pris - for den gassen som faktisk var levert. (Det kunne her tenkes en løsning der selskapene ble gitt anledning til å utsette inntektsføringen til det

tidspunkt da gassen faktisk blir levert eventuelt det tidspunkt da forpliktelsen til å levere opphører. Det kan her nemlig argumenteres for at inntekten først er innvunnet på dette tidspunkt. Produksjonsgodtgjørelse måtte da også utsettes til dette senere tidspunkt.)

### **5.22 Gassen levert på sokkelen, men prisen fastsatt på ilandføringsstedet**

Ovenfor er det påpekt at grunnlaget for produksjonsgodtgjørelse kan økes bl.a. ved at selgeren selv påtar seg mest mulig av transporten og tar seg betalt for denne i prisen for varen. I det konkrete tilfellet som var oppe ved ligningsbehandlingen solgte X-gruppen til Y-gruppen, med levering på nærmere fastsatt leveringssted på sokkelen, likevel slik at prisen X-gruppen fikk godtgjort var den samme som Y-gruppen fikk for sin gass levert i land. X-gruppen måtte så betale for transportomkostningene til land enten gassen ble transportert dit eller ikke. (Y-gruppen kunne tenkes å ville bruke gassen til injeksjon). Spørsmålet som derfor kom opp ved ligningsbehandlingen var om kontraktsprisen for beregning av produksjonsgodtgjørelsen var pris levert land minus transportomkostninger, eller om Y-gruppen bare skulle sies å ha opptrådt som transportør og at kontraktsprisen (dvs. grunnlaget for beregning av produksjonsgodtgjørelsen) var pris levert land. I dette tilfellet var det rent faktisk slik at X-gruppen ikke hadde noen salgssavtale med kjøperne på land - utgangspunktet i kjøperens videresalgspris med fradrag for på forhånd fastsatte transport- og prosesseringskostnader kunne derfor ses på som en teknisk fremgangsmåte for å fastsette prisen. En mulig løsning her var altså at det ikke skulle gis produksjonsgodtgjørelse på brutto salgsverdi i land. I dette konkrete tilfellet la nemnda likevel til grunn at realiteten her var at Y-gruppen kun opptrådte som transportør og at dette også skulle legges til grunn ved beregningen av produksjonsgodtgjørelsen.

### **5.3 Gullfaks Sør : testproduksjon**

På Gullfaks Sør var det i 1989 såkalt testproduksjon. I relasjon til reglene om produksjonsgodtgjørelse oppstod det her to spørsmål. Det første var om Gullfaks Sør skulle sies å være et "nytt" eller "gammelt" felt, dvs. om feltet var omfattet av den opprinnelige utbyggingsplanen for Gullfaks-feltet. I Ot.prp. nr. 3 (1986-87) heter det om skillet mellom "nye" og "gamle" felt :

"Som nevnt er det bare produksjon fra "nye" felt som skal tilgodeses med produksjonsgodtgjørelse. Ved grensedragningen mellom "gamle" og "nye" felt har en valgt å knytte skillet til fremleggelsen for godkjenning av den utbyggingsplan som den aktuelle petroleumforekomst er omfattet av, jf. petroleumsløven § 23 og § 4 b. Det foreslås at petroleumproduksjon fra felt som er eller blir forelagt departementet til godkjenning etter 1. januar 1986, skal gi grunnlag for produksjonsgodtgjørelse. I tilfelle hvor en samlet plan for utbygging og drift av en petroleumforekomst er fremlagt, men departementet foreløpig har avgrenset godkjennelsen til å gjelde enkelte trinn (faser), jf. petroleumsløven § 23 fjerde ledd, vil denne fremleggelsesdato være avgjørende også i relasjon til deler som godkjennes på et senere tidspunkt. Dersom en fremlagt plan senere blir endret, er det likeledes den første fremleggelsesdato som er forutsatt lagt til grunn, og ikke noen senere begivenhet. Da det i praksis kan oppstå tvil om en petroleumforekomst skal regnes med ved beregning av produksjonsgodtgjørelse, foreslår en at Kongen får adgang til å avgjøre slike tvilsspørsmål med bindende virkning."

For Gullfaks er det fremlagt planer i 1981 (fase I) og 1985 (fase II). Spørsmålet ved ligningen var derfor om noen av disse planene omfattet Gullfaks Sør. Ved henvendelse til OED fikk Oljeskattekontoret opplyst at så ikke var tilfellet. Gullfaks Sør er en egen struktur som ligger ca. 5 km sør for Gullfaksfeltet. Det forutsetter en egen utbyggingsplan som tidligst kan fremmes i 1991.

Etter dette kunne det fastslås at Gullfaks Sør var et felt som i prinsippet ga grunnlag for produksjonsgodtgjørelse. Men her oppstod det et ytterligere spørsmål : Nemlig om det kan tilstås produksjonsgodtgjørelse fra petroleumsforekomst som ikke er omfattet av ennå fremlagt plan for utbygging og drift (jf. her lovens ordlyd). Spørsmålet oppstår både for de tilfeller hvor det ventes at slik plan vil bli fremlagt og for de tilfeller hvor det er usikkert om utbygging og ordinær produksjon vil finne sted.

Kontoret fant spørsmålet såpass prinsipielt viktig at det ba departementet om dets syn på saken (den endelige avgjørelsen tillå selvsagt uansett Oljeskattenemnda). Departementet fastslo i sin uttalelse at "[v]ed utformingen av nevnte bestemmelse var det tilsiktet å forbeholde ordningen med produksjonsgodtgjørelse for "ny" petroleumsproduksjon." Departementet uttalte så videre :

"Selv om det ved testproduksjon ikke foreligger fremlagt plan for utbygging og drift angående den forekomst testproduksjonen skjer fra, må det også til grunn for slik produksjon foreligge en tillatelse fra Olje- og energidepartementet gitt på nærmere vilkår. Regelverket er ikke utformet med tanke på testproduksjon. Tillatelse til testproduksjon gis av Olje- og energidepartementet i medhold av petroleumsloven § 20 fjerde ledd, dog uten at saken forelegges for Stortinget slik som planer for utbygging og drift. Tillatelsen fra departementet fastlegger bl.a. omfanget av testproduksjonen og kriterier for avslutning av selve testen. En tillatelse til testproduksjon kan sies å ivareta de samme hensyn som en plan for utbygging og drift, selv om sistnevnte vil være mer omfattende.

Som det vil fremgå av forarbeidene til og formålet med bestemmelsen i petrsktl. § 5 fjerde ledd, var det ved utformingen av lovteksten ikke noe særskilt poeng å knytte produksjonsgodtgjørelsen til eksistensen av en plan for utbygging og drift som sådan.

Om den særskattepliktige petroleumsproduksjon skjer innenfor rammen av en formell plan for utbygging og drift etter petroleumsloven § 23, eller den skjer innenfor rammen av en særskilt tillatelse til testproduksjon gitt på grunnlag av en søknadsprosedyre som ivaretar samme hensyn som en slik plan, kan da ikke antas å være avgjørende for om produksjonsgodtgjørelse skal kunne kreves etter petrsktl. § 5 tredje ledd. En selvsagt forutsetning er at testproduksjonen ikke skjer fra petroleumsforekomst som er omfattet av plan for utbygging og drift forelagt departementet til godkjenning før 1. januar 1986.

Finansdepartementet vil på denne bakgrunn og under disse forutsetninger ikke ha innvendinger mot at det beregnes produksjonsgodtgjørelse av petroleum utvunnet ved godkjent testproduksjon."

Både Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda sluttet seg til denne forståelsen av bestemmelsen.

## 5.4 "Gasslån"

Lån av gass mellom produsenter på ulike felt reiser en hel rekke tolkningsproblemer i forhold til beregningsgrunnlaget - kontraktsprisen - for produksjonsgodtgjørelse. Under forutsetning av at det ikke skjer noe betalingsoppgjør mellom partene, men bare rene fysiske bytter, får vi f.eks. følgende typetilfelle:

- a) Innlån til felt X hvis produksjon gir grunnlag for produksjonsgodtgjørelse:
  - Dette betyr at gruppen først selger andre gruppers gass. Slikt salg gir ikke grunnlag for produksjonsgodtgjørelse.
  - Deretter skjer en tilbakelvering i et senere år. Da er det produsert gass på X som det helt klart skal gis produksjonsgodtgjørelse for. Spørsmålet blir da hvilken salgsverdi som skal legges til grunn: i) verdien som X-gruppen fikk da de solgte lånt gass, eller ii) verdien av salget de andre gruppene har foretatt, dvs. den salgsverdien de andre gruppene har oppnådd av den tilbakeleverte gassen som X-gruppen har produsert.
- b) X-gruppen låner ut: Det betyr at andre grupper selger X-gruppens gass. Da er det produsert gass på X som i utgangspunktet gir grunnlag for produksjonsgodtgjørelse. Men X-gruppen har ikke hatt noen salgsinntekt. Da oppstår to problem: i) Skal X-gruppen få produksjonsgodtgjørelse av det de andre gruppene får ved salget av denne gassen, eller ii) skal X-gruppen få godtgjørelse først når de selger gassen de får tilbake (men som egentlig er produsert på andre felt) - og da muligens i det året X-gassen ble produsert.

Dette er tatt med for å illustrere noen av de tolkningsproblemer som reglene om produksjonsgodtgjørelse reiser. Ved årets ligningsbehandling forekom det et "låneforhold" for et felt hvis produksjon ga grunnlag for produksjonsgodtgjørelse. Situasjonen var likevel slik at det aktuelle felt for 1989 hadde tilbakelevert gass; det oppsto derfor ikke noen spørsmål i relasjon til beregningsgrunnlaget for dette inntektsåret.

## 6. STEDBUNDEN BESKATNING

### 6.1 Innledende bemerkninger

Som kjent eier flere av selskapene som driver utvinningsvirksomhet faste eiendommer på land (boliger, baser osv.). Sett fra en økonomisk synsvinkel er disse eiendommene også anleggsmidler i utvinningsnæringen. De er anskaffet som et nødvendig ledd i utøvelsen av næringen - dvs. er innsatsmidler for å fremskaffe det produkt som virksomheten produserer og selger (i dette tilfellet olje og gass). I utgangspunktet kunne en derfor tenke seg at disse faste eiendommene ble gjenstand for samme skattemessige behandling som andre driftsmidler i utvinningsvirksomhet: dvs. fradrag via avskrivninger og løpende driftsutgifter. Men her kommer den alminnelige skattelovgivnings regler om stedbunden beskatning i skattelovens § 18 inn og kompliserer bildet betraktelig. Det er disse reglene vi skal se nærmere på her, men det er viktig å forstå den bakenforliggende økonomiske realitet for å kunne gjennomføre den tekniske siden av den stedbundne beskatningen.

Utgangspunktet for at det ved årets ligningsbehandling ble besluttet å se nærmere på praksis m.h.t. stedbunden beskatning av faste eiendommer var for det første at det kunne se ut som om selskapenes behandling var tildels svært forskjellig. Dessuten var det flere indikasjoner på at den nettoinntekten som ble henført til land ga et - for selskapene - alt for gunstig resultat. Selskapenes - og for såvidt også den kommunen hvor den faste eiendommen var gjenstand for stedbunden beskatning - interesse må antas å være å få henført en størst mulig inntekt til beskatning i landkommunene.

### **6.2 Utgangspunktet for den videre drøftelse : eiendommen er eiet av selskapet og brukes utelukkende i dette selskaps utvinningsvirksomhet. Nærmere om den prinsipielt korrekte ligningsmåte.**

Når den faste eiendommen er et driftsmiddel i utvinningsnæringen er den prinsipielt korrekte måten å beregne den andelen av samlet nettoinntekt som skal henføres til beskatning i landkommunen på følgende måte : Først må det beregnes en bruttoleie for eiendommen - basert på hva det ville ha kostet å leie en tilsvarende eiendom i det frie marked. Fra denne bruttoleien trekkes så avskrivninger på eiendommen samt pådratte driftsutgifter.

Bruttoleien vil være en fradragsberettiget utgift i særskattepliktig inntekt.

Dette kan illustreres ved følgende enkle eksempel :

Anta at virksomhetens totale resultat er fremkommet på følgende måte :

Inntekter	100
Utgifter	(50)
<hr/>	
Overskudd	50
<hr/>	

Av utgiftene forutsettes 3 å gjelde det faste anlegget på land. Antar vi videre at markedsleien for anlegget er 8, er den teoretisk korrekte måten å ligne følgende :

	Sokkel		Land
Inntekter	100	Leieinntekt	8
Utgifter	(47)		(3)
Leieutgift	(8)		
<hr/>		<hr/>	
	45		5
<hr/>		<hr/>	

### **6.3 Praktisk løsning**

Istedenfor den prinsipielt korrekte måten å beregne den stedbudne beskatningen på, har det i stor utstrekning vært anvendt en praktisk tillempling - som selvsagt er ment å skulle gi samme sluttresultat. Den praktiske tillemplingen er basert på en direkte beregning av nettoinntekten som skal henføres til land. Dette betyr at av samlet

nettoinntekt blir en andel - som er ment å tilsvare beregnet bruttoinntekt minus faktiske kostnader (driftsutgifter + avskrivninger) - henført til landkommunen hvor den faste eiendommen er beliggende. Denne nettoinntekten er i de aller fleste tilfellene beregnet som en viss prosent (normalt 10-15) av historisk kostpris for anlegget.

Den direkte beregningsmåten skulle i eksempelet ovenfor altså ha medført at av nettoinntekten på 50 ville 45 bli henført til beskatning på sokkelen og 5 til beskatning på land.

Denne metoden har et par svakheter : For det første knytter man inntekten til en størrelse som ikke avspeiler hva markedet ville ha betalt for leie av tilsvarende anlegg. Dernest vil metoden gi galt resultat dersom det ett år er ekstraordinært store kostnader forbundet med driften av anlegget. Dette kan illustreres ved å ta utgangspunkt i det praktiske eksempelet ovenfor. Hvis det i dette tilfellet var slik at utgiftene knyttet til det faste anlegget på land istedenfor 3 var 14 skulle de korrekte ansettelsene være følgende :

	Sokkel		Land
Inntekter	100	Leieinntekt	8
Utgifter	(47)		(14)
Leieutgift	(8)		
	45		(6)
1/2 underskudd land (petrsktl. § 3 c)	(3)		3
Nettoinntekt		Underskudd til fremføring land	
Sokkel (K) og (S)	42		(3)
Særskattegrunnlag	45		

Den "praktiske" løsningen ville ta utgangspunkt i nettoinntekten som fremkommer slik:

Inntekter	100
Utgifter	(61) (dvs. 47 + 14)
Overskudd	39

Av denne nettoinntekten ville altså 5 (beregningsmåten er her uavhengig av utgiftssiden) blitt henført til beskatning på land og 34 på sokkelen.

I tillegg til dette er det helt klart at den prosentsatsen som er anvendt ved beregning av nettoinntekten i seg selv har vært uforholdsmessig høy. Det er f.eks. klart at prisen pr. kvadratmeter for leie av forretningseiendommer i mange tilfeller ville gitt en betydelig lavere **bruttoleie** enn den **nettoleien** som fremkommer ved anvendelse ved det jeg har kalt den "praktiske metode".

Ved årets ligning er det allikevel ikke foretatt noen fravikelser når det gjelder praksis m.h.t. å beregne nettoleie i prosent av historisk kostpris i de tilfellene slik praksis var etablert. Men jeg vil allerede nå varsle at kontoret i tilknytning til neste års ligning vil arbeide for å komme frem til en ordning som vil gi en mer - i markedsmessig forstand - korrekt ansettelse av den inntekten som skal henføres til landkommunen.

#### **6.4 Oljeskattenemndas kompetanse**

Oljeskattemyndighetene ønsker altså å vurdere nærmere om de beløpene som henføres til stedbunden beskatning er for høye. Spørsmålet vil derfor kunne reises om dette ligger innenfor Oljeskattenemndas kompetanse - tilligger ikke denne avgjørelsen de lokale ligningsmyndigheter? I utgangspunktet må dette spørsmålet besvares bekreftende, men særskilte regler i petroleumsskatteloven medfører likevel at Oljeskattenemnda har kompetanse på dette området - og da til og med en kompetanse som utelukker innblanding fra lokale ligningsmyndigheter.

Bakgrunnen for dette er som følger : Etter petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav e, er Klagenemnda tillagt slik kompetanse at den med endelig virkning avgjør hvordan fordelingen av inntekts- og utgiftsposter skal skje mellom sokkel og land. Det fremgår ikke direkte av lovteksten eller forarbeidene at Oljeskattenemnda er tillagt tilsvarende kompetanse. Men det må være rimelig klart at sammenhengen i systemet tilsier at Oljeskattenemndas kompetanse samsvarer med Klagenemndas. Slik er da også bestemmelsen forstått og praktisert.

I punkt 4.2 ovenfor er det gjort rede for at den prinsipielt korrekte fremgangsmåten ved ansettelsen av den stedbundne beskatningen er å beregne en bruttoleie for den faste eiendommen for deretter å fradra faktiske kostnader (drift + avskrivninger). Bruttoleien (den størrelsen som i det praktiske eksempelet er satt til 8) er så fradragsberettiget i sokkelinntekten. I forhold til kompetansespørsmålet er dette siste det viktigste : Når bruttoleien er fradragsberettiget i sokkelinntekt vil Oljeskattenemnda med endelig virkning fastsette størrelsen av denne. De lokale ligningsmyndigheters kompetanse vil derfor bare gjelde utgiftssiden.

#### **6.5 Boliger og driftsløsøre**

På to områder ble det ved årets ligningsbehandling foretatt en "innstramming".

For det første ble det for boliger som ble bebodd av ansatte og hvor disse ble gjenstand for fordelsbeskatning lagt til grunn at den stedbundne beskatningen skulle bygge på det samme grunnlaget (parallelitet). Utgangspunktet er nemlig at fordelen ved hel eller delvis fri bolig skal fastsettes mest mulig i overensstemmelse med hva leieverdien er for tilsvarende boliger på stedet.

Når den faste eiendommen ut fra en økonomisk synsvinkel reelt sett er anskaffet som ledd i utvinningsnæringen (dvs. ikke anskaffet i annen næring) kan ikke driftsløsøre inngå i beregningsgrunnlaget for den stedbundne beskatningen. Dette er for så vidt ingen "innstramming" i forhold til tidligere praksis, men i et par konkrete tilfeller viste det seg ved årets ligning at selskapet hadde medtatt slikt driftsløsøre i beregningsgrunnlaget. Dette ble korrigert ved årets ligningsbehandling da det ikke kunne legges til grunn at anlegget representerte en selvstendig virksomhet (forskjellig fra utvinningsvirksomheten).

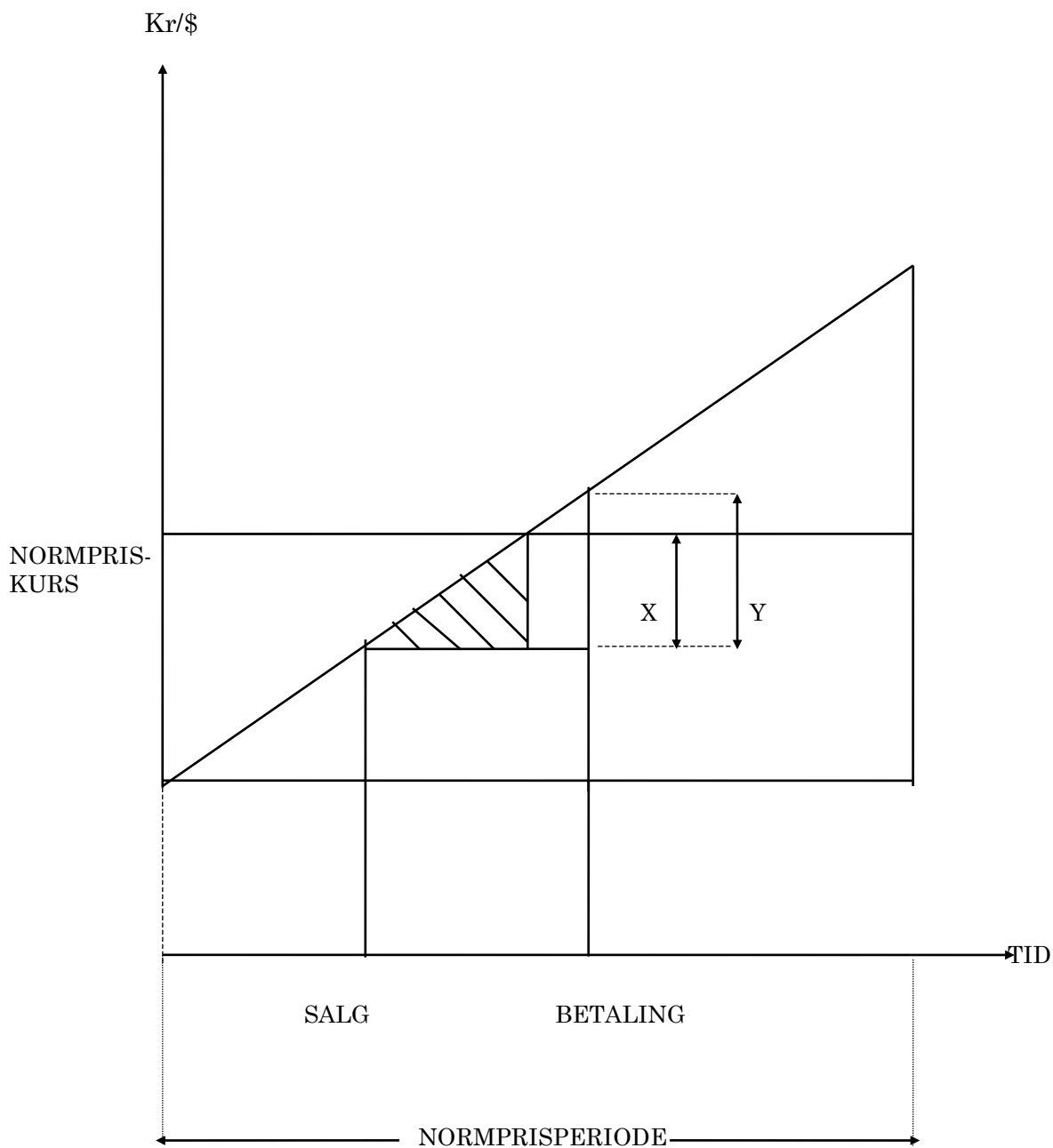
#### **6.6 Faste eiendommer på land som utelukkende eies av operatøren (dvs. ikke forholdsmessig mellom deltakerne)**

Den foregående drøftelsen forutsetter at den faste eiendommen er eiet forholdsmessig mellom deltakerne på et felt. I noen tilfeller eier selskapet/operatøren anlegget/boligen i sin helhet og da slik at øvrige deltakere belastes en leie fra operatøren. I slike tilfeller er det direkte galt å foreta en beregning av en leieinntekt til land. Beskatningen skal i slike tilfeller bygge på regnskap : Faktiske inntekter for den delen av den faste eiendommen som anses som utleid skal fratrekkes faktiske kostnader (bare den delen som faller på selskapet selv skal ansettes på grunnlag av en beregnet bruttoleie).

### **7. SPØRSMÅLET OM HVILKEN VALUTAKURS SOM SKAL BRUKES VED BEREKNINGEN AV SALGSINNTekten SOM NORMPRISEN SKAL ERSTATTE. KONSEKVENSER AV MOBILDOMMEN.**

Som kjent har det ved tidligere ligninger oppstått en del problemer i relasjon til spørsmålet om hvilken valutakurs som skal anvendes på den salgsinntekten som normprisen (jf. petrsctl. § 4) skal erstatte. Dersom vi ikke hadde hatt normprissystemet ville salgsinntekten vært bokført til leveringsdagens bokføringskurs, og eventuell kurssvingning frem til oppgjørsdagen ville være et eget finanselement. Normprisen skal erstatte faktisk salgsinntekt (jf. normprisskatteforskriftens § 1), dvs. den inntekten som er bokført på leveringsdagen. Legges det til grunn at den eneste relevante størrelsen i normprisen for skatteformål er prisen i kroner, ville det ikke oppstått noe skattemessig beregningsproblem. Men Mobildommen (Eidsivating lagmannsretts dom av 24. februar 1989) fastslår at normprisen reelt sett består av to deler, nemlig en dollarpris og en normpriskurs - hvor sistnevnte er gjennomsnittskursen for den perioden normprisen fastsettes for. Dommen fastslår også at dersom leveringsdagens bokføringskurs er lavere enn normpriskursen vil det foreligge en ulovlig dobbeltbeskatning (i forhold til sktl. § 17) i og med at kursstigningen fra bokføringskursen til normpriskursen allerede er tatt hensyn til ved normprisberegningen. Det spørsmålet som var oppe i Mobil-dommen kan illustreres slik:





X = DOBBELTBESKATNING    Y = VALUTAGEVINST

I den perioden normprisen er fastsatt for har dollarkursen vært jevnt stigende. Salget har videre skjedd på et tidspunkt som ligger forut i tid for det tidspunktet som representerer normpriskursen. Kursstigningen fra salgstidspunktet (levering) til oppgjørstidspunktet (betaling) - i eksempelet markert med størrelsen y - er et eget selvstendig resultatelement. Men i dette eksempelet ser vi at denne kursstigningen allerede er delvis oppfanget av normpriskursen - her markert med størrelsen x. Elementet x representerte ifølge lagmannsretten en dobbeltbeskatning.

Fra og med inntektsåret 1982 har Oljeskattemyndighetene akseptert at det anvendes normpriskurs ved bokføringen av salgsinntekten i norske kroner. Dette vil medføre at dobbeltbeskatningsspørsmålet ikke vil oppstå. (Eliminerer både dobbeltbeskatningen og dobbeltfradraget). Forutsetningen for bruk av normpriskurs ved bokføringen av faktisk salgsinntekt i norske kroner var at dette ble gjennomført konsekvent i alle fremtidige regnskaper. Selskapene kan altså ikke velge den bokføringsmåten som er gunstigst det enkelte år. Konklusjonen er altså at selskapene må velge å bruke (konsekvent) en av følgende tre valutakurser ved bokføringen av faktisk salg :

- i) leveringsdagens kurs,
- ii) hvis bokføringen i regnskapet skjer ved bruk av standardkurser for bestemte perioder, kan selskapet bruke den standardkursen som gjelder på leveringstidspunktet
- iii) normpriskursen

Et selskap har ved årets ligning valgt å bokføre faktisk salgsinntekt til bokføringskursen på oppgjørsdagen (dvs. den dagen fordringen betales). (I forhold til eksempelet ovenfor betyr dette at hele y-elementet er innkalkulert i den faktiske salgsinntekten som normprisen skal erstatte.) Selskapet mener at dette følger av Mobildommen og hevder dessuten : "Etter vår oppfatning vil eventuell valutadifferanse ikke ha skattemessig betydning idet valutaelementet er innbakt i normprisen, på samme måte som faktiske oppnådde priser ved salg av råolje. Normprisen fastsettes med virkning for nærmere angitte tidsintervaller av adskillig varighet (1-3 måneder). Den pris som oppnås ved faktiske salg samt valutakursen på salgstidspunktet (evt. passering av leveringssted i normprisforskriftens forstand) kan da ikke ses å være relevant. Hensikten med normprisreglene må jo nettopp være å erstatte det salgsvederlag som faktisk oppbæres med et skjematisk fastsatt beløp."

Det er grunn til å fastslå at den konklusjonen som selskapet her trekker, etter kontorets og nemndas mening, ikke kan sies å følge av Mobildommen. Kursgevinster og -tap på kundefordringer er selvstendige resultatelementer. Mobildommen rokker ikke ved dette. Prinsippet er også fastslått allerede ved klagebehandlingen for inntektsåret 1975. Mobildommen gjelder bare spørsmålet om det at en andel av kursstigningen er innbakt i normprisen representerte en dobbeltbeskatning.

## **8. UTBYTTEBEREGNINGEN : BETYDNINGEN AV AT AVSKRIVBARE DRIFTSMIDLER SKRIVES OPP**

En oppskrivning (og dertil avsetning til oppskrivningsfond) vil kunne redusere (eventuelt eliminere) størrelsen på kravet til reservefondsavsetning (jf. her både reglene mht beregningen av årets avsetning i asl. § 12-1 annet ledd, pkt. 1 og 2 og spørsmålet om når reservefondet har nådd lovbestemt størrelse i samme paragrafs første ledd). Da enkelte selskaper gjennomførte en regnskapsmessig oppskrivning av sokkelanlegg ble det reist spørsmål om slik oppskrivning var i samsvar med god regnskapsskikk. Spørsmålet ble reist fordi verdien av sokkelanleggene helt og fullt avhenger av verdien av reservoaret. En uttalelse fra NSRF's Responsumutvalg av 17. november 1977 kunne forstås på den måten at en slik oppskrivning ikke var i samsvar med god regnskapsskikk. Mye kan tyde på at oljeselskapenes tilbakeholdenhet m.h.t. å foreta oppskrivning av sokkelanleggene bygget på denne uttalelsen. Men da spørsmålet kom

opp for Oljeskattenemnda fant nemnda at sokkelanleggenes verdiavhegighet av reservoaret ikke var til hinder for oppskrivning.

Nytten av en slik oppskrivning for å øke utbyttefradraget er allikevel høyst tvilsom : Oppskrivningen er bare en regnskapsmessig størrelse uten virkning for ligningen. Det året oppskrivningen foretas vil den ikke kunne øke det regnskapsmessige resultat (føres mot oppskrivningsfond), derimot må oppskrivning på driftsmidler som er gjenstand for slit og elde avskrives (men da altså bare med virkning for det regnskapsmessige resultat). På denne måte vil altså det regnskapsmessige resultat som er grunnlag for utbytteberegningen, bli direkte redusert. (Oppskrivningens positive effekt på utbyttet er indirekte via reservefondet.)

Kravet om at det også må foretas avskrivning på oppskrivningen på driftsmidler som er gjenstand for avskrivning er ikke helt ubestridt fra selskapenes side. To selskaper som hadde skrevet opp sokkelanlegg hadde i noen år gjennomført (regnskapsmessig) avskrivning bare på historisk kostpris av anleggsmidlene. Selskapenes begrunnelse for ikke å foreta regnskapsmessig avskrivning på oppskrivningen bygget på aksjelovens § 11-10 annet ledd som i tillegg til å henvise til at avskrivning på anleggsmidler som "forringes på grunn av alder, slit eller liknende årsak skal hvert år avskrives med et beløp minst så stort som en fornuftig avskrivningsplan tilsier" også tilsynelatende åpner for muligheten for ikke å avskrive dersom anleggsmiddelet "åpenbart allerede er tilstrekkelig avskrevet."

I de konkrete tilfellene nemnda hadde til vurdering behøvde den ikke ta standpunkt til om det var grunnlag for å unnlate avskrivning. Selskapene hadde nemlig selv foretatt avskrivning på de oppskrevne anleggsmidlene (dette måtte forøvrig selskapene gjøre for å få skattemessig fradrag, jf. sktl. § 50 fjerde ledd). Spørsmålet var derfor om selskapene kunne skille mellom avskrivning på historisk kostpris (som gir skattemessig fradrag) og avskrivning på oppskrivning (som ikke gir skattemessig fradrag). Dette spørsmålet besvarte Oljeskattenemnda benektende : Nemnda var enig med Oljeskattekontoret i at dersom selskapene foretar avskrivning på anleggsmiddelets kostpris så ville det følge av aksjeloven og anbefalinger til god regnskapsskikk at avskrivning også må foretas på den oppskrevne verdi.

I anbefaling til "God Regnskapsskikk nr. 7" står det bl.a. følgende i pkt. 2.5 (drøftelsesdelen) :

"God regnskapsskikk forutsetter at det foretas avskrivning av oppskrivninger som gjelder avskrivbare objekter. Denne avskrivning må inngå i de ordinære avskrivninger,..."

Og videre i konklusjonen i punkt 3.4 :

"For avskrivbare driftsmidler skal oppskrivningsbeløpet avskrives etter de vanlige reglene i asl. og rskl.."

Ved ligningen ble derfor selskapenes utbyttegrunnlag redusert tilsvarende det beløp som skulle ha vært regnskapsmessig avskrevet. Selskapene påpekte da at en slik endring ville kunne ha uheldig dobbelteffekt når selskapene for senere år foretok avskrivning på oppskrivningen. Grunnlaget for utbytteutdeling ville da kunne bli redusert to ganger. Både kontoret og nemnda var enig med selskapene på dette punkt,

men antok at problemet kunne avhjelpes ved at selskapene kunne gis et forhøyet utbyttefradrag - beregningsteknisk, bare med betydning for skatteberegningen - i de årene selskapene "tar igjen det tapte".

## 9. INTERNTRANSAKSJONER : SKATTELOVENS § 54 FØRSTE LEDD

### 9.1 Innledende bemerkninger

Siden begynnelsen av 1980-årene har kontrollen av oljeselskaperes transaksjoner med beslektede selskaper vært en prioritert oppgave fra oljeskattemyndighetenes side - noen vil kanskje si at det har vært den oppgaven som har hatt høyest prioritet. En rekke spørsmål har blitt prøvet; det kan her nevnes slike spørsmål som : tynn kapitalisering, prising av internlån, prising av forsikringer tegnet i captive, overhead, prising av NGL osv. Også ved årets ligningsbehandling har alle disse spørsmålene vært opp til vurdering i en eller annen sammenheng. Det ville selvsagt sprengte rammene for denne artikkelen å ta opp spørsmålet i sin fulle bredde. Her vil derfor bare bli tatt opp spørsmål som er "nye" ved årets ligningsbehandling - med "nye" menes da her først og fremst at en spørsmålsstilling for første gang er kommet "opp til overflaten".

Først kort om rettsgrunnlaget : I norsk skatterett er det skattelovens § 54 første ledd som er den sentrale gjennomskjæringsbestemmelsen. Fra og med inntektsåret 1981 har bestemmelsen følgende ordlyd :

"For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Er den annen person, selskap eller innretning bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det foreligger grunn til å anta at inntekten eller formuen er redusert, skal dette anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet. Ved skjønnet skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskap ikke hadde foreligget."

Bestemmelsen gir uttrykk for et såkalt "armlengdeprinsipp" ("arm's length principle"). Dette betyr at økonomiske transaksjoner mellom beslektede selskaper må samsvare med hva som ville vært avtalt mellom uavhengige parter i en tilsvarende eller lignende transaksjon. (Jf. her ordlyden i siste punktum : ".. antas å ville ha vært om interessefellesskap ikke hadde foreligget.")

Av bestemmelsen fremgår det at det er tre vilkår som må være oppfylt for at den skal komme til anvendelse, nemlig :

- 1) Reduksjon, inntekten eller formuen må være redusert.
- 2) Interessefellesskap, det må foreligge direkte eller indirekte interessefellesskap mellom kontrahentene.
- 3) Årsakssammenheng, det må være interessefellesskapet som har forårsaket reduksjonen

Foreligger disse tre vilkårene er skjønnstema hva inntekten eller formuen ville ha vært "om interessefellesskapet ikke hadde foreligget". Vurderingstema er altså det samme i forhold til spørsmålet om det foreligger reduksjon som i forhold til skjønnsutøvelsen.

## **9.2 Det norske selskapet har både inn- og utlån til beslektede selskap**

Som påpekt ovenfor er prisingen av internlån et sentralt kontrollområde i forhold til de internasjonale oljeselskapene. I utgangspunktet er da vurderingstemaet hva prisen på lånet ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Forutsetningen er da at lånevilkårene er forretningsmessig begrunnet og at det er samsvar mellom de formelle vilkår og de reelle forhold (dvs. ikke motstrid mellom form og innhold).

Dersom en undersøkelse av de enkelte lån på dette grunnlag gir som konklusjon at prisen i seg selv ikke gir grunnlag for reaksjon, vil det allikevel kunne tenkes et grunnlag for skattemyndighetene til å gripe inn, nemlig i de tilfellene inn- og utlånsporteføljen med beslektede selskap er slik sammensatt prismessig at det norske selskapet samlet får redusert sin inntekt i forhold til et tenkt tilsvarende uavhengig selskap. Mest typisk vil følgende kunne tenkes : Normalt vil kortsiktige utlån (plasseringer) være priset lavere enn langsiktige innlån. Et selskap som er i en kombinert inn- og utlånssituasjon med beslektede selskap vil derfor kunne "spekulere" i prisforskjellen (rentedifferansen) mellom lån på ulike vilkår og på denne måten "tappe" norske skattefundamenter. Vurderingstemaet i denne relasjonen blir langt vanskeligere enn når man skal søke å finne frem til prisen på et bestemt lån der vilkårene skal legges til grunn. Det er nemlig klart at også et uavhengig selskap vil måtte ha en kombinasjon av inn- og utlån der prisforskjellen vil medføre "tap" i forhold til situasjonen om den samlede portefølje var blitt avregnet i en netto utlåns- eller innlånsposisjon. Et visst "slingsmonn" må derfor aksepteres. Men det er klart at det også finnes en grense for hva ligningsmyndighetene kan akseptere. Denne grense er overskredet når det - på uavhengig basis - vil kunne påvises alternative handlingsmåter som ville gitt et bedre resultat for det norske selskapet isolert bedømt.

Ett selskap hadde for inntektsåret 1989 betydelige inn- og utlån i samme konsernselskap. Renteinntektene fra konsernselskap utgjorde over 50 % av totale finanskostnader, og kortsiktige innskudd - i milliardstørrelse - utgjorde ved årets utgang over 70 % av lån fra samme konsernselskap. Rentedifferansen (forskjellen mellom inn- og utlånsrenten) var ikke ubetydelig.

Selskapet begrunnet denne situasjonen med at selskapet nå var i en mellomfase, dvs. mellom to "tunge" (selskapets egen betegnelse) investeringsperioder. Selskapet ville i de nærmeste årene stå overfor tre større investeringsoppgaver. Dessuten hadde selskapet vært interessert i å øke sin lisensportefølje ved oppkjøp. Noe som etter selskapets oppfatning kunne ført til et betydelig behov for kontanter på kort sikt.

Oljeskattemyndighetene la for sin del til grunn at den type finansieringsbehov som selskapet her viste til måtte kunne planlegges ut fra en noe mer langsiktig synsvinkel, dvs. ved langsiktige låneopptak eller ved egenkapital. Kortsiktige plasseringer trenges for å kunne dekke ekstraordinære kostnader og løpende forpliktelser. I det konkrete tilfellet antok oljeskattemyndighetene at det ut fra en forretningsmessig vurdering ville ha vært naturlig for selskapet å basere seg på en låneavtale med en bestemt

opptrekksmulighet (limit). En slik låneordning ville ha gitt selskapet finansieringsmuligheter for påkommende kjøp av andeler og lisenser. Kostnaden for en slik mulighet ville utvilsomt bli lavere enn den rentedifferanse som selskapet nå måtte bære. Det syntes derfor klart at at det forelå grunnlag for skjønn. Dette ble ytterligere styrket av at for den type planleggbare investeringer selskapet her viste til ville det dessuten være mer lønnsomt å gjennomføre låneopptaket ved behov enn å sitte med en høy lånelimit over lengre tid. Etableringskostnadene ved låneopptak er normalt ubetydelige fordelt over lånenes løpetid. (Et siste moment som også ble tillagt en viss vekt var at utlånene rent faktisk hadde en noe mer langsiktig karakter enn det som formelt var avtalt.)

### 9.3 Forsikringsutgifter i captives

De aller fleste internasjonale oljeselskapene har egne forsikringsselskap, såkalte captives. Sett fra en skatterettslig synsvinkel kan de spørsmål dette reiser deles i to hovedgrupper : i) om betaling av forsikringspremie til captive overhodet gir grunnlag for skattemessig fradrag, og ii) (forutsatt fradragsrett) forholdet mellom pris og ytelse.

Ad. i) : Hovedregelen i norsk skatterett er at det ikke gis skattemessig fradrag for avsetning til selvassuransefond. Ut fra en økonomisk vurdering - dvs. om konsernet betraktes som en økonomisk enhet - fungerer betaling av premie til et captive langt på vei som en form for selvassuranse. Det kunne derfor være nærliggende å tenke seg at denne realitet ble lagt til grunn også i skatterettslig henseende. Men slik er ikke norsk skattepraksis. (Enkelte andre land, f.eks. USA, har her gått mye lenger i å underkjenne betalinger til captives.) Norsk praksis kan synes å ha lagt størst vekt på den formelle siden, nemlig at captivet fremtrer som et selvstendig subjekt. Men man skal ikke se bort fra at den konkrete ordning kan ligge så nær opp mot en selvassuranse at selv norske skattemyndigheter vil velge å se bort fra captivet - det rettslige grunnlaget skulle for såvidt være til stede : det er et alminnelig prinsipp i norsk skatterett at et rettsforhold skal bedømmes etter sitt virkelige innhold. Likevel : den alt overveiende hovedregel i norsk skatterett må antas å være at captive-konstruksjonen legges til grunn. Oljeskattenemnda har ikke i noe tilfelle sett bort fra selve captive-konstruksjonen. Ved årets ligningsbehandling var det likevel et mindretall (2 av 5) som i et konkret tilfelle ville underkjenne ordningen. Ett medlem (med tilslutning fra et annet) ga følgende særvotum :

"Etter skattelovens § 44 første ledd pkt. i er adgangen til å foreta forsikringsmessige avsetninger med virkning for ligningen begrenset til bestemte næringer. Virksomheten i (selskapet) oppfyller ikke disse krav. Etter min oppfatning har (selskapets captive) ingen annen funksjon enn å ivareta morselskapets ønske om å kunne foreta slike forsikringstekniske avsetninger som nevnt.

(Captivet) avsatte i 1988 kr. .... og 1989 kr. .... til fond for risikoutjevning. Etter min mening må morselskapets utgiftsføring av forsikringspremier for 1989 og 1988 reduseres med tilsvarende beløp."

Ad. ii) : I prinsippet dreier det seg her om vanlige internprisvurderinger - dvs. om det er samsvar mellom pris og ytelse utfra en markedsmessig vurdering (pris på armlengdes vilkår). Men det er ingen grunn til å legge skjul på at dette er spesielt vanskelig når det gjelder forsikringspremier. Det er ofte vanskelig å finne direkte sammelignbare ytelser

som er tegnet på uavhengig basis. I en del tilfeller må en derfor foreta justeringer i sammeligningsgrunnlaget - basert på kjennskap om hvordan vilkår og andre forhold som f.eks. risiko påvirker prisen.

Når dette er situasjonen sier det seg selv at kjennskap til captivets reassuransepremier vil kunne være til stor hjelp i vurderingen av om premien betalt direkte til captivet er markedsmessig. Men til nå har ingen selskap med captive hjemmehørende i utlandet villet gi skattemyndighetene slike opplysninger. Det argumenteres her dels formelt - skattemyndighetene har ikke rett til å få slike opplysninger - dels opplyses det at etter selskapenes oppfatning vil slike opplysninger ikke kunne si noe om markedsprisen på den polisen Oljeskattenemnda er satt til å vurdere p.g.a reassuransenes sammensetning. Til dette siste har skattemyndighetene i første omgang fremhevet at verdien av opplysningene vil man ha interesse av selv å vurdere. Der nest deles ikke selskapenes oppfatning av betydningen av at reassuransene er sammensatt av mange risiki ( gjerne i form av en pakkepolise) : Premien i en pakkepolise må uansett bygges opp på grunnlag av de enkelte risiki. Det er utenkelig at den samlede premien fastsettes uten en vurdering av de enkelte elementene i polisen.

Selskapenes manglende vilje til å gi opplysninger om captivenes reforsikringer er i enkelte tilfeller tillagt bevismessig betydning : Skattelovens § 54 første ledd inneholder nemlig en bevisbyrderregel for de tilfellene hvor medkontrahenten (i dette tilfellet captivet) er hjemmehørende i utlandet. Ligningsmyndighetene har også her i utgangspunktet den subjektive bevisbyrde for at inntekten er redusert, men - sammenlignet med ligningsmyndighetenes vanlige bevisbyrde - er kravet til sannsynliggjøring for at det har skjedd en inntektsreduksjon noe mindre. Bestemmelsen bruker her uttrykket "grunn til å anta". Når skattemyndighetene derfor - utfra en sammenligning med andre poliser tegnet i markedet - har grunn til å anta at en forsikringspremie betalt til captive hjemmehørende i utlandet har redusert det norske selskaps inntekt og selskapet ikke vil opplyse noe om captivets reforsikringer, svekker vedkommende selskap klart sin egen mulighet til å tilbakevise skattemyndighetenes sannsynliggjøring av inntektsreduksjonen.

Ved årets ligningsbehandling fikk kontoret tilgang til ett captives reforsikringer. Dette muliggjorde ikke bare en vurdering av forsikringspremiene til det selskapet som hadde sine forsikringer i vedkommende captive, men ga også et verdifullt sammenligningsgrunnlag i forhold til andre utvinningsselskaper på norsk sokkel.

Utgangspunktet for Oljeskattenemndas vurderinger var at captivets reforsikringer var tegnet på uavhengig basis og at disse ratene derfor ga uttrykk for markedets vurdering av premiene. Den premien som oljeselskapet skulle kunne få fradrag for måtte derfor kunne beregnes på basis av reassuranseavtalen med tillegg for de risiki som captivet selv beholdt og de tjenester som captivet hadde utført.

Mellom oljeselskapet og captivet ble prisen fastsatt på grunnlag av prisen for den enkelte risiko (hvert enkelt felt) basert på innhentede prisanslag fra meglere. Reassuransen hadde derimot som forutsetning at alle installasjonene på sokkelen skulle inngå i en pakkepolise. En slik pakkepolise gir muligheter for rabatter og dermed lavere rater. Oljeskattenemnda fant det ikke tvilsomt at det også i prisingen mellom captivet og vedkommende oljeselskap måtte legges til grunn en rasjonell handlemåte, dvs. at

oljeselskapene må forutsettes å tilby sine samlede forsikringsbehov i markedet på en måte som gir den laveste premien. Det ble videre lagt til grunn at dette ville også oljeselskapet selv kunne ha gjort, dvs. uten å gå veien om captive-konstruksjonen.

Captivets reforsikring var lagdelt og et bestemt lag ble beholdt av captivet selv. Ratene i de ulike lagene som var reassurert ga etter Oljeskattenemnda oppfatning mulighet for en direkte ratefastsettelse av det laget som captivet selv hadde beholdt. Men skattemyndighetene la dog til grunn at det måtte gjøres et tillegg for den økte risiko som direktetegningen ga. Det vil her si det ansvar direktetegneren har for å oppfylle polisen om noen av reassurandørene helt eller delvis ikke kan oppfylle. I det seriøse forsikringsmarkedet må det antas at dette er en svært liten risiko og at den tilleggspremien som betales til direktetegneren for denne risiko derfor er liten. I det konkrete tilfellet ble det imidlertid akseptert en rate på 5 % av premiebeløpet for dette ansvar.

Et annet spørsmål som ble reist var - under forutsetning av at det var kapasitetsproblemer i markedet - hvilken betydning captivets egen kapasitet skulle tillegges : Er det prisen med eller uten captivets kapasitet som skal legges til grunn ? Det er blitt hevdet at kapasitetsproblemer i markedet i noen tilfeller vil kunne gi økte rater for de som ønsker å forsikre verdier på grensen av markedets kapasitet. Oljeskattekontorets klare utgangspunkt her er at også captivets kapasitet må regnes med : Utgangspunktet er nemlig at anvendelsen av sktl. § 54 første ledd ikke betyr at det skal ses bort fra captive-konstruksjonen, men at man skal finne frem til prisen som om interessefellesskapet ikke hadde eksistert. Dette betyr at captivet blir en del av det totale markedet.

Et annet forhold som vil kunne vurderes nærmere når captivets reforsikring blir kjent er forholdet mellom captivets egenkapital og den maksimale risiko som captivet selv sitter med. En grunnleggende forutsetning må her være at det er dekning for den risiko som forsikringstageren har betalt for. Hvis ikke kan det være nærliggende å anta at konsernets captive ikke primært er stiftet for å dekke forsikringsbehovet, men først og fremst for å virke som en kapitalavsetningsordning (jf. her problemstillingen under i) ovenfor).

## **10. SPØRSMÅL OM AKSJEERVERV I ANNET OLJESELSKAP VAR I NÆRING. SKATTEMESSIG BEHANDLING AV KOSTNADER VED OPSJON PÅ KJØP AV AKSJER I SAMME SELSKAP.**

Total Marine Norsk A/S hadde opprinnelig en eierandel i Saga Petroleum A/S på 5 %. Av selskapets årsberetning for 1989 fremgår det (se side 15) :

"Saga Petroleum konverterte aksjene i 1989, slik at en gammel aksje ble byttet i 3 A aksjer og 1 B aksje. Den nye aksjens pålydende verdi er 15 kroner.

Etter konverteringen var TMN's aksjebeholdning : 3.994.791 A aksjer og 1.331.591 B aksjer.

TMN solgte samtlige B aksjer i november 1989. Aksjene i Saga Petroleum A.S er bokført til historisk kostpris (kjøpesum)."



Av note 8 til regnskapet fremgår det videre at selskapets eierandel etter salget var 3,8%. Videre fremgår det av note 5 at aksjene ble solgt med en gevinst på 19.973.900 kroner. Ved ligningsbehandlingen måtte det derfor tas stilling til den skattemessige behandlingen av denne gevinsten - i denne sammenheng vil det si om aksjene var ervervet i eller utenfor næring (utvinningsnæringen).

Oljeskattekontoret mente at aksjeervervet måtte sees i sammenheng med de kjøpsavtalene Total inngikk med Aker og DnC nesten ett år etter ervervet av 5 %-andelen. Som kjent hadde Total inngått avtaler med disse to selskapene om kjøp av deres aksjeposter i Saga. DnC's aksjepost var på 10,5 % og Aker's var på 20 %. Dersom disse kjøpene hadde kommet istand ville Total hatt en samlet eierandel i Saga på 35,5 %. En slik eierandel i Saga må antas å ha villet gi en betydelig innflytelse. Det forhold at styret ikke godkjente overdragelsen og at det heller ikke på generalforsamlingen var tilstrekkelig flertall for et forslag om nødvendige vedtektsendringer, kan ikke være avgjørende i dette tilfellet. Utgangspunktet for vurderingen må være selskapets antatte formål med aksjeervervet på det tidspunkt aksjene ble ervervet. Graden av sannsynlighet for at aksjeoppkjøpet ville lykkes kan heller ikke være avgjørende. Bare hvis det ut fra en objektiv vurdering - ved avtaleinngåelsen - fremstod som klart at aksjeervervet ikke var mulig, ville selskapets eget formål med aksjeervervet ikke kunne tillegges vekt. Kontoret mente altså at ervervet av 5 %-eierandel måtte ses i sammenheng med de senere inngåtte kjøpsavtalene : En objektiv bedømmelse måtte tilsi at kjøpet og kjøpsavtalene til sammen ville danne grunnlag for et nærmere samarbeid mellom Saga og Total - dvs. at det var en "særlig og nær" tilknytning mellom aksjeervervet og Totals egen virksomhet. Næringstilknytningssynspunktet styrkes ytterligere av at aksjene ble ervervet til en kurs som på ervervstidspunktet var over dobbelt så høy som børskursen.

Oljeskattenemndas flertall (alle unntatt ett medlem) sluttet seg til kontorets innstilling.

I tilknytning til dette spørsmålet oppstod det ytterligere ett skattespørsmål som - selv om den provenymessige betydningen ikke var stor - sett fra en prinsipiell synsvinkel kanskje er mer interessant : Selskapet hadde nemlig i 1988 pådratt seg kostnader i tilknytning til opsjonen på kjøp av aksjene. Ved ligningen for 1988 ble disse opsjonskostnadene krevet aktivert som (antatt) andel av kostprisen for aksjene. Opsjonen ble altså ikke benyttet i 1989. Nemnda la da til grunn at disse kostnadene skattemessig måtte bli å behandle i samsvar med det underliggende forhold, dvs. som de aksjene de var knyttet til. (Det kan kanskje sies at dette standpunktet ble tatt allerede ved ligningen for 1988 i og med at opsjonskostnadene ble krevet aktivert dette året.) Når aksjene ville ha blitt bedømt som aksjer i næring om de var blitt ervervet, må opsjonskostnadene også være fradragsberettigede i den samme næringen.

## DEL III: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR INNTEKTSÅRET 1990

### 11. SKATTEBETALING - TERMINSKATT

#### 11.1 Innledende bemerkninger

Den særskilte skattebetalingsordningen - terminskatt - for skattytere som driver utvinningsvirksomhet og rørledningstransport er regulert i petroleumsskattelovens § 7 med tilhørende forskrifter gitt ved kgl.res. av 5. september 1980.

Det er Oljeskattekontoret som utskriver terminskatten, jf her forskriftenes § 1 - tilsvarende forventet utlignet skatt - basert på uttalelse fra skattyteren (petrsktl. § 7 nr.2). Terminskatten forfaller til betaling 1. oktober i inntektsåret og 1. april i det påfølgende år. (Sammenligner man med den alminnelige skattebetalingsordningen er den viktigste forskjellen at skattekreditten er et halvt år kortere for skatt som faller på særskattepliktig inntekt.)

#### 11.2 Tidsfrist for søknad om nedsettelse av 2. termin

I forbindelse med innbetaling av 2. termin for 1990 oppstod det enkelte praktiske problemer i tilknytning til spørsmålet om å få endret utskrevet terminskatt. Det er i denne forbindelse viktig å merke seg at bare Oljeskattekontoret har myndighet til å endre den utskrevne terminskatt - riktignok basert på skattyters adgang til å uttale seg for forhøyelse eller nedsettelse finner sted (jf petrsktl. § 7 nr.3). Etter forskriftenes § 1 nr. 2 kan utskrevet terminskatt "endres frem til forfallstid for 2. termin når det er overveiende sannsynlig at den skattepliktige med den utskrevne terminskatt vil få en resterende skatt eller en tilgodesum ved ligningen for vedkommende år."

I prinsippet er det altså klart at terminskatten kan endres så sent som 1. april. Men det sier seg selv at når grunnlaget for endring av terminskatten er selskapets egne opplysninger må Oljeskattekontoret ha til rådighet en viss tid på forhånd til egen saksbehandling og til å underrette innkrevende myndighet osv. Praksis har her vært at søknad om endring må foreligge på Oljeskattekontoret én arbeidsuke før forfall - for forfall 1. april 1991 betød det at eventuelle søknader måtte være kontoret i hende senest onsdag 20. mars siden det i 1991 var en hel rekke med fri- og helligdager rett før første april. Fra 6 selskaper kom det inn søknad om nedsettelse først i påskeuken. Dvs. at kontoret hadde mindre enn tre dager til behandling av søknadene. I og for seg er det i utgangspunktet ikke noe galt i at selskapene sendte inn søknad så sent, som påpekt ovenfor kan terminskatten i prinsippet endres helt frem til forfall. Men det som i denne sammenheng var overraskende var at selskapene hadde basert seg på at deres søknader automatisk ble lagt til grunn. Ved henvendelse til selskapene for å påpeke at søknadene etter fast praksis var for sent innkommet ble det nemlig opplyst at selskapene hadde handlet ut fra at egne beregninger ville bli lagt til grunn og at de derfor ikke hadde nok penger til å betale terminskatten. Det er derfor grunn til å minne om at det er Oljeskattekontoret som fastsetter terminskatten - loven er helt klar på dette punkt. Selv om det i praksis har vært den alt overveiende regel at selskapenes oppgaver blir lagt til grunn, har det forekommet tilfeller der kontoret mer aktivt har anvendt sin myndighet -

f.eks. når kontoret ikke har vært enig med selskapet om de forutsetninger som er lagt til grunn for ansettelsen av terminskatten. Selskapene må altså alltid - inntil Oljeskattekontoret eventuelt har bekreftet at terminskatten er nedsatt - disponere sine midler slik at de kan betale den utskrevne terminskatten ved forfall. Hvis ikke vil selskapet kunne risikere å måtte betale morarenter i samsvar med forskriftenes § 9.

I de konkrete tilfellene som kom opp i år valgte kontoret likevel å endre terminskatten i samsvar med søknadene. Men det presiseres at dette ikke er uttrykk for noen praksisendring : Søknad om nedsettelse av terminskatt må for fremtiden være kontoret i hende mer enn en arbeidsuke før forfall.

### **11.3 Forskuddsbetaling av 2. termin : spørsmålet om rentegodtgjørelse**

Et annet - og skatterettslig atskillig mer interessant - spørsmål har imidlertid oppstått i tilknytning til terminskattebetalingen for 1990 : Tre selskaper har valgt å forskuddsbetale 2. termin terminskatt rett før årsskiftet 90/91. Formålet med denne forskuddsbetalingen har nok først og fremst vært å øke beregningsgrunnlaget for det fradragsberettigede utbyttet - denne problemstillingen vil bli behandlet nærmere under kapittel 8.11. Men en slik forskuddsbetaling reiser også spørsmålet om selskapene har krav på rentegodtgjørelse for perioden frem til forfall. Det kunne her tenkes at selskapene hadde forutsatt en rentegodtgjørelse basert på den rentesats som for tiden anvendes under terminskatteordningen, nemlig 13 % p.a. Dette er for tiden en rentesats som ligger klart over markedsrenten og selskapene kan derfor ha sett på dette som en gunstig plassering. (Fra 01.01.92 er rentesatsen endret til 10 % p.a.)

Etter kontorets oppfatning er petroleumsskattelovgivningen slik utformet på dette området at det ikke er forutsatt andre innbetalinger enn 1. oktober og 1. april. Ved hvert forfall kan skattyteren velge - på eget initiativ - å innbetale tillegg til utskrevet terminskatt. Innbetaling i perioden mellom disse to tidspunkt må derfor bli å betrakte som en forskuddsbetaling til 2. termin. Oljeskattekontoret har imidlertid ikke funnet noe grunnlag i lovgivningen for at innbetaling av terminskatt før forfall skal endre de prinsippene for renteberegning som lovgivningen klart anviser, nemlig at rente skal beregnes med 6,5 % av halvparten av differansen mellom 1. og 2. termin (jf her forskriftenes § 3 nr.1). Kontoret har derfor i uttalelse bl.a. til Kemneren i Oslo lagt til grunn at det ikke er grunnlag for å gi særskilt rentegodtgjørelse ved forskuddsbetaling av 2. termin terminskatt. Dette syn deles også av Finansdepartementet som på eget initiativ (i brev av 20.3.91) har tilskrevet kontoret og påpekt at det etter departementets oppfatning "ikke skal beregnes renter av en for tidlig innbetaling av terminskatt."

### **11.4 Selskapets kjøp av norske kroner på termin - for å kunne møte skattebetalingene - henlagt til hovedkontoret i utlandet**

Et skattyter som driver virksomhet på norsk sokkel ved filial av utenlandsk selskap har i noen år praktisert følgende ordning i tilknytning til skattebetalingen i norske kroner :

Med jevne mellomrom avsettes i filialens regnskaper en andel av inntektene i USD tilsvarende den forventede skatten på de samme inntektene. Samtidig inngår hovedkontoret terminkontrakter på kjøp av norske kroner. Når filialen har behov for

norske kroner for å betale skatter overføres disse fra hovedkontoret til filialen til intern bokføringskurs (hos filialen) pr. tidspunktet for inngåelsen av de enkelte kontraktene.

Umiddelbart kan dette virke som en "nøytral" ordning. Men etter kontorets oppfatning må denne ordningen antas å redusere filialens inntekter : Realiteten i ordningen er at filialen selv kunne ha vekslet om dollaren til kroner pr. avsetningstidspunktet - det er nettopp dette beløpet selskapet får fra hovedkontoret. Ved å sitte med dollar vil filialen bare kunne oppnå en dollarrente, hvis det derimot veksles om til norske kroner vil man kunne få en kronerente. Når da - vurdert i forkant - kronerenten må antas å ligge høyere enn dollarrenten i det lange løp (sannsynligheten er større for at kronerenten skal være høyere enn dollarrenten enn sannsynligheten for at det skal forholde seg omvendt) vil ordningen virke i disfavør av den norske filialen.

Dette kan også ses fra en annen synsvinkel : siden terminkursen er en direkte funksjon av forskjellen i rentenivået på norske kroner og dollar, vil man på tidspunktet for inngåelsen av terminkontrakten med sikkerhet kunne beregne hovedkontorets gevinst (tap) på ordningen.

Kontoret kan ikke se noe grunnlag for at denne ordningen skal kunne fortsette. Filialen må velge mellom å inngå terminkontrakt på egen hånd eller veksle om dollar til kroner fortløpende.

Spørsmålet ble ikke forelagt Oljeskattenemnda til endelig avgjørelse ved årets ligning, kontoret vil derfor overveie å fremme endringssak overfor nemnda.

## **12. PERIODISERING**

### **12.1 Innledende merknader**

Ved fjorårets ligningsbehandling var et av de - fra en provenymessig synsvinkel - viktigste spørsmålene hvordan utgiftene knyttet til arbeidene for å avhjelpe innsynkningen på Ekofisk-feltet skulle periodiseres. I det hele tatt har periodiseringsspørsmål hatt en sentral plass opp gjennom årene ved ligningsbehandlingen - og årets ligningsbehandling har ikke vært noe unntak.

Et stadig tilbakevendende tema når det gjelder periodisering er avgrensningen mellom lete- og utbyggingskostnader. Dette spørsmålet er tatt opp under Del II om ligningsbehandlingen for 1989 ; det vises her til kap. 4.4. Siden fjorårets ligningsbehandling er det imidlertid kommet til enkelte endringsvedtak som gjør det naturlig å gi noen utdypende merknader på enkelte punkter. Det vises her til kap. 12.21 nedenfor. Også når det gjelder aktiveringsplikten for egne administrasjons-kostnader vil det bli gitt enkelte utfyllende merknader til fjorårets fremstilling (jf. Del II) ; det vises til kap. 4.5 nedenfor. Nytt av året er imidlertid at kontoret har tatt opp til vurdering ulike spørsmål knyttet til såkalt "gas-banking" - se kap. 12.3. Til slutt vil en annen "gjenganger" - periodisering av valutagevinster og -tap - bli behandlet i kap. 12.4.

## **12.2 Aktiveringsplikten for utbyggingsomkostninger**

### **12.21 Grensedragningen mellom lete- og utbyggingsomkostninger : Forholdet mellom kostnadens art og tidspunktet for når kostnaden er pådratt.**

#### **Lovgivningen m.v.**

Det vises her til petrsktl. § 3 b (forskriftshjemmel) , petroleumsskatteforskriftenes §§ 2 og 3 og Finansdepartementets merknader til disse bestemmelsene.

[Petroleumsskatteforskriftenes § 2, første ledd

"Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i § 1 regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg"

Merknadene til bestemmelsen :

"Med "utbygging" menes i denne sammenheng såvel konstruksjon som bygging og installering av driftsmidlene. Bestemmelsen i første ledd omfatter således blant annet utgifter til lønninger og materialer, utgifter ved produksjonsboring (herunder også boring av tørre hull og avgrensninghull), forsyningstjeneste, prosjektering og planlegging m.v. samt indirekte utgifter som f.eks. andel av fellesutgifter og administrasjonsutgifter. Utgiftene henføres til de enkelte driftsmidler, jf. § 4"

Petroleumsskatteforskriftenes § 3 :

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

Merknadene til bestemmelsen :

"Utgifter til undersøkelsesboring og andre undersøkelsesutgifter kan ikke medtas i kostprisen for driftsmidler som nevnt i § 1. Med undersøkelsesboring menes boring av hull som primært har til hensikt å påvise nye forekomster. Boring fra boreplattformer i permanent posisjon blir normalt ikke å anse som undersøkelsesboring.

Hvis utgifter til leting og undersøkelsesboring likevel aktiveres, må de avskrives i samsvar med regelen for god regnskapsskikk"]

#### **Tema**

I grensedragningen mellom lete- og utbyggingskostnader er det to forhold som står sentralt, nemlig kostnadens art og tidsaspektet, dvs. det tidspunkt i prosessen kostnaden er pådratt.

#### **Kostnadens art - tidsaspektet**

Begrepet kostnadens art er ikke noe entydig begrep, men når jeg i det følgende bruker begrepet ligger det i dette at man (kanskje) ut fra kostnadens betegnelse eller tjenestens eller gjenstandens art eller beskaffenhet normalt vil kunne trekke en konklusjon om hva kostnaden knytter seg til - f.eks. om det er en utbyggingskostnad eller ikke.

Dette er likevel bare et utgangspunkt, bedømmelsen kan ikke gjøres i et "vakuum" - i dette ligger at bedømmelsen også må bygge på en vurdering av den sammenhengen

kostnaden forekommer i. Når det gjelder utvinningsvirksomhet vil denne "sammenhengen" oftest være tidsmomentet, dvs. i hvilken fase av virksomheten kostnaden er pådratt.

Enkelte selskaper kan synes å ha fokusert i for stor grad på tidsaspektet ved vurderingen av om det foreligger aktiveringsplikt. Dette har nok sin årsak i at de første klagekjennelsene som gjaldt aktiveringsplikten også i stor utstrekning fokuserte på dette momentet. Men disse kjennelsene gjaldt først og fremst avgrensningsbrønner, og det spesielle med brønner er at de ut fra en kostnadmessig klassifisering må sies å være "nøytrale". Når det er tilfellet vil det derfor være naturlig å foreta en avgrensning mot aktiveringsplikten basert på et tidskriterium.

Utgangspunktet er altså at man må bedømme kostnaden i den sammenhengen den er pådratt. Ser man bort fra de tilfeller hvor det ennå ikke er påvist hydrokarboner, er spørsmålet om aktiveringsplikt ikke entydig gitt ved utelukkende å konstatere tidspunktet for når kostnadene er pådratt. Er det ikke påvist petroleum er det klart at det ikke kan foreligge aktiveringsplikt på det grunnlaget at det dreier seg om utbyggingskostnader. Men man skal her merke seg at det kan foreligge aktiveringsplikt etter skattelovgivningens alminnelige regler om aktivering, dvs. at det er ervervet varige verdier (men som altså ikke er knyttet til ervervet av de faste installasjonene på sokkelen, men f.eks. et annet driftsmiddel).

Etter at det er gjort funn blir situasjonen straks mer komplisert. Men selv da vil det som oftest være rimelig klart at kostnader pådratt i initialfasen er letekostnader.

Frem til endelig vedtak om utbygging fattes går prosjektet gjennom ulike stadier som f.eks. forskjellige undersøkelser knyttet til vurderingen av om feltet skal bygges ut, operatørens kommersialitetserklæring, tilslutningen fra de øvrige deltakerne, foreleggelse og godkjennelse av plan for utbygging og drift (jf. petroleumslovens § 23) osv. Fra en skatterettslig synsvinkel er det viktig å få frem at ingen av disse stadiene i seg selv er avgjørende for spørsmålet om aktiveringsplikt eller ikke. Dette syn bygger, slik jeg ser det, også Klagenemnda på. I en kjennelse for inntektsåret 1984 uttaler nemnda bl.a. :

"Nemnda er - i likhet med Oljeskattekontoret - kommet til at det foreliggende fradragsspørsmål må bli å avgjøre på grunnlag av omkostningens karakter, og ikke ut fra spørsmålet om utbyggingsfasen generelt var begynt eller ikke, i 1984."

Denne uttalelsen er, som det fremgår, knyttet til et konkret spørsmål og må selvsagt vurderes på dette grunnlag. Spørsmålet gjaldt aktiveringsplikt på Troll, og nemnda hadde allerede konstatert hva gjaldt 1984 at "Det var neppe særlig tvilsomt at feltet ville bli utbygget i forholdsvis nær fremtid". Men uttalelsen er likevel viktig, ikke så mye fordi den fastslår at spørsmålet om aktiveringsplikt skal avgjøres ut fra "omkostningens karakter", men fordi det fastslås at det heller ikke var avgjørende "om utbyggingsfasen generelt var begynt eller ikke". Det sentrale ordet er her "generelt" - i dette ligger for det første det selvsagte at aktiveringsplikten ikke inntreffer på et bestemt tidspunkt, men implisitt i dette ligger det en forutsetning om at tidsmomentet - hvor i prosessen man befinner seg - har betydning for bedømmelsen.

Vi er altså tilbake til det utgangspunktet jeg tok. Spørsmålet blir derfor hvilken betydning tidsmomentet har i forhold til omkostningens karakter/kostnadens art. En analyse av dette spørsmålet kan kanskje best gjøres ved å ta utgangspunkt i et felt hvor det kort tid etter at det er konstatert petroleum kan fastslås et det ikke er et spørsmål om feltet vil bli utbygget, men når og hvordan. Man befinner seg altså i tid etter det tidspunkt hvor det er sikkert at feltet vil bli utbygget. Kostnadene som deretter pådras vil da normalt være knyttet til vurdering av reservoaret og planlegging av ulike utbyggingsalternativ. Bygger man på Klagenemndas kjennelser vil slike kostnader være aktiveringspliktige. Denne situasjonen kan så sammenlignes med tilfeller hvor det er ulike grader av sikkerhet med hensyn til om feltet vil bli utbygget, men hvor det pådras samme typer kostnader - dvs. kostnader knyttet til evaluering av reservoaret og planlegging av forskjellige utbyggingskonsepter.

I forhold til avgrensningsbrønner - som vel må sies å være et ledd i evalueringen av feltet - har Klagenemnda uttalt :

"Når en forekomst er sikkert påvist og funnet kommersielt drivverdig, må man som regel regne med at forekomsten vil bli utbygd før eller senere. Men etter nemndas syn kan ikke dette alene være avgjørende for at utgifter med boring av avgrensningshull som finner sted etter dette tidspunkt, skal aktiveres og være gjenstand for avskrivning. ....  
Forutsetningen må være at det kan regnes med utbygging i en noenlunde nær fremtid. Hvis det kan regnes med utbygging i en noenlunde nær fremtid, kan utgiftene med boring av avgrensningshull naturlig karakteriseres som utgifter "ved utbyggingen", jfr. forskriftenes § 2, ellers ikke"

Det fremgår her at for avgrensningsbrønner vil aktiveringsplikt avhenge av at to vilkår er oppfylt, nemlig at det

- 1) foreligger en kommersialitetserklæring og
- 2) at det kan regnes med utbygging i noenlunde nær fremtid.

Nemnda har altså her valgt en modell som bygger på avgrensning i tid kombinert med en vurdering som til en viss grad vil måtte bygge på skjønn. Når det gjelder avgrensningsbrønner er dette et naturlig valg. Som påpekt ovenfor er nemlig det karakteristiske for brønner at det ut fra en kostnadsart-betraktning normalt ikke vil kunne sies noe om hvorvidt kostnaden er aktiveringspliktig eller ikke.

Andre kostnader vil derimot ut fra en artsbetraktning mer direkte kunne karakteriseres som utbyggingskostnader. Dette gjelder f.eks. kostnader som knytter seg til planleggingen av utbyggingen. Som et generelt skatterettslig - altså ikke spesifikt petroleumsskatterettslig - utgangspunkt vil alle utgifter i tilknytning til planlegging av et anlegg være aktiveringspliktig. Problemer oppstår i de tilfellene denne planleggingen også er et ledd i vurderingen av om anlegget overhodet skal bygges. Vi kan her stå overfor det forhold at først planlegges utbyggingen, deretter tas beslutningen om at utbyggingen skal gjennomføres og endelig bruker man da de planene man utarbeidet i forbindelse med vurderingen av om man skulle utbygge ved selve gjennomføringen av utbyggingen. Utgangspunktet må her være at kostnader som er pådratt for å avgjøre om utbygging skal finne sted ikke er aktiveringspliktige. En del slike kostnader kan det nok rent terminologisk synes å være noe unaturlig å karakterisere som letekostnader selv

om det ikke foreligger aktiveringsplikt. Særlig vil dette gjelde en del planleggings- og evalueringskostnader. Men for selskapene har vel ikke betegnelsen så stor interesse så lenge kostnadene kan fradras direkte.

Utgangspunktet er altså at dersom kostnaden er pådratt først og fremst av hensyn til avgjørelsen om det skal bli utbygging overhodet, er det mest nærliggende å legge til grunn at det ikke foreligger aktiveringsplikt. Men dette utgangspunktet gir allikevel bare en viss veiledning. Dette fordi det for alle felt vil knytte seg usikkerhet til om de overhodet vil bli utbygget før endelig beslutning er fattet, ja selv etter dette tidspunkt kan det vel påvises en viss teoretisk sannsynlighet for at det ikke vil bli utbygging. Klagenemnda la i kjennelsen vedrørende Troll-feltet til grunn at det i 1984 "neppe [var] særlig tvilsomt" at feltet ville bli utbygget, men det var først i september 1986 at endelig plan for utbygging og drift ble lagt frem for dette feltets vedkommende. Selv etter dette tidspunkt må det antas å ha foreligget en - riktignok svært liten - sannsynlighet for at feltet ikke ville bli utbygget.

Konklusjonen så langt blir derfor at uansett om kostnadene i utgangspunktet kan sies å være pådratt av hensyn til beslutningen om feltet overhodet vil bli utbygget, vil realiteten være at spørsmålet om aktiveringsplikt - forutsatt at vilkåret om kostnadsart er oppfylt - må bygge på en sannsynlighetsvurdering. Det sentrale spørsmål blir derfor hvilke kriterier som skal legges til grunn for denne sannsynlighetsvurderingen.

### **Nærmere om sannsynlighetsvurderingen**

Klagenemnda kan neppe sies å ha vurdert spørsmålet i sin fulle bredde. Troll-kjennelsen fra 1984 er nok den kjennelsen der Klagenemnda har kommet lengst i å formulere grensen mellom lete- og utbyggingskostnader. Men : Når man tar i betraktning at nemnda i denne kjennelsen la til grunn at det "neppe var særlig tvilsomt at feltet ville bli utbygget i forholdsvis nær fremtid", mangler vi fortsatt nemndas vurdering av de tilfeller der det knytter seg større usikkerhet til utbyggingsalternativet.

Enkelte vil kanskje hevde at nemnda i denne kjennelsen har fastlagt kriteriet når den bruker formuleringen "neppe særlig tvilsomt". Men det vil etter min mening være å legge for mye i det som fra nemndas side her mer fremtrer som en konstatering. Dersom formuleringen nemnda brukte i dette tilfellet var ment som et avsluttet kriterium måtte man forvente at nemnda foretok en grensedragning mot sannsynligheter som medførte at det ikke forelå aktiveringsplikt. Men slike vurderinger har nemnda ikke foretatt : betydningen av sannsynligheten for utbygging er overhodet ikke drøftet. Dessuten : Formuleringen "neppe særlig tvilsomt" gir bare en viss veiledning. Det er behov for flere kjennelser før grensedragningen i forhold til sannsynlighetsvurderingen kan få et mere presist innhold. Troll-kjennelsen er neppe noe godt grunnlag for å kunne fastslå kravet til sannsynlighet nettopp fordi det i dette tilfellet var klart at feltet ville bli bygget ut.

Derimot har Oljeskattenemnda nylig fattet et endringsvedtak vedrørende Snorrefeltet hvor sannsynlighetsvurderingen mer eksplisitt er kommet til uttrykk. Spørsmålet i denne endringssaken var om det forelå aktiveringsplikt for kostnader vedrørende såkalte "development studies" påløpt i årene 1984-88.

### **Endringsvedtak vedrørende Snorre**



Oljeskattenemnda tok i dette endringsvedtaket utgangspunkt i Klagenemndas kjennelse vedrørende Troll. Etter nemndas oppfatning måtte den da ta standpunkt til to spørsmål :

- a) om det i perioden 1984 - 1988 fremstod som sannsynlig at Snorrefeltet ville bli utbygget i noenlunde nær fremtid, og
- b) om de såkalte "development studies" vedrørende Snorre-feltet er av samme art som de kostnadene vedrørende Troll-feltet - også benevnt "development studies" - som Klagenemnda fant var aktiveringspliktige.

Kan begge disse spørsmål besvares bekreftende vil det foreligge aktiveringsplikt.

Når det gjaldt spørsmål b) konkluderte Oljeskattenemnda med at kostnadene påløpt på Snorre etter sin art syntes å sammenfalle med de kostnadstyper som i Troll-kjennelsen ble klassifisert som utbyggingskostnader. Enkelte kostnadstyper ble endog ansett å ha en klarere tilknytning til utbyggingen enn de kostnadene som var omtvistet i Troll-kjennelsen. Dette gjaldt særlig kostnader påløpt i tilknytning til Plan for Utbygging og Drift (PUD) som selskapene på Troll selv hadde aktivert, men som altså var inkludert i "development studies" på Snorre og utgiftsført.

Når det gjaldt sannsynlighetsvurderingen tok nemnda utgangspunkt i at lisensene til Troll og Snorre var tildelt noenlunde samtidig og at PUD også var fremlagt omtrent samtidig (h.h.v. september -86 og mars -87). Derimot ble Troll-feltet erklært kommersielt så tidlig som i november 1983, mens tilsvarende erklæring for Snorre først kom samtidig med PUD i mars 1987.

Nemnda la videre til grunn at operatøren allerede i 1982/83 var klar over at Snorre var et betydelig oljefelt. Så tidlig som i 1984 ble feltets oljereserver anslått til tre ganger Ula-feltets. Pr. dato er feltet det femte største oljefeltet på norsk sokkel. Snorre er altså imotsetning til Troll et oljefelt og spørsmålet om muligheten for avsetning av produksjonen som var fremme i klagekjennelsen vedrørende Troll, er derfor ikke til stede når det gjelder Snorre.

Nemnda påpekte også at de vurderinger som ble gjort av Regjering og Storting i 1987/88 bare knyttet seg til spørsmålet om når (den såkalte **køordning**), ikke om feltet skulle utbygges. Det fremgikk dessuten av St.prp. 56 (1987-88) at feltet allerede på dette tidspunkt var ferdig planlagt og klart til utbygging.

Endelig la nemnda til grunn at i forhold til den break-even pris som var angitt i ovennevnte St.prp. vedrørende Snorre, bygget alle seriøse vurderinger - også de vurderinger som ble gjort i den korte perioden med ekstremt lave priser - på at prisen på lang sikt ville ligge betydelig høyere (enn break-even).

Nemnda konkluderte etter dette med at det i 1984/85 måtte fremstå som meget sannsynlig at Snorre-feltet ville bli utbygget i noenlunde nær fremtid. Det at det i dette tilfellet ville dreie seg om en teknisk komplisert utbygging tilsa ingen annen vurdering enn i Troll-kjennelsen. (Generelt kan det konstateres at den teknologiske utvikling har vært så god at stadig flere felt vil kunne gi lønnsomhet ved utbygging.)

Som påpekt foran fant nemnda at kostnadene påløpt på Snorre etter sin art i stor utstrekning sammenfalt med de kostnadene som i Troll-kjennelsen ble klassifisert som utbyggingskostnader. Når da nemnda dessuten kunne konstatere at sannsynlighet for utbygging i noenlunde nær fremtid forelå i dette tilfellet, var det ikke nødvendig for nemnda å ta standpunkt til om det uansett ville ha foreligget aktiveringsplikt for denne type kostnader på grunnlag av omkostningens art. (Foreligger en slik ubetinget aktiveringsplikt vil utgiftsføring tidligst kunne foretas når investeringen er tapt, jf. sktl. § 44, 1.ledd, bokstav d, dvs. når det med rimelig sikkerhet kan konstateres at utbygging ikke vil finne sted.)

### **"Nær fremtid"**

Sannsynlighetskravet er altså også koblet opp mot et krav om at utbygging skal skje i "forholdsvis nær fremtid". Kravet om "nær fremtid" ble i første omgang formulert i relasjon til spørsmålet om aktiveringsplikt for avgrensningsbrønner, men kravet er gjentatt i Troll-kjennelsen. Og må derfor antas å gjelde generelt. Men nettopp det forhold at Troll-feltet i 1984 tilfredsstilte kravet om "nær fremtid" viser at begrepet - slik Klagenemnda anvender det - kan innebære et relativt langt tidsperspektiv. Dette ble da også fremhevet av Oljeskattenemnda i endringsvedtaket vedrørende Snorre.

### **Køordningen**

Denne har i enkelte tilfelle vært brukt som et argument i forhold til selve sannsynlighetsvurderingen. Men det kan - som et utgangspunkt - ikke være korrekt. Bare dersom ordningen representerer en utsettelse på det uvisse eller det dreier seg om en spesielt lang utsettelse, kan en eventuell køordning tillegges en slik betydning, jf her kriteriet om utbygging i "noenlunde nær fremtid". Køordningen knytter seg (jf ovenfor) først og fremst til spørsmålet om når utbygging skal finne sted - altså ikke et spørsmål om om utbygging skal finne sted.

### **Plan for utbygging og drift (PUD)**

Denne er omtalt i petroleumslovens § 23. Som påpekt ovenfor hadde deltakerne på Snorre inkludert kostnadene knyttet til denne planen i "development studies" og krevet direkte utgiftsfradrag med den begrunnelse at det her dreide seg om kostnader pådratt for å avgjøre om feltet skulle utbygges. Men for denne type kostnader må det antas ikke å foreligge situasjoner som berettiger direkte utgiftsføring. Det ville være underlig om man utarbeidet en slik plan i en situasjon der det var sannsynlighetsovervekt for at feltet ikke ville bli utbygget. Dette har imidlertid ikke vært noe stort problem i praksis da det i de aller fleste tilfeller, jf. her bl.a. Troll, er lagt til grunn av selskapene selv at PUD representerer aktiveringspliktige kostnader.

### **12.22 Egne administrasjonsomkostninger**

I kapittel 4.5 Del II påpekes det at også ikke-operatørenes egne administrasjonsomkostninger omfattes av aktiveringsplikten (i den utstrekning de er påløpt i forbindelse med utbyggingen). Dette syn bygger bl.a. på to klagekjennelser fra 1980. I den ene kjennelsen uttalte nemnda følgende :

"Klagenemnda bemerker at etter forskriftenes § 2 skal alle utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt, aktiveres som kostpris for driftsmidler. Dette gjelder også utbyggingsfelts andel av generelle administrasjonsomkostninger."

Denne uttalelsen kom nemnda med i en kjennelse vedrørende et selskap som var operatør. Det er derfor ikke unaturlig at enkelte oppfattet en henvisning til denne uttalelsen som lite treffende m.h.t. aktiveringsplikt for ikke-operatørens egne administrasjonskostnader. To selskaper valgte derfor å få spørsmålet prøvet for Klagenemnda på nytt. Det disse to selskapene imidlertid ikke syntes å være klar over var at nemnda avsa to kjennelser vedrørende dette spørsmålet for inntektsåret 1980. Og den andre kjennelsen gjaldt et selskap som stort sett var ikke-operatør på de felt under utbygging som selskapet hadde eierinteresser i. For dette selskapet ble det lagt til grunn at egne administrasjonskostnader måtte bli å aktivere også på disse feltene.

I denne forbindelse kan det være grunn til å påpeke at dette er en forståelse av reglene som er lagt til grunn av oljeskattemyndighetene fra det tidspunkt de særskilte reglene vedrørende aktiveringsplikt for utbyggingsomkostninger kom til anvendelse. Denne forståelsen er nettopp grunnen til at forholdet er vurdert i enkelte bokettersyn på slutten av 70-tallet og begynnelsen av 80-tallet. På denne måten ble det avdekket at noen selskaper hadde et annet syn på forståelsen av reglene. Dette medførte at spørsmålet ble gjenstand for klagebehandling - en klagebehandling som altså gav som resultat at Klagenemnda ga sin tilslutning til Oljeskattekontorets forståelse av reglene. På denne bakgrunn må det kunne fastslås at praksis på dette området har vært fast etablert fra og med det inntektsår reglene er gitt anvendelse, nemlig inntektsåret 1975. (Et annet spørsmål er i hvilken utstrekning oljeskattemyndighetene har kontrollert at denne forståelsen også er lagt til grunn av selskapene : Om ligningskontrollen på dette området ikke har vært fullstendig, kan dette ikke tillegges noen avgjørende betydning. Det sentrale er at skattemyndighetene har hatt et entydig standpunkt til spørsmålet i hele den perioden spørsmålet har hatt aktualitet. Det sier seg for øvrig selv at det ikke er mulig å gjennomføre en ligning der alle tenkelige spørsmål er gjenstand for kontroll. Også Oljeskattekontoret - som øvrige ligningsmyndigheter - har begrensede ressurser, og må derfor foreta prioriteringer. Det er derfor helt naturlig at kontrollen på dette området er skjerpet fra og med 1987 etter at spørsmålet har fått betydelig større provenymessig betydning. Kontrollmyndighetene kan ikke bebreides at det tas provenymessige hensyn ved prioriteringen av ressursbruken.)

Når spørsmålet nå kom opp for Klagenemnda igjen fant nemnda ingen grunn til å fravike det standpunkt som ble tatt ved klagebehandlingen for inntektsåret 1980. Nemnda konkluderte derfor slik :

"Klagenemnda kan ikke se at det er grunn til å behandle de deltagende selskapers egne administrasjonsomkostninger i forbindelse med utbyggingsvirksomheten anderledes enn operatørselskapets."

(Det kan her opplyses at ett av selskapene har tatt ut stevning hva gjelder denne avgjørelsen.)

At øvrige deltakeres egne administrasjonskostnader må likestilles med operatørens når det gjelder aktiveringsplikten, antas også å følge av merknadene til forskriftenes § 2. Det fremgår nemlig der helt klart at "indirekte utgifter som f.eks. andel av fellesutgifter og administrasjonsutgifter" omfattes av aktiveringsplikten. Det er i merknadene ikke tatt noe forbehold m.h.t. ikke-operatørens egne administrasjonskostnader. Når det

påpekes at en slik aktiveringsplikt vil kunne medføre at ikke-operatørene får en høyere anskaffelseskostnad enn operatøren, er det ikke noe spesielt ved dette sett fra en skatterettslig synsvinkel : Det alminnelige utgangspunkt m.h.t. aktiveringsplikten er ikke hvilke verdier som er anskaffet, men driftsmiddelets faktiske kostpris. Og at kostprisen kan bli forskjellig for samme driftsmiddel for forskjellige skattytere er høyst vanlig. Det er like fullt den enkelte skattyters anskaffelseskost som utgjør dennes avskrivningsgrunnlag. I forholdet mellom operatør og ikke-operatør er det nettopp posisjonen som operatør som gjør at denne relativt sett vil kunne pådra seg noe lavere anskaffelseskostnader (slik disse er definert i forskriftenes § 2).

## **12.3 Gasslån ("Gas Banking")**

### **12.31 Innledende merknader**

Lån av gass mellom rettighetshavere på ulike felt, såkalt "gas banking", har tidligere hatt et relativt beskjedent omfang. Vi har imidlertid i den senere tid observert at slike ordninger er blitt mer vanlig. Dette faktum forsterker selvfølgelig nødvendigheten av at oljeskattemyndighetene foretar en gjennomgang av de skatterettslige problemstillinger som reiser seg i denne forbindelse. Det skal her ikke legges skjul på at spørsmålet nok burde vært tatt opp på et tidligere tidspunkt. Dessverre har Oljeskattenemnda heller ikke ved årets ligning fått seg forelagt spørsmålet til avgjørelse. Den følgende redegjørelse bygger derfor på de (muligens noe foreløpige) betraktninger kontoret mener må legges til grunn.

Kontoret er kjent med at Norsk Oljeregnskapsforening har nedsatt et eget utvalg til å utrede både de regnskaps- og skatterettslige sidene knyttet til gasslån. Men på det nåværende tidspunkt er det ikke fremlagt noen endelig anbefaling fra gruppen. For skattemyndighetene er det selvsagt verdifullt at næringen foretar slike utredninger, særlig vil det ha interesse å få beskrevet de ulike ordningene som forekommer, men uansett vil dette bare kunne ses på som et innspill i debatten hva gjelder de skatterettslige løsninger.

### **12.32 Problemstilling**

Når rettighetshaverne på ett felt låner gass fra et annet felt, vil det på begge felt oppstå avvik mellom solgt kvantum gass og produsert kvantum (feltene vil ha en salgsprofil som avviker fra produksjonsprofilen). Normalt vil slike gass-lån strekke seg over minst to inntektsår. Det vil da oppstå problem i forbindelse med den skattemessige periodisering av inntekter og utgifter vedrørende denne gassen. Periodiseringsspørsmålene vil bli behandlet nedenfor under 12.33 - 12.35.

(Det vil det også oppstå spesielle problem i tilfeller der minst ett av feltene kvalifiserer for produksjonsgodtgjørelse. Problemene vil som kjent være knyttet til tidspunkt og beregningsgrunnlag for slik godtgjørelse. Disse spørsmålene vil bli drøftet i kap. 19)

### 12.33 Aktivering/antesipering

Det første spørsmål man må ta standpunkt til er om långiver har plikt til å aktivere tilgodehavendet og om låntaker kan antesipere forpliktelsen. (Forutsetningen er her at det legges til grunn at det dreier seg om et reelt låneforhold, og ikke om kjøp/salg).

#### Det rettslige grunnlaget - hovedregel

Spørsmålet kan ikke anses direkte regulert i lovgivningen. Løsningen må søkes i alminnelige skatterettslige periodiseringsprinsipper (men også regnskapsrettslige i den utstrekning disse supplerer de skatterettslige periodiseringsprinsipper). Det må dessuten være naturlig å bygge på de prinsippene som er nedfelt i normprisforskriftenes § 3 som gjelder vurdering av over- og underlift ved normprisregulerte salg. (Denne bestemmelsen gjelder i forholdet mellom deltakere i samme rettighetshavergruppe.)

Kontoret har på basis av dette utgangspunkt lagt til grunn at hovedregelen er at inntekter og utgifter i forbindelse med inn- og utlån av gass skal periodiseres til det år gassen selges. Dette betyr at låntaker skal antesipere (vare)kostnader og långiver aktivere (vare)kostnader.

#### Gassen forventes tilbakelevert

Er det klart at det dreier seg om lån der gassen vil bli tilbakelevert, gjelder hovedregelen fullt ut: låntaker (som selger gass produsert på annet felt) må inntektsføre salgsinntekten og kan utgiftsføre estimerte kostnader på eget felt for tilsvarende kvantum. Likeledes må utlåner (produsent) periodisere utgiftene ved utlånt kvantum til det år tilsvarende kvantum blir tilbakelevert og selges ("matching" av inntekter og utgifter). Produsenten som opprinnelig har hatt utgifter ved gass som er solgt av deltakere på andre felt, må inntektsføre (utgiftsreduksjon) og aktivere utgifter tilknyttet utlånt kvantum inntil han får salgsinntekt ved tilbakelevering. Ovenstående vil medføre symmetri i prinsipp, men neppe i beløp idet selgergruppen (som antesiperer utgifter) og produsentgruppen (som må aktivere) må ta utgangspunkt i kostnader på eget (hvert sitt) felt.

#### Tvil om gassen vil bli tilbakelevert

Mer problematisk er det i de tilfeller der det er tvil om tilbakelevering vil finne sted, f.eks. fordi utlåner foreløpig ikke har oppnådd/sluttforhandlet gass-salgssavtale.

Disse tilfellene må vurderes særskilt når de oppstår, der bl.a. sannsynligheten for tilbakelevering vil være av vesentlig betydning. Kontoret antar at en etter gjeldende regler i slike tilfeller kan komme til et resultat der en ikke oppnår symmetri på innlåns- og utlånsiden. Dvs. at selger får utgiftsføre antesiperte egne kostnader ved eventuell tilbakelevering uten at produsent (på grunn av usikkerhet om tilbakelevering) kan pålegges tilsvarende aktiveringsplikt for kostnader tilknyttet utlånt kvantum - løsningen her vil formodentlig måtte forankres i forsiktighetsprinsippet.

### 12.34 Verdssettelse

Hovedregelen er altså at forpliktelsen/tilgodehavendet skal antesiperes/aktiveres. Spørsmålet blir dernest hvilket prinsipp som skal legges til grunn ved verdssettelsen. Utgangspunktet må her være at verdssettelsen skal skje til tilvirkningskost :

fellestrekkene med over-/underlift tilfellene og formålsbetraktninger tilsier en mest mulig symmetrisk løsning (helt symmetrisk blir løsningen altså ikke, jf. ovenfor, siden verdsettelsen skal skje med utgangspunkt i tilvirkningskostnader for eget felt).

Dette utgangspunktet må trolig modifiseres noe når det gjelder verdsettelsen av tilgodehavendet: er salgsverdien lavere enn tilvirkningskost må denne lavere verdi kunne legges til grunn.

Derimot skal salgsverdien ikke kunne legges til grunn ved verdsettelsen av forpliktelsen i de tilfelle hvor salgsverdien er høyere enn tilvirkningskost. (En mulig begrunnelse for en slik verdsettelse kan være at det er tvilsomt om låntaker senere vil ha gass tilgjengelig for tilbakelevering slik at tilbakelevering må dekkes ved kjøp av gass i det frie marked. Men i en slik situasjon er det vel mer naturlig å behandle forholdet skattemessig som kjøp og salg.)

### 12.35 Tilvirkningskost

Hvilke elementer som inngår i begrepet tilvirkningskost er ikke ubetinget klart i alle relasjoner, kontoret har observert noe ulik praksis når det gjelder anvendelsen av begrepet i forhold til over-/underliftbestemmelsene, men noen vesentlig betydning kan man vanskelig si at dette har hatt. Viktig å merke seg er imidlertid at det fra og med 1991 vil gjelde nye regler på dette området, jf. ny § 50, 2.ledd, bokstav a i skatteloven: Det er nå bare **direkte produksjonskostnader** som er aktiveringspliktige (jf. her Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kap. 7.4.2). Dette verdsettelsesprinsipp må antas også å gjelde i forhold til "gas banking"-tilfellene.

### 12.36 Hvordan spørsmålet er behandlet ved ligningen

Utgangspunktet for årets ligning var å tilstrebe symmetri i periodiseringen hos låntakergruppen og långivergruppen. Dessuten ble det lagt til grunn at samme selskap måtte anvende samme prinsipp i innlåns- som utlånsposisjon : velger selskapet å avsette for å dekke forpliktelsen knyttet til en innlånsposisjon, må det samme selskap også aktivere tilgodehavende i utlånsposisjon.

### 12.4 Rullering av lån med kort løpetid : spørsmål om kriterier for skatterettslig innfrielse

Utgangspunktet i norsk skatterett er at urealisert agio (valutagevinst) ikke er skattepliktig inntekt - skatteplikten inntreffer først når gevinsten realiseres. Unntaket fra denne regelen knytter seg til plikten til å reversere tidligere utgiftsført urealisert disagio, jf. her sktl. § 50, 5.ledd. For en skattyter som har finansiert sitt kapitalbehov med lån i fremmed valuta og som har et (relativt) konstant behov for fremmedkapital, vil det derfor være av stor betydning at låneopptaket gjennomføres på en slik måte at det som for selskapet, ut fra en økonomisk betraktning, fremtrer som et løpende låneforhold, ikke medfører fortløpende realisering av agio som må inntektsføres for skatteformål.

Spørsmålet om hva som skal til for at et lån skal anses innfridd var oppe både ved ligningen for 1987 og 1988 når det gjaldt ulike former for **refinansiering**. Konklusjonen dengang var at det ikke var mulig å operere med helt klare kriterier, men at løsningen måtte bygge på en helhetsvurdering av refinansieringen. Dersom :

- initiativet til refinansieringen kom fra debitor,
- formålet har vært å endre debtors økonomiske handlefrihet,
- refinansieringen har medført reelle endringer (utover det som følger av formålet med refinansieringen) : ny agent, endringer i bankkonsortiet, endret sikkerhet, endret opptrekksmulighet osv.,
- selskapet var tvunget til å refinansiere på grunn av forfall eller eventuelt av andre grunner,

er det momenter som trekker i retning av at refinansieringen må bli å betrakte som en innfrielse.

Ved årets ligningsbehandling var spørsmålet om det forelå innfrielse ikke knyttet til en refinansiering, men til en låneordning der selskapet trekker opp innenfor en låneramme hvor de enkelte transjene har kort løpetid og kunne fornyes - etter selskapets eget valg ("borrowing options") - på fire forskjellige måter. Låneordningen i dette tilfellet er en såkalt "Multi Option Facility". De fire såkalte "borrowing options" var : Committed Revolving Option, US Dollar Euronote Option, US Dollar and Eurocurrency Intermediate Term Note Option og Euroloan Advances Option. Bankkonsortiet har gitt et forpliktende lånetilsagn innenfor rammen. Selskapet er gitt en stor grad av valgfrihet når det gjelder vilkårene (bl.a. løpetid og valuta) i den enkelte transje (innenfor den enkelte "option"). Slik faktum fremstod for Oljeskattenemnda var ikke de to "notes"-alternativene (gjeldsbrev) benyttet i 1990. De benyttede "borrowing options" var derfor :

- i) Revolving credit : bankene i konsortiet er med etter en pro rata fordeling av deres forpliktelse ifølge låneavtalen. Rentemarginen (over LIBOR) er fast og den samme for alle bankene.
- ii) Short term advance : låntaker velger basert på bud (på marginen over LIBOR) fra hver bank i konsortiet. På denne måten kan den enkelte banks andel av transjen endres fra transje til transje, avhengig av hvilke rentemarginer som velges av låntaker.

Selskapet hadde i 1990 benyttet disse to former for "options" "om hverandre", dvs. at transjer knyttet til revolving credit ble fornyet med short term advances og omvendt. Men i en viss utstrekning var transjer knyttet til revolving credit fornyet fortløpende (rullert).

I forhold til spørsmålet om skatterettslig innfrielse stod Oljeskattenemnda overfor tre mulige løsninger :

- a) (i samsvar med selskapets påstand) å legge til grunn at så lenge de enkelte transjer ble umiddelbart fornyet hadde det ikke skjedd noen innfrielse
- b) innfrielse i de tilfeller hvor fornyelsen skjer ved et skifte fra en "option" til en annen
- c) innfrielse ved hver fornyelse

Etter en helhetsvurdering kom nemnda til at løsning c) måtte legges til grunn (nemnda utformet ingen særskilt skriftlig begrunnelse). Selskapet kunne når den enkelte transje forfalt velge om det ville fornye og innenfor en relativt omfattende "meny" på hvilke vilkår det ville fornye. Nemnda fant ikke å kunne tillegge det avgjørende betydning at selskapet i en viss utstrekning hadde valgt å fornye på samme vilkår. Realiteten var uansett at den enkelte transje var gjort opp.

## 13. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP

### 13.1 Forsikringer i captives : Oversikt over skatterettslige spørsmål - statusrapport

#### 13.1.1 Innledende merknader

Oljeskattemyndighetene har i flere år nå arbeidet med de skatterettslige problemstillingene knyttet til forsikringsbetalinger til egne selskaper - såkalte captives. Det er samlet gitt betydelige inntektstillegg ved ligning og endringsvedtak - pr. dato dreier det seg om godt over en milliard kroner.

Klagenemnda er foreløpig i hva man kan kalle en "innledende fase" når det gjelder behandlingen av forsikringsspørsmålet. Det vil ennå gå noe tid før de første kjennelsene vil foreligge.

I det følgende vil jeg derfor forsøke å gi en "statusrapport" samt oversikt over de skatterettslige spørsmål problemstillingen reiser.

#### 13.1.2 Det skatterettslige særtrekk ved forsikringsutgifter (utgangspunktet for skattemyndighetenes særlige interesse)

Når en næringsdrivende velger å fremstille en innsatsfaktor i sin virksomhet for egen regning og risiko skjer dette vanligvis uten at det opprettes et eget selskap som skal yte produktet/tjenesten. Men selv om det blir opprettet et eget selskap vil dette i seg selv ikke påkalle særlig interesse fra skattemyndighetenes side (tapping fra en skattejurisdiksjon til en annen kan også skje innenfor samme selskap).

[Egne forsikringsselskap i konsernforhold kalles altså captives. Det sentrale i captive-konstruksjonen er at det eksisterer **en direkte eller indirekte eiertilknytning** (og dermed et interessefellesskap) mellom forsikringsselger og forsikringstaker.

Fossum, Captive i oljeindustrien, Marius nr. 114 : Med captive menes et forsikringsselskap som er helt ut eiet av et eller flere selskaper som ellers ikke driver forsikringsvirksomhet, og som vanligvis bare tegner forsikringer for eierselskap og evt. deres datterselskap.

Intertax 1988/6-7 s. 160 : "Captive insurance involves one company or group obtaining insurance cover with another related company (the captive insurance company).]



Det skatterettslige særtrekk ved forsikringsutgifter vurdert som en innsatsfaktor i en næringsvirksomhet er at **avsetning innenfor egen økonomi som den alt overveiende hovedregel ikke er fradragsberettiget ved inntektsansettelsen**. Unntak her er bestemte næringer som etter skattelovens § 44 første ledd, bokstav i kan foreta slike avsetninger. Denne bestemmelsen er uten interesse i denne sammenheng.

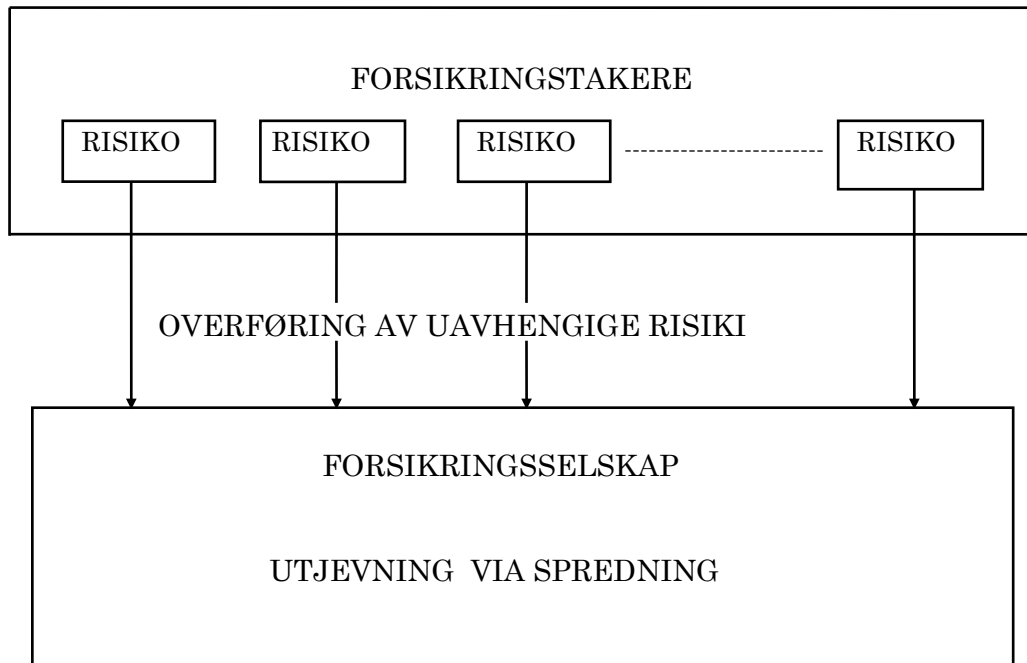
Dette særtrekket har selvsagt sammenheng med at forsikring i forhold til tradisjonelle innsatsfaktorer er et meget spesielt produkt. Det kan i det hele tatt stilles spørsmålstegn ved om det er mulig for en næringsdrivende å forsikre seg selv sett i forhold til en tradisjonell forståelse av hva som ligger i begrepet forsikring.

### 13.1.3 Begrepet forsikring

Hverken i forsikringslovgivningen eller i skattelovgivningen er det gitt noen definisjon av begrepet forsikring. I Knut S. Selmers bok "Forsikringsrett" (1981) heter det (se side 16) : "Som hovedregel må avgrensning av forsikringsbegrepet skje ved en fortolkning av den enkelte lovbestemmelse." Han advarer mot "en definisjon som skulle trekke rettslige konsekvenser etter seg." Dette "fordi neppe noen av de trekk som er **typiske** for forsikringsvirksomhet, også er ubetinget **nødvendige** i enhver situasjon." I boken er han også såvidt inne på at begrepet kan få betydning i relasjon til "spørsmål om rekkevidden av skatteregler som bruker uttrykket forsikring." Men det som det da siktes til er ulike former for forsikring som det er hjemlet fradragsrett for i skattelovgivningen - f.eks. livsforsikring. I næringsvirksomhet vil det jo være fradragsrett for forsikringsutgifter såfremt de er "pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.", jf. sktl. § 44 første ledd. I forhold til næringsdrivende er det - som påpekt ovenfor - avgrensningen i forhold til hva som skal regnes som selvassurans som er av interesse. Og i denne relasjon er det mye som kan tyde på at det er tilstrekkelig å ta utgangspunkt i visse grunnleggende trekk ved forsikringsbegrepet.

I forsikringsteorien er grunntanken at forsikring skal representere en risikoutjevning. I dette ligger at forsikringstakeren overfører risiko til en forsikringsselger. Hos denne blir i sin tur de enkelte risiki utjevnet via spredning. Dette skjer på den måten at forsikringsselgeren påtar seg et stort antall risiki innen en gitt kategori. (Illustrasjon : se neste side)

Dette kan tenkes illustrert slik :



### 13.1.4 Kort oversikt over problemstillingene

De skatterettslige problemstillingene knyttet til captive-konstruksjonen kan i utgangspunktet deles i **tre hovedgrupper** :

- 1) Når forsikring tegnes i et captive er realiteten utfra en konsernbetraktning at risikoen fortsatt ligger i konsernet. Når dette er tilfellet kan det kanskje synes noe formalistisk at det å opprette et captive skal være tilstrekkelig til at det er mulig - reelt sett - å få fradrag for avsetning til selvassuransefond. Det første spørsmål man må ta standpunkt til er derfor **om forsikringsbetalinger til eget captive overhodet gir fradragsrett ved ligningen - dvs. om opprettelse av captive i utgangspunktet kan begrunne fradragsrett (se kap. 13.1.6).**
- 2) Under forutsetning av at en "ren" captive-konstruksjon (heleiet captive som bare tegner risiko fra eieren) ikke er tilstrekkelig til å begrunne fradragsrett, vil neste spørsmål være om visse **modifikasjoner** i forhold til denne konstruksjonen vil kunne begrunne fradragsrett. Betydningen av en viss andel uavhengige eiere eller at captivet forsikrer uavhengig tredjemannsrisiko av et visst omfang, er eksempler på forhold som da vil kunne tillegges betydning (**kap. 13.1.7**).
- 3) Siste "etappe" vil være **"armlengde"-vurderinger**. Disse vil igjen kunne deles i to hovedgrupper, hvor den ene gruppen knytter seg til vurderingen av om captivet som sådant tilpasser seg markedsvilkår. Den andre gruppen vil være mer tradisjonelle armlengde-vurderinger, dvs. en vurdering av selve transaksjonene. Noe helt klart skille mellom disse to gruppene er det imidlertid ikke. (Se **kap. 13.1.9**)

Før vi ser nærmere på de skatterettslige problemstillingene kan det være grunn til å se litt på mulige motiver som ligger bak bruken av captives.

### 13.1.5 Motiver for å opprette captive

Når avsetning til selvassuransefond ikke er fradragsberettiget innenfor egen økonomi er selvsagt det skattemessige aspektet det mest iøyenfallende når det gjelder motiver for opprettelse av captives. I lærebøker og artikler om captives listes det gjerne opp en hel rekke andre hensyn som kan ligge bak opprettelsen av et captive.

Hensynene blir gjerne klassifisert i to hovedgrupper enten som forsikringsmessige hensyn eller som mer økonomiske rettede hensyn. Men det vil her selvsagt være en glidende overgang mellom disse to hovedgruppene - f.eks. vil det forhold at egen ekspertise tilsier en lavere risikovurdering enn uavhengige forsikringsselskaps i utgangspunktet være en ren forsikringsteknisk vurdering (forsikringsmessig hensyn), men det er en vurdering som tilsier lavere pris enn hva markedet forøvrig legger til grunn (økonomisk hensyn).

Man kan ikke se bort fra at det kan foreligge en hel rekke rasjonelle grunner utover de skattemessige for å opprette et captive. Men sammenlignet med det å opprette egne selskaper som skal tilby andre innsatsfaktorer enn forsikring til egen næringsvirksomhet vil skatteaspektet være klart mer fremtredende ved opprettelsen av et captive. (Det forutsettes da at konsernets motiv ikke er å drive forsikring som næring.) Dette har selvsagt sammenheng med det skatterettslige særtrekk ved forsikringsutgifter (jf. ovenfor) : Ser man nemlig på de argumentene som angis for captive-konstruksjonen slår det en at det i stor utstrekning ville ha gitt samme resultat om selskapet hadde foretatt avsetninger innenfor egen økonomi - forutsatt at slike avsetninger hadde gitt fradragsrett (en forutsetning som også uavhengige forsikringsselskaper da ville ha måttet tilpasse seg, dvs. at selvassurerende selskaper langt på vei måtte bli å behandle på samme måte som captives idag). I dette ligger ikke en antakelse om at captive-konstruksjonen ikke ville ha vært i bruk om avsetning hadde gitt skattemessig fradrag. Men man ville ha sett andre modeller som idag ikke er i bruk - f.eks. at konsernspissen hadde en forsikringsavdeling som tok seg av det beregningstekniske m.h.t. hvor store avsetninger som måtte gjøres i det enkelte datterselskap. Dessuten ville en slik avdeling måtte ta seg av de administrative sidene ved reassuranse av de enkelte risiki. Kostnadene ved en slik avdeling ville da bli belastet de enkelte selskapene via overhead-belastninger. På denne måten ville konsernet som sådant oppnå stort sett det samme som ved å opprette et eget captive.

(Fremstillingen har til nå bare vært konsentrert om den direkte skattefordelen som ligger i captive-konstruksjonen, men det kan også være grunn til i denne sammenheng å nevne muligheten for mer indirekte virkninger når det gjelder skattefordeler. Det er nemlig slik at lokaliseringen av captivet vil kunne gi en gunstig beskatning av selve captivet. Det siktes her til lokalisering i "skatteparadiser" som Bermuda, Bahamas osv.. Captivet kan dessuten - om man ønsker det - brukes som utgangspunkt for ytterligere tapping av mor- og søsterselskapene i høyskatteland ved at selskapets fonds lånes ut til de samme selskapene til priser over markedsnivå.)

### 13.1.6 Er overføring til captive i seg selv nok til å begrunne fradragsrett ? Generelle betraktninger.

Vurderingstema her er **konstruksjonen i seg selv**. I dette ligger at en rekke forhold som også kan tenkes å gi grunnlag for inngripen fra skattemyndighetenes side - f.eks. som følge av interessefellesskap - må elimineres. Først og fremst må det forutsettes at captivets egne forhold ikke gir grunnlag for skattemessige reaksjoner. I dette ligger forutsetninger om at selskapet er lovlig opprettet og opptre i alle relasjoner i samsvar med lovgivningen i vedkommende jurisdiksjon. Videre må det forutsettes at captivet opptre i samsvar med alle de forsikringsmatematiske prinsipper som markedet forutsetter (risikoeksponering, premieberegning osv.). Men det er viktig å merke seg at det i dette ikke ligger et krav om at risikoutjevning via spredning må skje ved at det tegnes uavhengige risiki (dvs. risiki utenom konsernet). Når selve captive-konstruksjonen skal vurderes er det nok at konsernet som sådant representerer tilstrekkelig mange risiki til at utjevningsforutsetningen kan oppfylles. Dernest må det være riktig først å studere betydningen av at det dreier seg om et heleiet captive. Vi tar altså utgangspunkt i det som kan kalles "**en ren captive-konstruksjon**".

Om captivet reassurerer en del av risikoen eller om forsikringen først tegnes via andre selskaper (f.eks. et såkalt "frontingselskap") er uten betydning. Det sentrale her - i forhold til spørsmålet om det foreligger selvassuransse - er den delen av risikoen som captivet holder for egen regning. Ser man det i forhold til det **forsikringsbegrepet** som ble introdusert foran i kap. 13.1.3, **er vurderingstema hvorvidt selve overføringen til et captive i seg selv er nok til at det ikke lenger kan sies å foreligge selvassuransse.**

Når det gjelder praksis i andre land er det spesielt praksis i USA som har vært gjenstand for nærmere undersøkelser. Hvordan det "rene" tilfellet som skal drøftes her ville vært løst i USA må være rimelig klart når det gjelder premiebetaling fra mor- til datterselskapet (her : captivet) : fradrag vil bli nektet. Mens det derimot er mer usikkert hva løsningen ville blitt for betaling fra søsterselskaper til captivet. Det vises her til *Humana Inc v Commissioner*, US Court of Appeals, Sixth Circuit, 881 F.2d 247 (1989) og *Gulf Oil Corp v Commisioner*, US Court of Appeals, Third Circuit, 914 F.2d 396 (1990).

Slik problemstillingen nå er formulert er spørsmålet egentlig om opprettelse av et eget skattesubjekt (captivet) er tilstrekkelig til at en positiv skatteregel (ikke fradrag for avsetning til selvassuranssefond) kan omgås. I norsk skatterett er det et alminnelig prinsipp at et rettsforhold skal bedømmes etter sitt virkelige innhold og ikke etter den betegnelsen partene har satt på det. Umiddelbart kan det her synes som om dette prinsipp er klart anvendelig på den skisserte problemstillingen, men formodentlig siktes det her mer til innholdet av transaksjoner enn til betydningen av oppdelingen i subjekter. Den klare hovedregel i norsk skatterett antas å være at formaliteten skal legges til grunn : Hvert enkelt selskap i et konsern er én skattyter (ett skattesubjekt).

Dette prinsipp er også lagt til grunn i amerikansk rettspraksis. Det vises her til : *Moline Properties Inc v Commissioner*, US Supreme Court, 87 L.Ed. 1449 (1943)). Av premissene fremgår det imidlertid at den såkalte "separat entity doctrine" ikke har ubetinget gyldighet :

"The doctrine of corporate entity fills a useful purpose in business life. Whether the purpose be to gain an advantage under the law of state of incorporation or to avoid or to comply with the demands of creditors or to serve the creator's personal or undisclosed convenience, so long as the purpose is the equivalent of business activity or is followed by the carrying on of business by the corporation, the corporation remains a separat taxable entity. --- To this rule there are **recognized exceptions** (uthevet her).--- In general, in matters relating to the revenue, the corporate form may be disregarded where it is a **sham or unreal** (uthevet her). In such situations the form is a bald and mischievous fiction."

I "Skatt på inntekt" Del 1 (1972) § 3.4 (s. 27) har Aarbakke noen betraktninger om **verdinormer som rettskilder** i skatteretten. I denne sammenheng er det særlig **grunnsetningen om at de skattepliktiges påstander overfor det offentlige om sine skatteforhold må være lojale** som har interesse. Om denne grunnsetningen skriver Aarbakke bl.a. (se s. 30):

"At et rettsforhold er stiftet eller utformet med sikte på å redusere skatteforpliktelser, er i seg selv ikke tilstrekkelig grunn til å anse krav som er basert på handlingene, for å være illojale. Illojalt kan et krav derimot være hvis det rettsforhold som kravet bygger på ikke har gitt og ikke kan forventes å ville gi seg faktiske utslag for den skattepliktige. Også når

rettsforholdet bare har gitt eller vil gi seg helt uvesentlige utslag målt i forhold til det krav som fremsettes, kan kravet bli å anse som illojalt. Illojalt kan et krav videre være selv om det rettsforhold kravet bygger på har gitt seg faktiske utslag, hvis de samme eller omtrent de samme faktiske utslag kunne ha vært oppnådd ved et rettsforhold med et annet innhold, men som ikke kunne gi grunnlag for et tilsvarende krav overfor det offentlige."

(I Ot.prp. nr. 16 (1991-92) : Oppfølging av skattereformen 1992 har departementet fremmet et forslag til ny § 88 i skatteloven som i hovedsak er ment som en lovfesting av uskrevne regler om "omgåelse" og "gjennomskjæring" slik disse er utviklet gjennom bl.a. retts- og ligningspraksis. Forslaget bygger på en utredning av Magnus Aarbakke. Utredningen er gjengitt i proposisjonen. Det interessante i denne sammenhengen er at utredningen også inneholder en gjennomgang av praksis. Om denne uttaler Aarbakke bl.a. følgende (s. 41, 1. sp.):

"Det er vanskelig å sammenfatte og beskrive de vilkår for gjennomskjæring som er lagt til grunn i praksis..... At en transaksjon har skattemessige virkninger er ikke tilstrekkelig grunn til gjennomskjæring, så lenge disse virkninger inntreffer i samspill med eiermessige, organisatoriske, driftsøkonomiske, markedsmessige o.l. virkninger. Først når de skattemessige virkninger blir hovedsaken, kan vilkårene for gjennomskjæring være til stede. Til syvende og sist blir det spørsmål om en vurdering av om transaksjonene har en viss egenverdi ut over det å spare skatt, og om transaksjonene fremtrer som illojale eller urimelige i forhold til skattelovgivningen."

Han påpeker også (s. 43, 2.sp.) :

"De fleste tilfelle hvor det har skjedd gjennomskjæring i rettspraksis, fremstår som kunstige og ikke-forretningsmessig motiverte transaksjoner")

I den "rene" form captive-konstruksjonen er formulert ovenfor er det klart at - bortsett fra kravet om fradragsrett - ville de faktiske utslag for selskapet som oppretter captivet (ihvertfall svært langt på vei) bli de samme ved en avsetning innenfor egen økonomi : eventuelle tap ville i siste instans måtte bæres av eierne av selskapet. Umiddelbart er det derfor nærliggende å konkludere med at opprettelse av heleiet captive som bare tar risiko fra skattyteren som har stiftet selskapet må bli å betrakte som en illojal handling og derfor ikke kan danne grunnlag for fradragsrett. Men vi er her inne på et svært vanskelig område (jf. ovenfor) både i forhold til praktiseringen av det skatterettslige prinsippet og ved vurderingen av de faktiske konsekvensene (utover de skatterettslige) opprettelse av captive har for skattyteren (jf. her også det som er sagt om motiver for å opprette captives i kap. 13.1.5).

(Spørsmålet om hvilken betydning den formelle organiseringen av en virksomhet skal få i forhold til regler som i utgangspunktet bare gjelder "innenfor" skattyterens egen økonomi har forøvrig vært fremme for Klagenemnda ved en tidligere anledning, nemlig ved klagebehandlingen for inntektsåret 1979. Saksforholdet var i dette tilfellet at selskapet i 1979 oppga sine interesser i to utenlandske datterselskap, noe som medførte tap på engasjementet i disse to land, d.v.s. tap på aksjer i og lån til selskapene. Tapet ble ikke godkjent til fradrag ved ligningen for 1979, idet det ikke ble ansett å være lidt i næring.

Ved klagebehandlingen hevdet Oljeskattekontoret prinsipalt at det overhodet ikke var grunnlag for fradragsrett da det i petrsktl. § 3 bokstav c, annet ledd, annet punktum heter : "Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved virksomhet utenfor de områder som nevnt

i § 1 eller utenfor riket." Subsidiært hevdet kontoret at de alminnelige vilkårene for fradrag for tap på aksjer og lån i næring ikke forelå. Klagenemnda avgjorde spørsmålet på dette siste grunnlaget og fastslo at det ikke forelå fradragsrett. Nemndas formann ga imidlertid følgende særuttalelse :

"Klagenemndas formann vil likevel for sin del tilføye at han antar at resultatet under enhver omstendighet vil følge av bestemmelsen i petrsktl. § 3 bokstav c annet ledds siste punktum. Det er her gitt den særlige regel at det ikke gis fradrag i utvinningsinntekt for tap eller underskudd som fremkommer ved virksomhet utenfor de geografiske områder som loven omfatter. Formannen mener som Oljeskattekontoret at det vil bli dårlig sammenheng i reglene om et utvinningsselskap ved å drive virksomheten i utlandet gjennom et datterselskap, skulle få fradrag for tap på denne virksomhet som ikke ville vært fradragsberettiget om virksomheten i stedet var blitt drevet av utvinningsselskapet direkte. Fradrag for slikt tap som [selskapet] her har lidt vil, som nemndas foranstående begrunnelse fastslår, i alle tilfelle etter skattelovens alminnelige regler være betinget av at det foreligger en særlig nær tilknytning mellom morselskapets virksomhet og den virksomhet datterselskapene har drevet. Men skulle en slik tilknytning først være til stede, må det være desto større grunn til å likestille virksomheten gjennom det [utenlandske] og det [utenlandske] datterselskap med virksomhet drevet av [selskapet] selv, i relasjon til petrsktl. § 3 bokstav c annet ledd. Gode grunner må tale for å fortolke bestemmelsen slik, og ordlyden kan neppe være til hinder for det."

I sin bok "SKATT PÅ PETROLEUMSUTVINNING" (1991) kommenterer Jan Syversen denne særuttalelsen slik på s. 390 :

"Etter min mening kan det ikke antas at bestemmelser som avskjærer fradrag for underskudd ved direkte drevet virksomhet, også skal få anvendelse på tap i form av aksjesalg. Dette må være en følge av at det går et skille mellom aksjonær og selskap i skatterettslig forstand. Denne inkonsekvens eksisterer ikke bare etter petroleumsskatteloven, men også i forhold til sktl. § 45 annet ledd siste punktum."

Det kan synes som om Syversen her forutsetter at formaliteten uansett må legges til grunn. Det ville imidlertid ikke være urimelig å anta at det må finnes en grense for hvor langt en kan gå i å få lagt formaliteten til grunn : Denne grense må antas å være overskredet når opprettelsen av et eget skattesubjekt utelukkende skjer med det formål å omgå anvendelsen av en skatteregel innenfor egen økonomi.)

Forutsetter man imidlertid at det i prinsippet er adgang til å nekte fradrag for forsikringsbetalinger til heleiet captive som bare tegner risiko for eieren av captivet, vil et kompliserende moment i forhold til dette utgangspunkt være hvilken vekt ligningspraksis skal tillegges i denne sammenheng. Det er helt klart at det - ihvertfall for ett selskaps vedkommende, nemlig Norsk Hydros Industriforsikring - har eksistert captive i Norge siden 20-årene og at ligningsmyndighetene har innrømmet skattemessig fradrag. Men utbredelsen av norske captives har vært svært liten. Når det gjelder utenlandske selskaps virksomhet i Norge og deres krav på fradrag for betaling til sine utenlandske captives kan det være et spørsmål om norske skattemyndigheter overhodet har vært oppmerksom på at dette har forekommet før et stykke ut på 80-tallet. (Oljeskattekontoret tok opp spørsmålet første gang ved ligningen for inntektsåret 1982.) Når det gjelder fradragsretten for premier betalt til norske captives er det mye som tyder på at ligningsmyndighetene overhodet ikke har vurdert spørsmålet - det dreier seg altså mest sannsynlig om en ikke vurdert praksis. Det er derfor svært tvilsomt om praksis her overhodet kan tillegges noen vesentlig betydning.

I amerikansk rettspraksis (jf her Humana-dommen) skilles det mellom betaling fra morselskapet og betaling fra søsterselskapet til konsernets captive. Spørsmålet er derfor om det må gjøres et tilsvarende skille i norsk skatterett. Slik jeg ser det, fremstår et slikt skille som meget formalistisk : Dersom det som her er kalt "den rene captive-konstruksjonen" (betaling til heleiet captive som bare tegner selskapets egen risiko) kan gi grunnlag for å tilsidesette premiebetalingen med skattemessig virkning, kan det i utgangspunktet ikke være avgjørende om konsernet har organisert sin virksomhet i ett eller flere selskaper. En antagelse om at betaling fra morselskapet kan tilbakeføres med virkning på ligningen er å la realiteten få gjennomslagskraft ("substance over form"). Men dersom betaling fra søsterselskap skulle behandles annerledes ville det være å la en annen formalitet "opphøve" realitesbetraktningene. Realiteten er, uansett om betaling skjer fra mor- eller søsterselskap, at betalingen fremtrer som en avsetning innenfor konsernet som helhet. Det forutsettes dog at det dreier seg om heleiede datterselskap, hvis ikke er det ihvertfall klart at uavhengige eiere i datterselskapene har tegnet en ordinær forsikring for sin eierandel i vedkommende selskap.

### 13.1.7 Betydningen av "modifikasjoner"

Bygger vi fortsatt på den forutsetning at det er grunnlag for å nekte fradrag i de tilfeller hvor det foreligger det som til nå er kalt "den rene captive-konstruksjonen", blir neste spørsmål om det kan tenkes "modifikasjoner" av denne captive-konstruksjonen som gjør at den i seg selv ikke danner et tilstrekkelig grunnlag for å nekte fradragsrett.

#### Flere (uavhengige) eiere

Når flere uavhengige selskaper går sammen om å stifte et (felles) captive (eks. OIL) er det - selv om captivet bare tegner risiko for gruppen - klart at selvassuransesynspunktet ikke er like fremtredende, men at ordningen minner mer om en ordinær forsikringsvirksomhet. Det forutsettes da selvsagt at tap hos en av de sikrede utlignes på alle i gruppen. (Et captive eiet av flere kan selvsagt organiseres slik at den enkelte eier forholder seg til sin "andel" - dvs. en realitet i samsvar med det som er kalt en "ren captive-konstruksjon".) Dreier det seg om et eierantall av et visst omfang - og captivet forøvrig drives etter anerkjente forsikringsprinsipper samt tilpasser seg markedsforholdene - vil det nok vanskelig kunne tenkes at skattemyndighetene ville kunne påberope seg selvassuransesynspunkter.

#### Captivet tegner tredjemannsrisiko

En annen mulighet som foreligger er at captivet - i tillegg til å tegne konsernrisiko - også tegner risiko hos (uavhengige) tredjemenn. Får dette et visst omfang må det være rimelig klart at selvassuransesynspunktet ikke lenger kan påberopes av skattemyndighetene. På samme måte som når flere går sammen om å eie et captive, vil det i dette tilfellet være slik at tap hos en av de sikrede utlignes over alle forsikringstagerne i captivet. Amerikanske skattemyndigheter har stillet strenge krav til omfanget av tredjemannsrisiko som betingelse for å innrømme skattemessig fradrag: Fradrag er bl.a. nektet for premier til heleiede captive selv når 50-60 % av risikoen var tegnet av tredjemenn (jf. Intertax 1988/6-7 s. 162). Det er vel neppe trolig at det kan legges til grunn et like strengt krav etter norsk skatterett. Et så strengt krav må nærmest likestilles med det å kreve at konsernet driver forsikring som næring. Men det



må være klart at tredjemannsrisikoen må ha et visst omfang - utligningen av risiko mellom konsernet og tredjemenn må ikke være rent "symbolsk". En eksakt grense kan være vanskelig å trekke - kontoret antar at en vil måtte bygge på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle der også andre forsikringstekniske forhold trekkes inn.

### 13.1.8 Oljeskattenemndas praksis

Når det skal redegjøres for Oljeskattenemndas standpunkt i forhold til hva som ovenfor er kalt den rene captive-konstruksjonen, er det innledningsvis grunn til å presisere at nemnda først og fremst tar standpunkt til konkrete saker og i svært liten grad formulerer generelle retningslinjer i relasjon til hypotetiske problemstillinger. Det er heller ikke grunn til å legge skjul på at Oljeskattekontoret i sitt arbeid med forsikringsspørsmålet i første omgang først og fremst har fokusert på prisingsspørsmålet (jf. nedenfor). Først ved ligningsbehandlingen for 1989 kan man si at nemnda tok eksplisitt stilling til spørsmålet : Fra kontorets side var saken fremlagt som et rent prisingsspørsmål; faktisk stod man imidlertid overfor det som her er kalt en ren captive-konstruksjon. Et mindretall (2 av 5) i nemnda ville da underkjenne ordningen. Ett medlem (med tilslutning fra et annet) ga følgende særvotum :

"Etter skattelovens § 44 første ledd pkt. i er adgangen til å foreta forsikringsmessige avsetninger med virkning for ligningen begrenset til bestemte næringer. Virksomheten i (selskapet) oppfyller ikke disse krav. Etter min oppfatning har (selskapets captive) ingen annen funksjon enn å ivareta morselskapets ønske om å kunne foreta slike forsikringstekniske avsetninger som nevnt.

(Captivet) avsatte i 1988 kr. .... og 1989 kr. .... til fond for risikoutjevning. Etter min mening må morselskapets utgiftsføring av forsikringspremier for 1989 og 1988 reduseres med tilsvarende beløp."

Det må etter dette kunne legges til grunn at Oljeskattenemnda ikke vil underkjenne forsikringsutgifter på det grunnlag at betaling til et heleiet captive som bare tar selskapets egen risiko, må bli å likestille med selvassuransé. Hvilket standpunkt Klagenemnda vil ta er som tidligere påpekt ennå ikke avklart.

### 13.1.9 Krav om markedstilpasning/armlengdebetraktninger

#### Problemstillingene

Armlengdevurderinger (med utgangspunkt i sktl. § 54 første ledd) ved premiebetalinger til egne forsikringsselskaper kan deles opp i to hovedgrupper :

- i) En vurdering **om captivet tilpasser seg markedsvilkår** - fokus settes altså i første omgang på selve captivet. I dette ligger, som tidligere påpekt, den selvsagte forutsetningen om at selskapet er lovlig opprettet og opptrer i alle relasjoner i samsvar med lovgivningen i vedkommende jurisdiksjon. Men den sentrale betingelsen er at captivet opptrer i samsvar alle de forsikringsmatematiske prinsipper som markedet forutsetter. Det dreier seg her om forhold som krav til utjevning, maksimal risikoeksponering, at premieberegningen skjer etter anerkjente aktuarprinsipper osv.. Det er også viktig at det er de krav det internasjonale markedet setter som her vil være

normen - hva lokal lovgivning eller kontrollmyndighet måtte bestemme er uten betydning når det gjelder krav om markedstilpasning.

- ii) En vurdering av **selve transaksjonen**. Vi er da over i den type vurderinger som kan karakteriseres som "tradisjonelle" armlengdevurderinger. Vurderingen vil her kunne knytte seg til :

- **forsikringstype**, dvs. at denne er så uvanlig at det måtte kunne legges til grunn at den ikke ville blitt tegnet i et uavhengig forsikringsforhold, eller
- **omfang og vilkår**, dvs. at omfang og vilkår er slik at de ikke ville vært tegnet i et uavhengig forhold, eller
- **prising**, dvs. at både forsikringstype og vilkår må legges til grunn, men at prisen på de gitte vilkår er høyere enn hva en markedsmessig vurdering tilsier, eller
- en **helhetsvurdering**, situasjonen er da slik at helheten m.h.t. type/vilkår/prising ikke fremtrer som fastsatt på en armlengde-basis. En slik helhetsvurdering vil eventuelt også kunne kombineres med en vurdering av andre forhold som f.eks. omfanget av tredjemannsrisiko i captivet og risikoeksponeringen i captivet.

### Kravet om at captivet tilpasser seg markedet

Når det gjelder problemstillingen nevnt under i) arbeider kontoret for tiden med flere saker hvor betydningen av maksimal risikoeksponering i forhold til captivets solvenskapital, er tatt opp til vurdering. Med maksimal risikoeksponering menes her det maksimale beløp forsikringsselskapet vil måtte utbetale ved én (uavhengig) hendelse. (Det ses selvsagt bort fra andelen av en risiko som er reassurert, dvs. der risiko er overført videre til andre forsikringsselskap. Formålet med reassuranse er nettopp å tilpasse den risiko som blir beholdt til captivets solvenskapital.) Når det gjelder begrepet solvenskapital kan det nok være noe mindre uenighet om hvilke elementer som inngår, men det er klart at ihvertfall egenkapitalen og eventuell avsetning til risikoutjevningsfond inngår. Andre elementer vil normalt utgjøre mindre beløp og vil derfor være av marginal interesse. Oljeskattekontoret har bygget sine analyser på at et uavhengig forsikringsselskap ville måtte basere sin virksomhet på at enkelthendelser (én risiko) bare kan utgjøre en mindre del av solvenskapitalen. Opererer ikke captivet etter anerkjente forsikringsprinsipper når det gjelder forholdet mellom eksponering og kapital, vil det kunne hevdes at forsikringsavtalen mellom de beslektede selskapene ikke er en reell avtale og at det derfor ikke dreier seg om en reell forsikring. Dette er - som påpekt ovenfor - ikke noe annet enn en armlengdevurdering : En uavhengig kjøper av forsikringstjenester vil selvsagt legge vekt på at selgeren av de samme tjenestene har god dekning for de risiki som blir forsikret. Det er her grunn til å presisere at det i en skatterettslig vurdering ikke nødvendigvis er nok at eventuelle lovbestemte krav er oppfylt - eventuelt at kontrollmyndighetene på området har akseptert ordningen - dersom markedet rent faktisk fungerer strengere, dvs. med større sikkerhetsmarginer. I forholdet mellom beslektede selskaper må det i denne sammenheng legges til grunn en rasjonell handlemåte. Dette betyr at en kjøper av forsikringstjenester må forutsettes å plassere sine forsikringer i selskaper hvis risikoeksponering er i samsvar med hva seriøse aktører i markedet faktisk utsetter seg

for. Hvis eksponeringen er høyere vil en armlengdebetraktning ihvertfall måtte føre til at prisen måtte reduseres. Men - ihvertfall om eksponeringen er spesielt høy - må det nok være riktigst å nekte fradrag fordi man da vil ha beveget seg utenfor det området hvor tjenesten overhodet lar seg prise.

I de sakene kontoret arbeider med er det konstatert eksponering for ulike år fra 25 % opp til over 100 %. Dette er etter hva kontoret har kunnet bringe i erfaring betydelig over den maksimale eksponeringen uavhengige selskaper opererer med. Bl.a. har kontoret innhentet en uttalelse fra en forsikringsekspert i et større norsk forsikringsselskap som har uttalt følgende :

**"EGENREGNINGS MAXIMAL/SOLVENSKAPITAL**

Viser til ..... hvor De ønsker et anslag for bransjegjennomsnitt for maximal ER eksponering ved et skadetilfelle, sett i forhold til solvenskapitalen i selskapet.

Det er umulig å svare eksakt på dette uten å splitte på forretningsområder (f.eks. Norsk/Internasjonal). Forskjellige avdekningsmuligheter kan også medføre at ER max. kan endre seg avhengig hvorvidt det er første skade eller påfølgende skader.  
ER max. kan også øke som en konsekvens av mottatt forretning.  
I tillegg er definisjonen av solvenskapital noe varierende fra selskap til selskap.

Alle disse kompliserende momentene til tross er jeg tilbøyelig til å antyde at blandt de større selskapene ligger ER maximalen i intervallet 2% - 4% av solvenskapitalen. De mindre selskapene kan muligens ha en noe høyere relativ ER max.

Anslaget må ses på som undertegnede vurdering av bransjestandard og IKKE som en offisiell uttalelse fra Norsk Forsikringsnæring."

Ytterligere ett moment skal nevnes når det gjelder vurderingen av selve captivet : Foran er det påpekt at utjevning (via spredning) er en del av forsikringsbegrepet. Det er også påpekt at et konsern i prinsippet kan ha så mange uavhengige risiki at utjevningsforutsetningen kan foreligge innenfor konsernet. Men det er viktig å få frem at kravet om utjevning også må inkluderes i kravet om at captivet opptrer på armlengdes vilkår : Legges captive-konstruksjonen til grunn, må det, dersom de risiki som er overført til captivet fra konsernselskap ikke oppfyller kravet om utjevning, måtte kreves at captivet også tegner et tilstrekkelig antall uavhengige tredjemannsriski slik at det totale omfang (konsernriski + tredjemannsriski) tilsvarer det omfang som seriøse aktører i markedet tegner for å oppnå utjevning.

**Kravet om at transaksjonen må være gjennomført på armlengdevilkår**

I fremstillingen har jeg til nå bare referert til offshore forsikringer generelt uten noen angivelse av hvilke typer forsikringer det eventuelt skulle dreie seg om. Når man skal vurdere forsikringstransaksjonene i forhold til armlengde-standard vil imidlertid transaksjonenes konkrete innhold måtte stå i sentrum for oppmerksomheten.

Det ville likevel sprengte rammene for denne fremstillingen fullstendig dersom alle de spørsmål som har vært fremme når det gjelder kontrollen av prisingen av offshore forsikringer skulle tas opp til nærmere drøftelse her. I første omgang - spørsmålet vil måtte bli gjenstand for en samlet fremstilling når Klagenemnda har vært inne i bildet - vil jeg derfor nøye meg med å gi en redegjørelse for noen av de problemene som reiser

seg i forbindelse med de prissammenligningene som må gjøres ved vurderingen av om armlengde-standarder er oppfylt. Det er da naturlig å ta utgangspunkt i de ulike forsikringstyper som er registrert på området.

De mest vanlige forsikringstypene er : **Fysisk skade** (dekker skade eller tap av installasjoner) ; **Forurensningsansvar** (dekker skade som følge av forurensning) ; **Vrakfjerning** (dekning for kostnader ved opprydning og fjerning av vrak) ; **Redningsomkostninger** (dekker kostnader forbundet med å begrense skade) ; **Brønnkontroll** (dekker kostnader ved å få en brønn under kontroll, eventuelt også "redrilling") ; **Avbruddsforsikring** (dekning for tap, inntektsbortfall, som følge av produksjonsstans) og **Tredjemannsansvar** (dekker tap eller skade på andre gjenstander eller personer).

Forsikringene betegnes altså normalt i relasjon til hvilke verdier/virkninger som er sikret. Polisen vil dermed måtte angi hvilke risiki disse verdiene/virkningene er forsikret mot. Men det vil også kunne tenkes forsikringer der de risiki man er forsikret mot angir betegnelsen på forsikringen - typisk i så måte er forsikring mot terrorisme.

Angivelse av forsikringstyper blir uansett bare et utgangspunkt. Dette fordi oppbyggingen av de ulike poliser vil kunne vise store variasjoner fra selskap til selskap. I tillegg til en hel rekke andre forhold som vanskeliggjør prissammenligninger er altså heller ikke produktkategoriene entydige.

Oljeskattemyndighetene har i sine undersøkelser først og fremst konsentrert oppmerksomheten omkring fysisk skade forsikringer tegnet for anlegg i drift. Dette for det første fordi slike forsikringer beløpsmessig utgjør en vesentlig andel av selskapenes totale forsikringsutgifter. Men dessuten er byggerisikoforsikringer (forsikringer knyttet til utbyggingsfasen) normalt tegnet samlet for gruppen som helhet og da på like vilkår. Når da de forskjellige selskapenes captives i svært liten grad har vært trukket inn ved forsikringer i denne fasen, har det foreligget god grunn til å anta at disse forsikringene er tegnet på markedsvilkår.

I tillegg til fysisk skade forsikringer har også avbruddsforsikringer vært gjenstand for nærmere granskning, men da det bare er noen få selskaper som har tegnet slik forsikring, har spørsmål omkring denne type forsikringer kommet noe i bakgrunnen. For de selskapene hvor det er grepet inn har imidlertid spørsmålet hatt stor betydning rent beløpsmessig. (I noen ytterst få tilfeller har også brønnkontrollforsikringer vært gjenstand for nærmere undersøkelser.)

Når prising av tjenester skal være gjenstand for skattemessig kontroll krever dette normalt at man har tilgang til sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Jo mer homogen tjenesten/produktet er jo lettere vil det vanligvis være å gjennomføre en slik sammenligning. Det er derfor ikke overraskende å konstatere at sammenligning av offshoreforsikringer er noe av det mest kompliserte som kan gjøres. For at sammenligningen overhodet skal ha noen verdi er det nødvendig at det foreligger en mulighet for at man kan foreta justeringer i forhold til polisenes oppbygging/vilkår på en slik måte at ulikhetene elimineres. En viss feilmargin må nok allikevel

aksepteres. Og videre : jo flere uavhengige transaksjoner man kan sammenligne med jo større vil vanligvis muligheten være for at en markedspris kan etableres.

De enkelte polisene er altså oftest bygget opp forskjellig fra selskap til selskap. Men visse grunnelementer vil alltid være til stede. I første omgang kan det derfor være av interesse å se litt nærmere på de elementene som har størst betydning for premiefastsettelsen :

\* **Risiko** : det vil være angitt i polisen hvilke risiki som er ment dekket. Disse kan angis positivt (polisen omfatter alle risiki som er regnet opp) eller negativt (polisen omfatter alle andre risiki enn de som er unntatt). I forhold til tradisjonell forsikring vil det for offshore forsikringer kunne være store variasjoner m.h.t. risikoprofil. Kontoret mener f.eks. å ha konstatert at forsikringsselskapene vurderer forskjellige felt i Nordsjøen høyst forskjellig m.h.t. risiko. Når dette er tilfellet sier det seg selv at prissammenligninger først og fremst må ta utgangspunkt i poliser tegnet for å dekke risiko knyttet til samme felt.

\* **Forsikringsverdi** : Normalt vil det her dreie seg om verdien av et fysisk objekt, men det kan også bestå av kostnader som vil kunne pådras i forbindelse med en bestemt hendelse (risiko). Sammenligningsproblemer kan oppstå i de tilfellene hvor de forsikrede verdiene er fastlagt på ulike måter. Verdiene kan f.eks. være angitt som : full gjenanskaffelsesverdi, nedskrevet verdi og såkalt modifisert gjenanskaffelsesverdi (ny teknologi vil bli benyttet såfremt den fyller samme funksjoner som den gamle og er billigere).

\* **Egenandel** : Det dreier seg her om det tap forsikringstakeren bærer selv ved et skadetilfelle. Siden sannsynligheten er størst for små tap er det klart at forsikringstakeren må betale relativt sett mer for en lav egenandel. (Premien i forhold til den økte egenandelen vil være større enn premien i forhold til den øvrige delen av verdien av det sikrede objektet.)

\* **Limit** : Verdien utgjør i utgangspunktet det største beløp forsikringstaker kan få dekket ved et skadetilfelle. I tillegg vil polisene ofte inneholde begrensninger (limits) av forskjellig slag slik at den maksimale erstatning den sikrede kan få utbetalt vil være lavere enn den angitte forsikringsverdi. De meste vanlige former for begrensninger er pr. forsikringshendelse og pr. år (ved flere hendelser). Ulike former for begrensninger kan også kombineres : det er f.eks. ikke uvanlig med en samlet begrensning for to forskjellige dekninger ved samme hendelse.

Disse fire elementene er de sentrale når det gjelder premiefastsettelsen i forhold til polisen som sådan. Og selv om bare hovedtrekkene i disse elementene er gjengitt ovenfor, ser man raskt at sammensettingen av vilkårene i den enkelte polise med utgangspunkt i disse fire grunnelementene kan gjøres meget komplisert selv om man forutsetter at det dreier seg om en bestemt dekning (forsikringstype). Når da dessuten ulike dekninger kombineres (eks. fysisk skade og vrakfjerning) kompliseres bildet ytterligere. I tillegg til dette vil også forhold som ikke direkte har med polisens oppbygging/vilkår å gjøre kunne påvirke premiefastsettelsen. Det kan her nevnes forhold som kapasitetsproblemer i markedet i forhold til store forsikringsverdier,

muligheten for selskaper med små eierandeler til å utnytte nisjer i markedet, muligheten for større konserner til å få "kvantumsrabatt" ved å samle alle poliser osv..

Det er altså klart at prissammenligninger når det gjelder offshore forsikringer ikke er uproblematisk. Men det er viktig i denne sammenheng å få frem at det i de aller fleste tilfeller er mulig å gjennomføre slike sammenligninger. Når det her er trukket frem mange av de forhold som viser at slike forsikringer kan være svært ulikt sammensatt, er dette for å påpeke hvilke justeringer som kan være nødvendig å gjennomføre for å oppnå sammenlignbarhet, ikke for å fastslå at sammenligninger ikke er mulig. I en viss utstrekning har nemlig oljeskattemyndighetene erfart at det argumenteres ut fra dette ståstedet. Særlig har enkelte forsikringseksperter som oljeselskapene har innhentet uttalelser fra fremhevet at dette kan ingen utenforstående uttale seg om. Det er endog registrert uttalelser som at "prisfastsettelsen ikke er matematikk, men kunst". Det kan nesten synes som om enkelte forsikringseksperter (først og fremst da i London) betrakter prisfastsettelsen ut fra en metafysisk synsvinkel. Det sier seg selv at slike argumenter ikke har videre gjennomslagskraft. Poenget er at det eksisterer et marked for forsikringstjenester, og det er dette markedet som representerer sammenligningsgrunnlaget.

Stort sett mener kontoret at de prissammenligninger som er gjort bygger på et tilfredsstillende grunnlag. I noen enkelttilfeller kunne man nok ha ønsket et noe bredere sammenligningsgrunnlag - hvor bredt sammenligningsgrunnlag som skal kreves vil avhenge av hvilke krav til bevis som skal stilles. Om dette se nedenfor i kap. 13.1.10.

Først og fremst ligger altså muligheten i å få etablert en markedspris i sammenligninger med andre uavhengige forsikringstransaksjoner. Men også kjennskap til de reassuransepremiene captivet betaler vil være til stor hjelp i vurderingen av om premien betalt direkte til captivet er markedsmessig. Betydningen av at skattemyndighetene får slike opplysninger er det redegjort for i Del II kap. 9.3. (Om den bevismessige betydningen det kan tillegges om selskapene ikke gir opplysninger om captivets reassuransepremier, se nedenfor under kap. 13.1.10.2.)

### **13.1.10 Bevis og bevisbyrde**

#### ***13.1.10.1 Innledende merknader***

Av drøftelsen foran vil det fremgå at norske skattemyndigheter vil kunne ønske en hel rekke opplysninger om captivet (eierforhold; eksponering, herunder reassuranse; solvenskapital; i hvilken grad selskapet tegner tredjemannsriski; om omfanget av porteføljen tilfredsstiller markedets krav til utjevning osv.) for å kunne vurdere om vilkårene for fradragsrett foreligger. Captivet vil - som hovedregel - ikke være skattepliktig til Norge, og det foreligger derfor i prinsippet ingen plikt for konsernet å gi slike opplysninger. I forhold til opplysningsplikten er det altså formaliteten som får gjennomslagskraft : Man er bare pliktig til å gi opplysninger om det subjekt som er skattepliktig til Norge. Spørsmålet blir derfor - om selskapene nekter å gi de opplysningene norske skattemyndigheter trenger for å avgjøre fradragsspørsmålet - om manglende opplysninger kan brukes som en presumpsjon for at vilkårene for fradrag

ikke foreligger og at det på dette grunnlag kan nektes å gi fradrag. Egentlig er situasjonen her den at skattyteren ikke sannsynliggjør de faktiske omstendighetene han må bygge sin selvangivelse på.

***13.1.10.2 Bevisbyrderregelen i skattelovens § 54 første ledd. Anvendelsen av denne bestemmelsen i de tilfellene oljeskattemyndighetene har bedt om opplysninger om captivets reassuransepremier.***

Som påpekt ovenfor vil oljeskattemyndighetene ha stor interesse av å få opplysninger om captivets reassuransepremier i forbindelse med vurderingen av om prisen er markedsmessig. Enkelte selskaper har ikke ønsket å gi slike opplysninger. Disse selskapenes manglende vilje til å gi opplysninger om captivenes reforsikringer er i enkelte tilfeller tillagt bevismessig betydning : Skattelovens § 54 første ledd inneholder nemlig en bevisbyrderregel for de tilfellene hvor medkontrahtenten (i dette tilfellet captivet) er hjemmehørende i utlandet. Ligningsmyndighetene har også her i utgangspunktet den subjektive bevisbyrde for at inntekten er redusert, men - sammenlignet med ligningsmyndighetenes vanlige bevisbyrde - er kravet til sannsynliggjøring for at det har skjedd en inntektsreduksjon noe mindre. Bestemmelsen bruker her uttrykket "grunn til å anta".

Det har fra enkelte hold vært fremholdt at uttrykket "grunn til å anta" ikke gir uttrykk for noe mer enn det som må antas å være hovedregelen når det gjelder det kravet som må stilles til skattemyndighetenes sannsynliggjøring av at inntekten eller formuen er redusert. Men det fremgår klart av forarbeidene til bestemmelsen i Ot.prp. nr. 26 1980-81 at uttrykket "grunn til å anta" er svakere enn det alminnelige krav til sannsynliggjøring. I proposisjonen uttales det nemlig på side 57 : "For utenlandske forretningsforhold e.l. vil en foreslå en viss lette i ligningsmyndighetenes bevisbyrde. Dette anbefales gjort ved **for det første å redusere noe på graden av sannsynliggjøring** (uthevet her) som skal til for at en skal kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner o.l. har redusert skattyters inntekt eller formue mot hva en ville ventet mellom uavhengige parter. Klarer ligningsmyndighetene å oppfylle denne bevisbyrde vil en **dernest** (uthevet her) pålegge skattyteren å godtgjøre at interessefellesskapet ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formuesreduksjonen."

Når skattemyndighetene derfor - utfra en sammenligning med andre poliser tegnet i markedet - har grunn til å anta at en forsikringspremie betalt til captive hjemmehørende i utlandet har redusert det norske selskaps inntekt og selskapet ikke vil opplyse noe om captivets reforsikringer, svekker vedkommende selskap klart sin egen mulighet til å tilbakevise skattemyndighetenes sannsynliggjøring av inntektsreduksjonen.

***13.1.10.3 Beisvurdering. [Dom av 07.05.91 (Stavanger byrett) : Dowell Schlumberger mot Staten (v/Finansdepartementet).]***

Av stor interesse når det gjelder betydningen av at en norsk skattyter bevisst velger ikke å gi opplysninger (som skattyteren positivt er bedt om å gi) om captivet vedkommende er forsikret i, er en nylig avsagt dom av Stavanger byrett (se ovenfor). Det er rettens betraktninger om manglende opplysninger som er av interesse her. Retten uttalte bl.a. :

"Retten vil videre bemerke at selvangivelsesprinsippet gjelder mellom skattyter og ligningsmyndighetene ved ligningsbehandlingen. I alminnelighet skulle dette tilsi at skattyter ikke kan nøye seg med generelt å henvise til at virksomheten drives i overensstemmelse med et lands lovgivning. Det kan ikke anses som akseptabelt at skatteyteren på denne måten overlater til ligningsmyndighetene å indirekte måtte slutte seg til faktum for vurdering av transaksjonens ligningsmessige behandling etter norsk skatterett.

I den foreliggende sak rettet ligningsmyndighetene konkrete spørsmål til skattyter. Det må da under enhver omstendighet påligge skattyter i henhold til selvangivelsesprinsippet, å fremskaffe de opplysningene det spørres etter. Ligningsmyndighetene skal ikke være henvist til å måtte stole på verifikasjoner gitt av et revisjonsselskap om at driften foregår i henhold til lovgivningen på stedet. Selvangivelsesprinsippet tilsier derimot at skattyter gir de konkrete opplysninger som er nødvendige for ligningsmyndighetene for å kunne ta standpunkt til den skatterettslige bedømmelse av transaksjonen. Retten vil i denne sammenheng peke på at ligningsmyndighetene her står overfor et multinasjonalt selskap der økonomisk styring og skatteplanlegging foregår på et overordnet nivå. Det må derfor legges til grunn at transaksjoner mellom datterselskaper i en viss utstrekning foregår i henhold til de beslutninger som er foretatt i morselskapet. Transaksjonene vil derfor ikke være undergitt den forretningsmessige sensur som vil være tilfellet når transaksjonene foregår mellom to forretningsmessig uavhengige selskaper. Kontroll med at transaksjonene ikke er styrt av andre hensyn enn de rent forretningsmessige, må da foretas av ligningsmyndighetene i ettertid. Når et multinasjonalt selskap, i skatterettslig henseende vil ha anerkjent en internkonsern transaksjon på lik linje med transaksjoner foretatt mellom uavhengige selskaper, må motstykket være at det multinasjonale selskapet gir ligningsmyndighetene den informasjon som er nødvendig for å kontrollere at transaksjonen er reell, og derfor kan anerkjennes skattemessig" (understreket her)

Dommen er anket til lagmannsretten. Det er imidlertid lite tvilsomt at dommen her gir uttrykk for synspunkter som må gjelde dersom ligningsmyndighetene skal kunne ha en reell mulighet til å prøve hvorvidt slike transaksjoner man her står overfor, er gjennomført på armlengdes vilkår.

### 13.1.11 Oppsummering

Det må kunne konstateres at det fortsatt gjenstår en del uavklarte spørsmål i forhold til captive-konstruksjonene som sådan, men også i forhold til de ulike armlengde-vurderingene vil oljeskattemyndighetene måtte påregne atskillig arbeid i fremtiden. Når det gjelder armlengde-vurderingen må det likevel kunne konstateres at gode grunner taler for at det stilles strenge krav overfor skattyter m.h.t. bevis. Dette må gjelde både i relasjon til vurderingen av selve captivet og til vurderingen av innholdet i den enkelte transaksjon. Hensett til de kompliserte vurderingene av faktum (og jus) som springer ut av captive-konstruksjonen tilsier dette at den som er nærmest til å gi de opplysningene som skal til for å avgjøre de skatterettslige konsekvensene, må bære de største "byrdene". Dette må bety at skattyteren må rydde av veien tvil når det gjelder kravet om markedstilpasning.



### **13.2 Sammenhengen mellom referanserenten og avtalen om betalingsterminens lengde**

Rentefastsettelsen på internlån skjer normalt ved at renten knyttes til en internasjonalt anerkjent referanserente - og da vanligvis LIBOR. Når ikke annet er avtalt vil en bestemt referanserente tilsi bestemte vilkår - f.eks. m.h.t tidspunktet for når renten skal fastsettes, renteterminens lengde, betalingstidspunkt for renter og andre beregningstekniske forhold som f.eks. antall rentedager i året.

I en større endringssak som kontoret har arbeidet med siste år, har et internlån knyttet til 12 måneders LIBOR vært gjenstand for månedlige rentebetalinger. I utgangspunktet gir en slik ordning ikke i seg selv noe grunnlag for skattemyndighetene til å gripe inn. Spørsmålet er uansett om rentebelastningen har vært markedsmessig. Men når skattemyndighetene skal foreta en sammenligning med andre lån i markedet er det viktig at det er kommet klart frem at det er avtalt avvikende betalingsvilkår i forhold til det som forutsetningsvis følger av den referanserenten man har valgt å knytte lånet til. (Det er nemlig en betydelig forskjell på rentebetingelsene om det på to lån knyttet til samme referanserente og med samme margin skal betales renter h.h.v. månedlig og årlig etterskuddsvis.)

Det er derfor svært viktig at selskapene på eget initiativ opplyser om det er avtalt avvikende betalingsvilkår. Det er bare på denne måten at oljeskattemyndighetene vil kunne foreta en korrekt sammenligning selskapene imellom.

Grunnen til at problemet påpekes her er at det også ved årets ligning ble oppdaget et tilfelle hvor avvikende betalingsvilkår ikke var opplyst fra selskapet side.

### **13.3 Tynn kapitalisering : Realisert agio på gjeld som tidligere var omklassifisert til egenkapital for skatteformål**

Spørsmål knyttet til "tynn kapitalisering" har som kjent stått sentralt ved flere tidligere ligninger. De fleste spørsmål må nå anses å ha fått sin endelige avklaring i og med at de selskapene som gikk til sak mot staten alle tapte (med saksomkostninger) og dommene nå er rettskraftige. Ligningspraksis vil derfor bygge på de retningslinjene Klagenemnda utformet i sine kjennelser. Fortsatt kan man imidlertid regne med enkelte beregningstekniske problemer knyttet til tilfeller der selskapene nedbetaler "omklassifisert" gjeld og tilfeller der egenkapital "for skatteformål" (omklassifisert gjeld) skal erstattes med ordinære egenkapitalavsetninger.

Ved årets ligningen var situasjonen den at et selskap i løpet av året hadde foretatt en betydelig nedbetaling av en gjeldspost til et beslektet selskap. Påstanden var at den valutagevinsten som oppstod som følge av nedbetalingen måtte være skattefri siden den knyttet seg til et lån som hadde vært benyttet til å oppfylle det skattemessige egenkapitalkravet.

Nemnda la ikke selskapets påstand til grunn : Egenkapitalkravet ble ikke endret ved ligningen. Selskapet hadde selv valgt når det gjaldt hvilke lån som skulle medregnes til oppfyllelse av dette kravet - og som det da ikke skulle beregnes renter eller agio/disagio på. Men når selskapet selv velger "å ta ut" et lån benyttet til oppfyllelse av

egenkapitalkravet, dvs. at kravet ble oppfylt ved andre lån, må lånet som ble nedbetalt bli å behandle på vanlig måte, dvs. at valutagevinsten måtte bli å betrakte som skattepliktig inntekt. Agioen kunne ikke henføres til noen del av den gjelden som ble omklassifisert for skatteformål.

### 13.4 Fastrentelån

Vanligvis er både "internlån" og lån mellom uavhengige parter knyttet til en flytende referanserente - og da normalt LIBOR. I utgangspunktet er det imidlertid ikke noe iveien for at det kan benyttes såkalte fastrentelån også i internlånstilfellene så lenge kravet om armlengdes vilkår er oppfylt. I dette ligger (ihvertfall) at :

- > renten må fastsettes i forkant - pr. inngåelsen - til markedsente for fastrentelån med tilsvarende løpetid.
- > renten kan ikke endres - uten at datterselskapet eventuelt kompenseres for tapet - dersom markedsrenten endres i ugunstig retning for konsernet som helhet.
- > det må eksistere et marked (som ikke er for uvanlig) for fastrentelån tilsvarende den fastsatte løpetid på tidspunktet for inngåelsen av lånet.

I et tilfelle som kom opp ved årets ligning var lånerenten fastsatt til LIBOR (12 mnd) + margin på et bestemt tidspunkt for hele lånets løpetid. Forholdet var imidlertid at lånet var gitt med ubestemt løpetid. En vesentlig faktor for å kunne vurdere den faste rente - nemlig lånets løpetid - var dermed ikke til stede. Nemnda la derfor til grunn at tilsvarende vilkår ikke ville vært avtalt mellom uavhengige parter og antok at renten måtte bli å fastsette med utgangspunkt i en flytende referanserente.

### 13.5 Frister for endring : er det gitt "uriktige eller ufullstendige" opplysninger når internttransaksjoner ikke er inngått på markedsmessige vilkår ?

#### 13.5.1 Problemstillingen

Fristreglene for endring av ligning etter eget tiltak eller etter anmodning fra skattyter etter ligningsloven § 9-5 finner vi i ligningslovens § 9-6.

Etter hovedregelen i § 9-6 nr 1 kan endring av ligning ikke tas opp mer enn 10 år etter inntektsåret. Etter samme paragrafs nr. 2 er imidlertid fristen 3 år når endringen knytter seg til ligningsmyndighetenes skjønn eller rettsanvendelse. 3-årsfristen gjelder likevel bare når det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen var riktig. Sammenholdt med § 9-6 nr. 3 fremgår det videre at 3-årsfristen bare gjelder til gunst for skattyteren. Er endringen til ugunst for skattyter er endringsfristen 2 år etter inntektsåret når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

I forhold til internttransaksjoner oppstår et interessant spørsmål når det gjelder to-årsfristen : slike transaksjoner skal mellom beslektede selskaper være avtalt på armlengdes vilkår. Spørsmålet blir da, når det i etterhånd viser seg at denne forutsetningen ikke er oppfylt, om dette betyr at selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er mulig det her må skilles mellom de tilfellene hvor

selskapet positivt har gitt uttrykk for at transaksjonen er gjennomført på armlengdes vilkår og de tilfeller hvor dette bare følger forutsetningsvis. Uansett er spørsmålet om det er skattyteren som har risikoen for at forutsetningen om at transaksjonen er markedsmessig, er riktig.

### 13.5.2 Hvor ligger risikoen ?

Spørsmålet er her om forutsetningen om at transaksjonen er markedsmessig utgjør en del av det faktiske materiale som ligningsmyndighetene bygger på.

Etter lovgiverens mening bør skattyteren kunne vente at rene skattespørsmål, dvs. anvendelsen av skattelovgivningen, blir avgjort korrekt av ligningsmyndighetene. Derimot må skattyteren ha ansvar for å gi det riktige faktiske grunnlag. Om disse spørsmål er det i ligningslovens forarbeider (Ot.pr. nr. 29 1978-79 s. 109) anført følgende i forbindelse med utkastet til ligningslovens § 9-5 nr. 1 :

"Utkastet bygger som nevnt på en sontring mellom feil i det faktiske grunnlag og feil i rettsanvendelse eller skjønnsutøvelse. Tilsvarende sontring er avgjørende for endringsfristene etter § 9 - 6. Denne sontringen reiser de samme problemer som strafferettens sontring mellom faktisk og rettslig villfarelse. Mange ligningsavgjørelser må bygge på en oppfatning om skattyterens konkrete rettsstilling etter rettsregler utenfor skatteretten, f.eks. om han eier eller leier en eiendom, om skattyteren skylder noe eller ikke. Om ligningsmyndigheten har lagt en oppfatning av slike rettsforhold til grunn for sin avgjørelse, og det så viser seg at denne oppfatning var feilaktig, må dette bety at kravet om uriktig faktisk grunnlag for vedtaket er oppfylt. Det er på skatterettens område ligningsmyndighetene ikke skal kunne ombestemme seg eller reparere feilen uten medvirkning av overordnet myndighet. Hvilken rettsstilling skatteyteren har etter andre rettsregler, er han den nærmeste til å bringe klarhet i. Løsningen av det spørsmålet må betraktes som ett av de fakta ligningsmyndigheten må bygge på, og som kan være feilaktig som faktisk grunnlag for et vedtak."

En konsekvens av at skattyteren tillegges risikoen for forutsetningen om armlengdes vilkår, vil kunne være at to årsfristen ikke vil gjelde i saker som angår anvendelsen av sktl. § 54 første ledd.

Oljeskattekontoret kan ikke se at dette i utgangspunktet er en urimelig konsekvens. Noe forenklet kan dette uttrykkes slik at ligningsloven legger risikoen for et forhold hos den som er nærmest til å bære den. Et uttrykk for dette er det at ligningsmyndighetene etter loven har risikoen for "anvendelse av skattelovgivningen", jf. § 9-6 nr. 2. Risikoen for vurderingen av faktiske forhold, herunder vurderingen av rettsforhold som anvendelsen av skatteloven skal bygge på, ligger hos skattyteren. Hvis en skattepliktig angir at han eier et formuesobjekt, vil ligningsmyndighetene etter § 9-6 kunne ta ligningen opp til endring etter 2 årsfristen hvis det senere viser seg at en riktig bedømmelse av rettsforholdet fører til at skattyteren ikke er eier. Dette gjelder selv om han har lagt frem alle opplysninger som er nødvendige for å vurdere eierforholdet. De forhold som det må tas standpunkt til kan være meget kompliserte og vanskelige og er ofte blitt til ved skattyterens medvirkning, og lovgiveren har da ikke funnet det rimelig å kreve at ligningsmyndighetene skal ha risikoen for en riktig vurdering av slike forhold.

Disse betraktninger har minst like stor vekt i forhold til transaksjoner mellom beslektede selskaper. Det grunnleggende forhold her er om den avtalte pris er forretningsmessig riktig, dvs. bygger på markedsmessige forhold. Riktignok vil det som oftest være mer komplisert å få fastslått om en pris er avtalt på armlengdes vilkår enn f.eks. eierforholdet til et formuesobjekt. Forutsetningen her må derfor (selvsagt) være at skattemyndighetene har funnet grunnlag for anvendelse av sktl. § 54 første ledd. Men her vil man (kanskje) i noen tilfeller kunne stå overfor tilfeller der fristreglene tas med i en helhetsvurdering av om man skal anvende sktl. § 54 første ledd, se nedenfor.

Utgangspunktet er imidlertid at spørsmålet om f.eks. en pris er forretningsmessig riktig, ikke representerer noen anvendelse av skattelovgivningen. I de fleste tilfeller er det her tale om særdeles kompliserte forhold som skattyteren har medvirket til og om en forretningsmessig vurdering som har betydning som grunnlag for anvendelse av skattelovgivningen. Når skattyteren som har etablert forholdet har gitt bestemt uttrykk for at det bygger på markedsmessige forhold, og således ikke har redusert inntekten, må ligningsmyndighetene kunne legge dette til grunn uten at skattyteren kan påberope seg 2 årsfristen dersom det senere viser seg at skattyterens vurdering ikke var riktig. - Når det gjelder spørsmålet om anvendelsen av sktl. § 54 første ledd, peker en på at hensynet til skattyteren er varetatt ved at det må foreligge "grunn til å anta" at formue eller inntekten er redusert som følge av interessefellesskap.

Normalt vil det være skattyter som har de beste forutsetningene for å bedømme transaksjonen og dermed vil han være i stand til å gi alle nødvendige opplysninger og foreta en riktig vurdering, mens det ikke kan forventes at ligningsmyndighetene hadde tilsvarende ekspertise. Dette burde i et "samarbeids- og lojalitetsforhold" som loven forutsetter, tilsi at skattyteren gir klare og uttømmende opplysninger. Spesielt er det viktig at den skattepliktige gir fullstendige opplysninger når det dreier seg om forretninger mellom beslektede selskaper, hvor det ikke er noen frittstående tredje part som kan gi sikkerhet for et forretningsmessig forhold mellom partene.

Det fremgår av forarbeidene at Stortingets intensjon ved innføring av to-årsfristen var å beskytte de skattytere som lojalt hadde oppfylt sin opplysningsplikt, mot senere endringer. Når skattyters henføring av inntekter og utgifter mellom de forskjellige skattejurisdiksjoner er påvirket av interessefellesskap med utenlandsk selskap i skattekreditors disfavør, jfr. sktl. § 54 første ledd, slår heller ikke formålet med unntaksbestemmelsen til.

Oljeskattekontoret har derfor lagt til grunn at det er skattyteren som har risikoen for at transaksjonen er gjennomført på markedsmessige vilkår. Dette må også gjelde i de tilfellene hvor skattyteren ikke eksplisitt har gitt uttrykk for at vilkårene er markedsmessige.

For Oljeskattenemnda har spørsmålet bl.a. vært oppe i en endringssak vedrørende forsikringer. Her uttalte nemnda :

"Etter Oljeskattenemndas vurdering avviker selskapets forsikringer betydelig fra markedsvilkårene for offshore-forsikringer,....Når avviket er så betydelig som dette, må det anses å foreligge ufullstendige eller uriktige opplysninger."

I denne konkrete saken hadde selskapet hele tiden hevdet at forsikringene var tegnet på armlengdes vilkår. Spørsmålet her er imidlertid om nemnda med denne uttalelsen har ment å gi uttrykk for at det ikke er tilstrekkelig for at ti års fristen skal komme til anvendelse at vilkårene (i forhold til armlengdestandarden) for å anvende sktl. § 54 første ledd foreligger - dvs at det skal legges et strengere avviks-kriterium til grunn dersom endringsfristen skal være 10 år. Jeg antar at det er vanskelig å trekke noen entydig konklusjon her. Dette nettopp fordi selve armlengde-kriteriet er svært vanskelig å håndtere både i relasjon til spørsmålet om det foreligger avvik og krav til graden av avvik.

## 14. STEDBUNDEN BESKATNING

### 14.1 Innledende merknader

En rekke spørsmål i forbindelse med stedbunden beskatning (jf sktl. § 18) er gjenstand for en relativt grundig behandling i Del II (se kap.6). Oljeskattemyndighetenes gjennomgang av praksis m.h.t. stedbunden beskatning indikerte at den praktiske metode - en direkte beregning av den nettoinntekten som skal henføres til land - som var anvendt ved ligningen, medførte at en for høy andel av den samlede nettoinntekt ble henført til land. Oljeskattenemnda konkluderte derfor med at man burde ta sikte på å gå over til en prinsipielt korrekt beregning av den stedbundne inntekten, dvs. en ansettelse basert på bruttostørrelser (bruttoleie med fradrag for faktiske utgifter og avskrivninger). Bruttoleien vil måtte fastsettes til hva det ville ha kostet å leie tilsvarende eiendom i det frie marked.

Ved fjorårets ligning valgte nemnda likevel å fortsette den praksis som var brukt i noen år. Også ved årets ligning la nemnda til grunn at en direkte beregning av nettoinntekten kunne aksepteres, men forutsatte at en fortsatt bruk av denne metoden tilsa at beregningen ble gjennomført slik at den ga et resultat som bedre ville samsvare med den prinsipielt korrekte beregningen. De beregninger som kontoret gjorde i denne forbindelse viste at en reduksjon av den prosentsatsen som var anvendt ved den direkte beregningen (nettoinntekten til land er beregnet som en prosent av historisk kostpris) ville gi en mer korrekt ansettelse, se her kap. 14.3.

Oljeskattemyndighetene forutsetter imidlertid at ligningen fra og med inntektsåret 1991 gjennomføres på grunnlag av regnskap. Dette betyr at selskapene selv må godtgjøre hva tilsvarende (brutto)leie i markedet er. (Det må antas å være relativt uproblematisk for selskapene å dokumentere faktiske utgifter og å foreta avskrivninger (etter skattelovens regler) på de eiendommene som er gjenstand for stedbunden beskatning.)

(Betydningen av at vi får en praksisendring på dette området forsterkes ytterligere av skattereformen som skal gjelde fra og med inntektsåret 1992 : forskjellen i nominell skatteprosent mellom sokkel og land økes fra 30 til 50. Oljeskattemyndighetene har også lagt vekt på dette forholdet i forbindelse med gjennomgangen av gjeldende praksis.)

### **14.2 Årlige prisfastsettelse ?**

I svar på varsel fremholdt et selskap at leieverdien måtte fastsettes på grunnlag av hva som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter i mer langsiktige kontrakter. Denne argumentasjon kan forstås dithen at den allokering som skal foretas på grunnlag av sktl. § 18 bygger på de samme prinsipper som sktl. § 54 første ledd.

Slik er det da også i stor utstrekning : Som referanse skal nemlig markeder med fri prisdannelse mellom partene anvendes. Men det dreier seg om to selvstendige bestemmelser som nettopp i den relasjon selskapet tar opp ikke sammenfaller : Mellom to uavhengige subjekter er det fullt mulig å tenke seg kontrakter som løper over flere år. Mellom to avhengige subjekter kan man derfor ved anvendelsen av sktl. § 54 første ledd tenke seg at man må finne frem til prisen for en langsiktig kontrakt dersom dette er avtalt mellom partene. Bestemmelsen i sktl. § 18 gjelder imidlertid inntektsallokering - av samlet inntekt for et inntektsår - mellom ulike distrikter for samme skattesubjekt : denne allokeringen må derfor basere seg på årlige markedsvurderinger.

### **14.3 Forretningseiendommer : vurdering av markedets utleiepriser i 1990**

De aller fleste av de eiendommene oljeselskapene eier og som er gjenstand for stedbunden beskatning, er forretningseiendommer. For slike eiendommer vil det normalt være relativt enkelt å bringe på det rene hva markedsleien for tilsvarende eiendom er. Nå er det imidlertid slik at markedsleien, gjerne angitt som pris pr. kvadratmeter, ikke er en helt entydig størrelse. Kvadratmeterprisen vil avhenge av hvilke løpende kostnader som f.eks. kommunale avgifter, vedlikehold, strøm, eiendomsskatt og andre driftsutgifter som skal dekkes av h.h.v. utleier og leietaker. Det er derfor viktig når det skal foretas prissammenligninger at det klart fremgår hva (brutto)leien er ment å dekke.

Oljeskattemyndighetene valgte, som nevnt ovenfor under kap. 14.1, også ved ligningen for 1990 å foreta en direkte beregning av nettoinntekten (før fordeling av finansielle poster) som ble henført til land. Når dette er utgangspunktet er det klart at denne nettoinntekten ikke er sammenlignbar med de markedsleier som eiendomsめglere oppgir. Dette vil være tilfelle selv om leietaker skulle være pålagt å dekke alle løpende utgifter fordi den direkte beregnede nettoinntekten også forutsetter at avskrivninger skal være kommet til fradrag.

Ved årets ligning har kontoret innhentet opplysninger fra bl.a. meglere om prisnivået i 1990 i de aktuelle kommuner. Når det gjelder f.eks. Stavanger-området, som er særlig aktuelt i denne sammenheng, er det antydning at prisnivået ligger et sted mellom 800-1000 kr pr m<sup>2</sup>, muligens 200-300 kroner høyere dersom lokalene er nye og skreddersydde for leietakers formål. (En undersøkelse gjengitt i Dagens Næringsliv 03.02.92 viser at dette nivået er for høyt. For Stavanger/oljemiljø er det for januar 1990 angitt en kvadratmeterpris på 500 kroner.) Som påpekt ovenfor er dette bruttoleier som ikke er sammenlignbare med den direkte beregnede nettoinntekt (før finansposter). Utleier dekker vanligvis kommunale utgifter, vedlikehold, forsikringer, eiendomsskatt m.v.. For å beregne den sammenlignbare nettoinntekten må det også gjøres fradrag for avskrivninger.

I de tilfellene kontoret hadde tilstrekkelige opplysninger, viste de beregninger som ble foretatt, at ved å sette nettoinntekten til 10 % av historisk kostpris ville dette gi en netto kvadratmeterpris som lå klart i det øvre sjikt av - og til dels over - de bruttoleiene som var opplyst å gjelde i markedet. Oljeskattenemnda fant da - på grunnlag av de opplysningene som forelå ved ligningen - at en sats på 10 % ihvertfall ikke ville representere noe strengt skjønn, og at det derfor i en overgangsfase til regnskapsligning ikke ville være urimelig å anvende denne prosentsatsen.

## 15. ENKELTE FRADRAGSSPØRSMÅL

### 15.1 Foreningskontingenter

I utgangspunktet gis det ikke fradrag for foreningskontingenter, se sktl. § 44 fjerde ledd. På visse vilkår og med visse (klare) begrensninger kan imidlertid fradrag innrømmes. OLF og NORRET har overfor Oljeskattekontoret uttrykt bekymring for eventuelle konsekvenser av skattelovgivningens fradragsbegrensninger i forhold til foreningskontingenter. Det siktes her først og fremst til de tilfeller hvor disse organisasjonene utfører aktiviteter som ville gitt fradragsrett om de samme aktivitetene hadde vært utført av medlemsselskapene enten i fellesskap eller hver for seg - f.eks. forskningsoppdrag.

Oljeskattekontoret har (muntlig) overfor representanter for OLF gitt uttrykk for at kontoret antar at fradrag kan innrømmes under forutsetning av at det dreier seg om kostnader som ellers ville vært fradragsberettiget etter sktl. § 44 første ledd og aktivitetene skilles klart ut fra den virksomheten som organisasjonene driver av ren interessefremmende karakter, samt at det enkelte selskap belastes etter den nytte det har av det enkelte prosjekt og ikke på basis av vanlig kontingentfastsettelse. Det understrekes at spørsmålet ikke er forelagt Oljeskattenemnda.

### 15.2 Svalbardunderskudd

Enkelte av oljeselskapene driver også virksomhet på Svalbard. Slik virksomhet synes foreløpig å resultere i tap. For oljeskattemyndighetene blir da spørsmålet i hvilken utstrekning slikt tap er fradragsberettiget i utvinningsinntekt. Spørsmålet har tidligere vært behandlet av Klagenemnda som i en kjennelse for inntektsåret 1975 innrømte fradrag etter samme regler som gjelder for landbasert virksomhet, se petrsktl. § 3 bokstav c, annet ledd. Denne kjennelsen danner grunnlaget for den praksis som er etablert når det gjelder ligning av utvinnings- og rørledningsvirksomhet.

I brev av 7.8.91 - som svar på forespørsel fra et advokatfirma - har imidlertid Finansdepartementet uttalt følgende :

"1.

Når norsk skattyter har stedbundet skatteplikt til Svalbard etter svalbardskatteloven § 2, og den stedbundne virksomhet der går med underskudd, oppstår spørsmål om adgangen til å fradra underskuddet i inntekt på fastlandet.

Dette spørsmål må løses ut fra skattereglene for overskudd på Svalbard. Bare så langt stedbundet overskudd på Svalbard også ville ha vært skattepliktig på fastlandet, kan tilsvarende underskudd overføres til fastlandet. Vurderingen må skje særskilt for statsskatteligningen og for kommuneskatteligningen.

2.

For statsskatteligningen vedkommende følger løsningen av svalbardskatteloven § 2, siste ledd. En stedbundet inntekt på Svalbard ilegges ikke statsskatt på fastlandet, og underskudd kan da ikke redusere inntekten ved statsskatteligningen der.

Departementet vil i denne anledning bemerke at skattleggingen på Svalbard ikke kan anses likeverdig med en fastlandsbeskatning til staten. Skattene til Svalbard har sin selvstendige begrunnelse, og henger ikke sammen med fastlandsskattene. Riktignok er beregningsregler fra skatteloven i stor grad gjort tilsvarende anvendelige ved svarbardbeskatningen, jf. svalbardskatteloven § 3, siste ledd, med forskrift av 18. desember 1925. Men formålet med dette er å kunne bruke et kjent regelsett til oppgjør av inntekt og formue på Svalbard, ikke at beskatningen der og på fastlandet skal være likeverdig. De særlige avgrensningsspørsmål som oppstår for gjeld og gjeldsrenter, er løst direkte i svalbardskatteloven § 2, annet ledd. Også § 2, tredje ledd, inneholder en særlig avgrensningsløsning.

Det er ikke etablert noen fast og lanvarig praksis som kan anses å endre rettstilstanden med sikte på statsskatteligningen. Dette gjelder selv om det foreligger enkelttilfeller av innrømmet fradrag ved statsskatteligningen. Heller ikke krysshenvisningene mellom skatteloven og statsskattevedtaket (skatteloven § 138 og statsskattevedtaket § 7) får betydning for fradragsretten for underskudd fra Svalbard ved statsskatteligningen. Disse krysshenvisningene har et annet, generelt formål.

3.

Når det gjelder kommuneskatteligningen, er utgangspunktet at skatteplikt på fastlandet foreligger. Skatteloven § 17, første ledd, anses ikke som noe hinder for en slik fastlandsbeskatning i tillegg til skatteplikten på Svalbard. Skatteloven § 22, femte ledd nr. 2, begrenser skatteplikten til fastlandet, slik at personlig næringsinntekt under opphold på Svalbard er fritatt.

Kommandittister vil normalt ikke være fritatt for kommunal fastlandsbeskatning etter det ovenstående. De har da fradragsrett for underskudd på Svalbard ved kommuneskatteligningen på fastlandet. I tilfelle hvor kommuneskatteligning for skattyteren skjer i flere kommuner, er det naturlig å fordele underskuddsfradraget fra Svalbard etter prinsippet i skatteloven § 45, tredje ledd. Dette gjelder selv om § 45, tredje ledd, ikke er nevnt i oppregningen av aktuelle bestemmelser i forskriften av 18. desember 1925. Skatteloven § 45, første ledd, som forskriften har henvisning til, gir i seg selv holdepunkter for fordeling.

4.

Underskuddet må fastsettes av Ligningsrådet for Svalbard. Dette inkluderer også fastsettelse av de individuelle fradrag utover K/S-regnskapet på den enkelte kommandittists hånd (avskrivninger m.v.) så langt fradragene godtas i skattesystemet på Svalbard. Skattelovgivningen har ikke formelle regler om at ligningsmyndighetene på fastlandet skal legge til grunn Ligningsrådets fastsettelser (så langt de materielle regler er parallelle på Svalbard og på fastlandet). Men det må antas at ligningsmyndighetene på fastlandet skal følge disse fastsettelser.



Anvendt underskudd fra Svalbard til fradrag på fastlandet hindrer ikke fortsatt fremføring av underskuddet mot senere inntekt på Svalbard. Målet med reglene er at underskuddet skal komme til fradrag en gang ved kommuneskatteligningen på fastlandet og en gang ved ligningen på Svalbard (på samme måte som overskudd skattlegges ved begge ligninger).

5.

Departementets syn på forholdet mellom stats- og kommuneskatteligningen etter gjeldende regler når det gjelder underskudd, faller sammen med Svalbardskattelovutvalgets syn i NOU 1990:10 s. 43.

Departementet arbeider med en reform av Svalbardbeskatningen på grunnlag av NOU 1990:10. Spørsmålene om adgang til overføring av underskudd fra Svalbard til fastlandet vil her bli vurdert på fritt grunnlag. Ordinær statsskatteligning av nettoinntekt vil forøvrig falle bort fra 1992."

Av Finansdepartementets brev må det kunne slutes at det ikke er grunnlag for å gi fradrag for "Svalbardunderskudd" i det ordinære statsskattegrunnlaget for utvinningsinntekt (sokkel (S)). Da det ikke var samsvar mellom denne uttalelsen og den ovenfor nevnte klagekjennelsen fra 1975 og den praksis som var etablert på dette grunnlaget, måtte Oljeskattenemnda ved årets ligning ta standpunkt til om uttalelsen tilsa at nemnda skulle endre sin praksis.

Det spesielle ved kjennelsen fra 1975 var at det ikke var uenighet mellom selskapet og Oljeskatningsavdelingen. Klagenemnda sa seg "enig i at spørsmålet om rett til fradrag for underskudd av virksomhet på Svalbard i annet enn Svalbardinntekt i enkelte relasjoner kan by på tvil." Men siden det ikke forelå noen uoverensstemmelse mellom selskapet og Oljeskatningsavdelingen, fant nemnda ingen grunn til selv å ta spørsmålet opp til nærmere drøftelse. Nemnda hadde intet å bemerke til at det ble innrømmet fradrag for Svalbardunderskudd.

Oljeskatningsavdelingen hadde i sitt notat til Klagenemnda under tvil kommet til at det måtte gis fradrag for Svalbardunderskudd - i tillegg til ved kommuneskatteligningen - også ved statsskatteligningen i Norge. I denne forbindelse henviste avdelingen spesielt til et brev av fra Finansdepartementet til en advokat hvor departementet ga sin tilslutning til konklusjonen i et brev fra formannen for Svalbard ligningsråd av 13. juni 1969 hvor det bl.a. konkluderes slik :

"Hensett til den tvil som gjør seg gjeldende, synes de beste grunner etter min mening å tale for å tolke skatteloven sammenholdt med Svalbardloven slik at fradrag for tap på Svalbard i sin helhet kan innrømmes ved statsskatteligningen i Norge."

Ved årets ligning valgte Oljeskattenemnda å fortsette den praksis som var etablert i 1975. Ett medlem dissenterte og mente at Finansdepartementets standpunkt i brevet av 7.8.91 skulle legges til grunn. Nemnda utformet ingen særskilt begrunnelse.

### **15.3 Betaling av skolepenger for barn av ansatte**

Ved en tilfeldighet ble det ved årets ligningsbehandling oppdaget at et selskap hadde krevet fradrag for betaling av skolepenger for ansattes barn uten at beløpene var lønnsinnberettet på mottakers hånd. Det viste seg da at selskapets fremgangsmåte

(stiltiende?) var akseptert av lokale ligningsmyndighetene i flere år. Selskapet opplyste følgende :

"Skoleutgifter er av [selskapet] behandlet i tråd med den praksis som utviklet seg i Stavangerområdet i slutten av 70 tallet og i begynnelsen av 80 tallet. Så vidt vi vet praktiseres det ennå. Bakgrunnen for praksisen var at mange utlendinger i oljeindustrien som oppholdet seg i Norge midlertidig og var ubegrenset skattepliktig til Norge, ikke hadde noen glede av den del av den skatten som gikk til skolevesenet i Norge siden barna deres ikke gikk på norsk skole. Ligningsmyndighetene i Stavangerområdet innså at det var urimelig under disse omstendighetene å skattlegge skolepenger betalt av arbeidsgiver.

Praksis ble derfor at man ikke skattlegger skolepenger betalt direkte fra arbeidsgiver til en fremmedspråklig skole i Norge, da det ville bety en slags dobbeltbeskatning av den ansatte."

For Oljeskattenemnda var problemstillingen ny - ihvertfall i den forstand at den ikke var forelagt nemnda tidligere. Praksis synes å bygge på rimelighetsbetraktninger uten noen særlig forankring i lovgivningen. Når da de rimelighetsbetraktningene som er angitt, er klart uholdbare i skatterettslig sammenheng - man kan ikke påberope seg manglende motytelse fra det offentlige som grunnlag for skattereduksjon - fant nemnda det klart at de alminnelige regler måtte komme til anvendelse, dvs. at fradragsrett forutsatte at beløpene var lønnsinnberettet.

## 16. UTBYTTE

### 16.1 Betydningen av skattegjeld og skatteavsetning

#### 16.11 Forskuddsbetalt 2. termin terminskatt

Som opplyst i kapittel 11.3 valgte tre selskaper å forskuddsbetale 2 termin terminskatt rett før årskiftet 90/91. Det er neppe tvilsomt at hensikten med denne forskuddsbetalingen først og fremst må ha vært å øke beregningsgrunnlaget for det fradragsberettigede utbytte. Sammenhengen er her denne : 2. termin terminskatt skal i prinsippet tilsvare skattegjelden i balansen. Denne gjelden vil ofte kunne utgjøre en vesentlig del av regnskapsmessig gjeld. Som kjent skal det avsettes til reservefond, jf. aksjelovens § 12-1, inntil fondet sammen med aksjekapital og oppskrivningsfond utgjør like mye som selskapets gjeld ved utløpet av regnskapsåret. (Fondet skal også utgjøre minst 20 % av aksjekapitalen). Avsetningen til reservefond reduserer beløpet som kan utdeles som utbytte tilsvarende, jf. aksjelovens § 12-5.

Når de tre selskapene som hadde forskuddbetalt 2.termin ikke førte opp denne terminen (som altså forfalt 1. april 1991) i balansen som gjeld, var virkningen enten at ytterligere avsetning til reservefond ikke var påkrevet eller at en femtedel av overskytende reservefond kunne oppløses, jf. aksjelovens § 12-2, og anvendes til utbytteutdeling (med fradragsrett).

Det spørsmålet Oljeskattenemnda derfor måtte ta stilling til ved ligningen var om fradragsberettiget utbytte måtte beregnes ut fra den forutsetning at forskuddsbetalt

2.termin terminskatt skulle vært ført opp i balansen som en fordring på staten med tilsvarende beløp som gjeld på balansens passivaside.

[Spørsmålet har vært reist tidligere : Et selskap henvendte seg høsten 1980 til Finansdepartementet for å få departementets syn på hvordan skattemyndighetene ville forholde seg til en eventuell forskuddsbetaling av terminskatten. Finansdepartementet ba da om den daværende Oljebeskatningsavdelingens syn på spørsmålet. Avdelingens oppfatning var dengang at en slik forskuddsbetaling ikke ga grunnlag for en regnskapsmessig sletting av skattegjelden i balansen. Dette synet ble såvidt meg bekjent også meddelt angjeldende selskap. Ihvertfall valgte selskapet ikke å foreta en forskuddsbetaling. Spørsmålet kom derfor ikke opp for Oljeskattememnda.]

Før spørsmålet kom opp for Oljeskattememnda mottok Oljeskattekontoret et brev (av 20.3.91) fra Finansdepartementet hvor det bl.a. het :

"Av oljeregnskapet for 1990 fremgår det at tre selskaper har innbetalt skatt for 2. termin, som forfaller 1. april 1991, i desember 1990. ....

Etter departementets vurdering skal en slik for tidlig innbetaling ikke gi grunnlag for skattemessige disposisjoner i selskapet. Det innbetalte beløp må behandles både som gjelds- og fordringspost i regnskapet."

På denne bakgrunn ble selskapene varslet i samsvar med departementets syn. I varslet het det bl.a. :

"Oljeskattekontoret legger også avgjørende vekt på at forskuddsbetalingen synes å fremtre som utelukkende skattemotivert. I forhold til et (tilsvarende) selskap som lojalt følger lovens betalingssystem synes hensikten med transaksjonen å være at [selskapet] totalt sett skal kunne oppnå en økonomisk gevinst som følge av muligheten for øket skattemessig utbyttefradrag. Kontoret kan heller ikke se at forskuddsbetalingen på noen måte endrer det økonomiske grunnlaget for utbytteutdeling sammenlignet med et tilsvarende selskap som velger å betale terminskatten i samsvar med lovens system."

En eventuell fravikelse var altså i varslet begrunnet i realitets- og lojalitetsbetraktninger. I svar på varsel fremhevet selskapene at motivet for forskuddsbetalingen også knyttet seg til ønsket om å få frigjort kapital (i form av utbytte). En sideeffekt av økt utbytte var reduserte skatter - det var derfor ikke korrekt at forskuddsbetalingen utelukkende var skattemotivert. Det var, slik selskapene så det, ikke grunnlag for å nekte det økte utbyttefradrag så lenge fremgangsmåten ligger innenfor de rammer den aktuelle lovgivning trekker opp.

Overfor Oljeskattememnda innstilte kontoret på at selskapenes bokføring skulle legges til grunn. Kontoret kunne vanskelig se at det forelå noen direkte lovhjemmel som gjorde det mulig for skattemyndighetene å gripe inn overfor selskapenes disposisjoner. Oljeskattememnda sluttet seg til dette standpunktet uten at den utformet noen særskilt skriftlig begrunnelse.

### **16.12 Skatten innbetales for det alt vesentligste ved første terminbetaling**

Problemstilling kan her være som følger : Selskapet sørger for en svært høy ansettelse av terminskatten, gjerne da slik at første termin forventes å utgjøre selskapets egentlige anslag over hele terminskatten (og da forsåvidt endelig utlignet skatt). Før forfall 2. termin ber så selskapet om å få nedsatt terminskatten tilsvarende. Spørsmålet blir da om selskapet må føre opp 2. termin som gjeld dersom denne ikke blir satt ned (av Oljeskattekontoret) før årsskiftet. Svaret er her antakelig nei : skattegjeld i balansen er den skatt som kan ventes utliknet (reduisert med det beløp av denne gjeld som er betalt), ikke utskrevet. Ved å innbetale mesteparten av forventet utlignet skatt ved 1. termins innbetaling oppnås dermed både virkningen av å slette skattegjelden i balansen og en rentegodtgjørelse (som altså forskuddsbetaling av 2. termin ikke gir) på halvparten av differansen mellom 1. og 2. termin.

Ved årets ligning ble det konstatert at enkelte selskap i skatteposisjon var uten skattegjeld i balansen (selv om altså 2. termin ikke var forskuddsbetalt). Nærmere undersøkelse viste at disse selskapene hadde innbetalt omtrent all skatt ved 1. termins forfall. Om dette skyldtes bevisst planlegging fra selskapenes side eller om det var et mer tilfeldig utslag av at forutsetningene for selskapets anslag over samlet terminskatt ikke slo til, er det vanskelig å bedømme for skattemyndighetene. Bevisst spekulasjon vil kunne avdekkes dersom forholdet gjentar seg ofte.

### **16.13 Avslutning av regnskapet før normpriser for siste kvartal foreligger**

Enkelte selskaper ønsker å avslutte finansregnskapet før normprisen for siste kvartal/måned foreligger for dermed å fremskynde tidspunktet for utbytteutdelingen (midlene som skal brukes til utbytteutdeling vil ellers generere inntekter i selskapet som for en stor del vil bli gjenstand for særskatt). Det har tidligere vært reist spørsmål om ikke en avslutning som mangler alle forutsetningene for å kunne foreta helt korrekt skatteavsetning ville være i strid med "god regnskapsskikk". Men Oljeskattenemnda har lagt til grunn at en manglende normpris ikke i seg selv kan tilsi at regnskapets skatteavsetning ikke var i samsvar med de krav loven stiller om avsetning av "skatt som kan ventes utlignet på formue og inntekt ved første ligning etter regnskapsårets utløp." Det er likevel klart at det må kunne stilles krav til selskapene m.h.t. at de tar hensyn til forventninger om avvik mellom normpris og faktisk oppnådd pris ved skatteavsetningen. Ved årets ligning forelå det et tilfelle hvor det var et betydelig avvik mellom selskapets skatteavsetning og den skatteavsetningen selskapet ville ha måttet foreta om normprisene for siste kvartal hadde vært kjent (basert på selskapets egne ansettelse - det sees her selvsagt bort fra de fravikelsene som ble gjort ved ligningen). Oljeskattenemnda var her i noe tvil : Det var ikke mulig å bringe på det rene om selskapet ved avslutningen av regnskapet hadde mulighet for å vurdere hva normprisene ville bli, og siden spørsmålet kom opp helt på "tampen" av ligningsbehandlingen ble selskapets påstand lagt til grunn.

### **16.2 Krav om ekstraordinær nedskrivning på aksjer (klassifisert som anleggsmiddel) ?**

Et oljeselskap hadde i 1990 investert i en betydelig aksjepost i et større norsk industriselskap. Aksjeinvesteringen var i balansen ført opp som anleggsmiddel fordi

selskapet betraktet investeringen som langsiktig. Sammenlignet med anskaffelseskost var verdien ved utgangen av 1990 falt med ca. 55 %. Selskapet valgte likevel å føre opp aksjene i balansen til kostpris. Dette var begrunnet med at børsverdien reflekterte den lavkonjunkturen som preger det markedet vedkommende industriselskap opererer i. Oljeselskapets styre la derfor til grunn at denne lavkonjunktur ikke var representativ for den verdi aksjene hadde for selskapet i forhold til det tidsperspektiv som lå bak investeringsbeslutningen.

Det var altså ikke gjennomført noen nedskrivning av aksjene i finansregnskapet. En slik nedskrivning ville eventuelt ha påvirket det regnskapsmessige overskudd som er grunnlaget for beregningen av det fradragsberettigede utbyttet. Ved ligningen ble det derfor reist spørsmål om selskapet hadde opptrådt i samsvar med regnskapslovgivningen og om ligningsmyndighetene eventuelt hadde adgang til å overprøve selskapets vurderinger på dette punkt - dvs. korrigere for de skattemessige konsekvensene av en manglende nedskrivning.

Utgangspunktet for denne vurderingen er aksjelovens § 11-10, tredje ledd hvor det heter :

"Er den virkelige verdi av anleggsmiddel lavere enn den verdi eiendelen etter bestemmelsen i første og annet ledd kan oppføres med, og dette skyldes årsaker som ikke kan antas å være forbigående, skal eiendelen nedskrives i den utstrekning det må anses nødvendig etter god regnskapsskikk."

§ 11-10 første ledd fastslår i første punktum at "Anleggsmiddel må ikke oppføres høyere enn anskaffelseskostnadene." Det er altså denne verdien som er brukt i regnskapet og som må vurderes opp mot nedskrivningsbestemmelsen i tredje ledd. I dette tilfellet er det helt klart at verdien ved utgangen av året er klart lavere enn anskaffelseskost, spørsmålet blir da i første omgang om dette "skyldes årsaker som kan antas å være forbigående". I anbefaling til god regnskapsskikk nr. 6 vedrørende nedskrivning av anleggsmidler heter det i punkt "2.3 Verdinedgangen er av forbigående art" :

"Bestemmelsene i asl. og rskl. gir adgang til å unnlate nedskrivning dersom verdinedgangen er forbigående. Generelt må det legges strenge krav til grunn for å sannsynliggjøre at verdinedgangen er forbigående. Jo større verdiavviket mellom virkelig verdi og bokført verdi er, jo strengere krav er det naturlig å legge til grunn. Det må sannsynliggjøres at de forhold som er årsak til verdifallet, vil normalisere seg. Herunder forutsettes at det kan sannsynliggjøres at strukturendringer ikke er varige, eller at virksomheten i løpet av en omstillingstid kan tilpasse seg de endrede forhold slik at anleggsmidlene gjenvinner sin verdi. Dersom verdifallet skyldes endrede markedsbetingelser, må det sannsynliggjøres at disse vil bedre seg igjen."

En fullstendig vurdering av selskapets handlemåte i dette tilfelle vil måtte kreve en gjennomgang av en hel rekke forhold. Det ligger utenfor rammen av denne fremstillingen. Jeg tror likevel det er grunnlag for å hevde at vedkommende selskaps vurderinger nok kan synes tvilsomme ut fra de retningslinjene lov og anbefalinger setter. Men det betyr ikke det samme som at ligningsmyndighetene har adgang til å gripe inn. Både Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda antok at de innvendingene som eventuelt kunne påberopes i forhold til selskapets vurderinger neppe var tilstrekkelig til

at ligningsmyndighetene kunne tilsidesette en så skjønnspreget vurdering som det her dreiet seg om. Selskapets påstand ble derfor lagt til grunn på dette punkt.

## 17. VIRKSOMHETSBEGREPET/KLASSIFISERING AV INNTEKT

### 17.1 *Generelle merknader*

Det sier seg selv at med særskatten som en særlig byrde, vil selskapene i størst mulig grad ønske å trekke ut inntektselementer og aktiviteter fra særskatteregimet. Det kan dreie seg om inntektselementer som i større eller mindre grad springer ut av det sentrale inntektsservervet, som er salg av petroleum, eller aktiviteter som i større eller mindre grad er integrert i hovedaktiviteten, som er produksjonen av petroleum. Når det da eksisterer utallige måter å organisere aktivitetene og inntektsservervet på, vil det stadig kunne oppstå nye avgrensingsproblemer i relasjon til særskatteplikten.

(I parentes bemerkt : også i de tilfellene hvor man klart nok står overfor en aktivitet som ikke faller inn under særskatteplikten har oljeskattemyndighetene kunnet observere at "lysten" til å henhøre kostnader forbundet med disse aktivitetene ikke er den aller største. Det er påfallende hvordan enkelte selskaper synes å mene at en del slike aktiviteter kan gjennomføres bortimot kostnadsfritt.)

### 17.2 *Byttetransaksjoner knyttet til NGL*

Det spørsmålet som kom opp ved ligningen hadde sin bakgrunn i følgende faktum : En rettighetshavergruppe har visse kontraktsforpliktelser m.h.t. levering av våtgass til Noretyl på Rafnes. Prisene er fastsatt for det enkelte våtgassprodukt for ett år om gangen. Etter kontrakten var etan høyest og normalbutan lavest priset (i 1990). Kontrakten inneholder imidlertid en substitusjonsklausul som gir selskapene anledning til å levere propan/etan i stedet for normalbutan. Prisen Noretyl skal betale til rettighetshavergruppen vil likevel være den samme som om normalbutan ble levert.

Når prisen for leveransen var fast uansett om det ble levert normalbutan eller propan, ga dette rettighetshavergruppen mulighet til å utnytte prisvariasjoner i markedet mellom normalbutan og propan.

Eksempel : Anta at markedet er slik at normalbutan omsettes til 250 \$/tonn, mens propan omsettes til 220 \$/tonn. Rettighetshavergruppen ville i en slik situasjon inngått en bytteavtale med en propanprodusent : Til Noretyl ville det da bli levert propan, mens rettighetshavergruppen ville selge butan til propanprodusenten. Prisdifferansen mellom normalbutan og propan på byttetidspunktet - her 30 \$/tonn - ville da etter gjeldende avtale bli delt mellom Noretyl og rettighetshavergruppen. Realiteten er derfor at rettighetshavergruppen totalt ville oppnå en salgspris for sin normalbutanproduksjon tilsvarende den faste kontraktsprisen med Noretyl pluss andelen av prisdifferansen mellom normalbutan og propan på byttetidspunktet.

Ved ligningen hevdet selskapene at den merprisen som på denne måten ble oppnådd for normalbutanleveransene, måtte bli å betrakte som en selvstendig handelsvirksomhet

unntatt fra særskatteplikt. Men, som eksempelet ovenfor viser, det som her er kalt merinntekt er i realiteten en integrert del av salgsinntekten for en del av gruppens petroleumsproduksjon. Det kan derfor ikke være tvilsomt at denne type merinntekt omfattes av særskatteplikten, noe Oljeskattenemnda også la til grunn.

(De selskapene som dette spørsmålet gjaldt fremhevet at deres syn måtte følge av en tidligere avgjørelse av Oljeskattenemnda vedrørende bytte av NGL. Tilfellet er omtalt av Syversen i "Skatt på petroleumsutvinning", 1991, s. 356. Men for det første er ikke tilfellene direkte sammenlignbare, dernest er forholdet i dette tilfellet - som Syversen skriver - slik at "fra et kausalt synspunkt skulle tilknytningen til utvinningsvirksomheten være klar nok." Dette er et synspunkt som Oljeskattekontoret deler, og kontoret vil derfor legge dette tilfellet frem for Oljeskattenemnda til fornyet vurdering.)

### 17.3 Finansielle instrumenter

Oppfinnsomheten når det gjelder å "konstruere" nye former for økonomiske transaksjoner er som kjent stor. Særlig gjelder dette finansielle transaksjoner hvor det stadig tas i bruk nye såkalte "instrumenter". Skattelovgivningen i forhold til slike finansielle instrumenter har nok vært noe mangelfull. Men det arbeides med problemstillingene : Aarbakkegruppen har avgitt en utredning av 19. november 1990 (NOU 1990:27 Bedrifts- og kapitalbeskatning : Beskatning av aksjer, obligasjoner, valuta og enkelte finansielle instrumenter), og i skatteloven er det nå inntatt en ny § 43 A om finansielle opsjoner. Denne bestemmelsen trådte i kraft fra og med inntektsåret 1990 (jf. Ot.prp. 11 (1990-91) og Innst.O nr. 16 (1990-91)). For tiden arbeides det i Finansdepartementet med ytterligere lovgivning på området.

Aarbakkeutredningen tar for seg fire hovedgrupper finansielle instrumenter, nemlig :

- > **Opsjon** : Med dette menes en kontrakt mellom to parter - utstederen og innehaveren - der utsteder gir innehaver en rett - men ikke en plikt - til å kjøpe eller selge en fastsatt mengde av det underliggende objektet på eller innen kontraktens bortfallsdato til en fastsatt innløsningspris.
- > **Terminkontrakt** : Kontrakt hvor kjøper har rett og plikt til å kjøpe, og selger rett og plikt til å selge, en fastsatt mengde av det underliggende objektet på en bestemt dato til terminprisen. En spesiell type terminkontrakt er såkalte **futures** hvor underliggende objekt, kontraktsstørrelse, løpetid og terminpris er standardisert.
- > **FRA (Forward Rate Agreement) - Rentesikringsavtale** : En rentesikringsavtale er en avtale mellom to parter om en gitt rente av et gitt beløp i en gitt fremtidig periode. Kjøperen garanterer seg mot rentestigning ved å være sikret en fast lånerente i perioden, mens selgeren sikrer seg mot rentefall i perioden.
- > **SWAP-avtale** : En gjensidig forpliktelse inngått mellom to parter om bytte av betalingsstrømmer i en fastsatt periode. Byttet skjer på grunnlag av en fiktiv

hovedstol. Betalingsstrømmene reflekterer rente- og eventuelt avdragsbetalinger på lån (eller fordringer) med forskjellige vilkår som avtalepartnerne har med tredjemenn. (Swap-avtaler muliggjør utnyttelse av avtalepartnernes komparative fortrinn i markedet. F.eks. at ulik kredittverdighet slår forskjellig ut i forhold til lån med fast eller flytende rente.)

Når ulike finansielle instrumenter kombineres (f.eks. at et finansielt instrument er underliggende objekt i forhold til et annet) kalles det **sekundærinstrumenter**. Kombinerer man to eller flere instrumenter på en slik måte at de tilsammen har økonomisk virkning som ett instrument, foreligger et **syntetisk instrument**.

Man vil umiddelbart se av denne knappe gjennomgangen av de ulike finansielle instrumentene at det dreier seg om transaksjoner med et komplisert innhold. Dette gjør selvsagt ikke de skatterettslige problemene mindre : uansett om man her vil måtte bygge på skattelovgivningens alminnelige regler eller om man får særskilt lovgivning (som for finansielle opsjoner) vil man stå overfor komplekse problemstillinger.

Beskatningen av finansielle opsjoner er altså særskilt regulert i sktl. § 43 A. Når det gjelder andre finansielle instrumenter vil den skatterettslige stillingen måtte avgjøres av skattelovgivningens alminnelige regler. Man vil da måtte ta stilling til spørsmål som skatteplikt/fradragsrett og periodisering. I den forbindelse vil spørsmålet **om instrumentet skal anses som en selvstendig formuesgjenstand** eller som en del av det objektet det knytter seg til, stå sentralt. Anses ikke instrumentet som en selvstendig formuesgjenstand, bestemmes skatteplikt/fradragsrett og periodisering av de reglene som gjelder for gevinster og tap på vedkommende objekt. Aarbakkegruppen antar som et hovedsynspunkt at et finansielt instrument etter gjeldende regler vil være en selvstendig formuesgjenstand.

Anses et finansielt instrument som en selvstendig formuesgjenstand og det dessuten er tilknyttet skattyterens næringsvirksomhet følger skatteplikt for gevinst og annen inntekt fra instrumentet av virksomhetsregelen i sktl. § 42, mens tap og utgifter kan fradras med hjemmel i sktl. § 44. Periodiseringen vil da måtte bygge på sktl. § 50, annet ledd. Er derimot instrumentet som en selvstendig formuesgjenstand ikke knyttet til skattyterens næring vil de skattemessige konsekvensene avhenge av om instrumentet skal anses som et "verdipapir" i forhold til sktl. § 43 annet ledd, bokstav b eller ikke. (Bestemmelsen i sktl. § 43 annet ledd, bokstav b er vesentlig endret f.o.m. 1992 : "Verdipapirunntaket" er opphevet og gevinst ved avhendelse av alle typer verdipapirer, både i og utenfor næring, er nå som hovedregel skattepliktig.)

Dette er i hovedtrekk de skatterettslige problemstillingen i forhold til den alminnelig skattelovgivning. (Når det gjelder fremtidig lovgivning på området, er det nok grunn til å anta at spørsmålet om næringstilknytning vil bli av underordnet betydning : formodentlig vil det bli innført alminnelig skatteplikt for de fleste typer finansielle instrumenter.) Men finansielle instrumenter reiser også særlige problemstillinger innenfor petroleumsskatteretten : Når inntekt fra utvinning og rørledningstransport er gjenstand for særskatt, er det, i første omgang, lett å se at spørsmålet om næringstilknytning får stor betydning. Om næringstilknytningsspørsmålet uttalte Aarbakkegruppen bl.a. : "Avgjørende er om instrumentet er en omsetningsgjenstand i



skattyters næringsvirksomhet, eller om det å råde over instrumentet ellers kan ha betydning for næringsvirksomheten." Det bygges her på det alminnelige virksomhetsbegrepet. Klagenemnda har imidlertid lagt til grunn et snevrere virksomhetsbegrep for utvinningsvirksomhet enn det som ville følge av den alminnelige skattelovgivning og dertil hørende praksis. Nemnda har antatt at de hensyn som taler for å trekke en vid ramme om virksomhetsbegrepet i den alminnelig skattelov ikke kan begrunne en tilsvarende vid ramme om begrepet utvinning i petroleumsskatteloven. Det ble bl.a. vist til at et av formålene med særskatten var å fange inn den såkalte "ressursrenten" - dvs. en avkastning utover normal forretningsmessig avkastning - til fordel for eieren av naturressursene som er staten. I de tilfellene hvor dette hensynet ikke er til stede må det derfor vises en viss forsiktighet når det gjelder å anvende reglene om særskatt. Det synes derfor klart at det også når det gjelder finansielle instrumenter vil oppstå særlige avgrensingsproblemer i forhold til utvinningsbegrepet.

Men selv om et finansielt instrument ikke skulle bli fanget opp av utvinningsbegrepet, vil det oppstå enda et avgrensingsproblem som er spesifikt petroleumsskatteretlig : For finansielle inntekter og utgifter er det nemlig i petrsktl. § 3 bokstav d gitt en særregel for skattytere som driver utvinning eller rørledningstransport. Denne regelen, som er en fordelingsregel, vil kunne ha - og har i stor utstrekning også i praksis - den effekt at slike inntekter og utgifter blir henført til særskatteregimet. Det vil derfor ha stor betydning om gevinster og tap som skriver seg fra finansielle instrumenter fanges opp av bestemmelsen i petrsktl. § 3 bokstav d.

Finansielle instrumenter er dog ikke helt ukjent innenfor petroleumsbeskatningen : Allerede ved klagebehandlingen for 1980 kom det opp et spørsmål som knyttet seg til periodiseringen av gevinster og tap på kjøp av valuta på termin. Avgjørelsen dengang må forstås slik at terminkontrakten ikke ble ansett som en selvstendig formuesgjenstand, periodiseringsspørsmålet ble avgjort på grunnlag av reglene som gjaldt for det underliggende objekt (det vil her si den faktiske valutabeholdning). Det vises til Utv. 1985 s. 182.

Mer interessant i denne sammenheng er imidlertid en avgjørelse vedrørende inntektsåret 1988 som knytter seg til salg av olje på termin. Selskapet som hadde inngått disse kontraktene hadde gjort dette i prissikringsøyemed. Dette var gjort på den måten at selskapet hadde inngått standardiserte oljesalgskontrakter med andre selskaper. Selskapet opplyste at det dreiet seg om rene papirtransaksjoner hvor oppgjøret ville måtte skje på grunnlag av en differanseberegning. Det ligger derfor nær å karakterisere disse kontraktene som futures (jf. ovenfor). Selskapet hevdet at prissikringsaktiviteten måtte bedømmes som en del av selskapets sokkelvirksomhet uten at det ble gitt noen nærmere begrunnelse. Både Oljeskattenemndas og Klagenemndas avgjørelser må - uten at det er sagt eksplisitt - forstås dithen at disse kontraktene måtte bli å betrakte som selvstendige formuesgjenstander. Og : siden det her dreiet seg om sikring av inntekt knyttet til den sentrale virksomhetsutøvelse, nemlig produksjon og salg av petroleum, oppstod det et særlig avgrensningsspørsmål i forhold til normprissystemet. Legges det til grunn at prissikringen med dertil hørende gevinster og tap, må bli å anse som en del av salgsinntekten fra reelle oljesalg, dvs. en korreksjonspost til faktisk salgsinntekt, vil effekten bli at gevinster/tap på kontraktene ville være skattefrie/ikke fradragsberettigede som følge av at normprisen skal erstatte

faktiske salgsinntekter. Reelt sett, ut fra rene økonomiske betraktninger, er det mye som taler for at prissikringen her representerte en korreksjonspost, men Klagenemnda kom til at normprissystemet forutsatte en nær sammenheng mellom hver enkelt prissikringskontrakt og det reelle salget for at dette skal kunne legges til grunn også ved ligningen. For egen del kan jeg kanskje tilføye at det nærmest må være identitet mellom den enkelte prissikringskontrakt og et bestemt reelt salg dersom man skal kunne innpasse prissikringen i normprissystemet rent ligningsteknisk. Klagenemnda la videre til grunn at prissikringskontraktene i dette tilfellet ikke var en aktivitet som var omfattet av begrepet utvinning i petroleumsskatteloven. Det ble i denne forbindelse vist til at nemnda mente det måtte være riktig å trekke noe snevrere grenser om begrepet utvinning i petroleumsskatteloven enn den vide ramme som i praksis er trukket om virksomhetsbegrepet i den alminnelige skattelov. Nemnda antok videre at gevinst/tap heller ikke kunne ses som en finansiell inntekt/utgift som falt inn under bestemmelsen i petrsktl. § 3 bokstav d. Klagenemndas konklusjon var derfor at prissikringsaktiviteten måtte anses knyttet til landbasert virksomhet.

Ved årets ligningsbehandling oppsto bl.a. spørsmålet om klassifisering av gevinster/tap på valutaopsjoner, rente- og valutaswapper, FRA-kontrakter og kansellert renteswap. Oljeskattenemnda kom til at gevinster og tap i disse tilfellene (uansett) måtte bli å betrakte som finansposter som omfattes av bestemmelsen i petrsktl. § 3 bokstav d.

Den økende bruk av finansielle instrumenter krever en egen utredning hva angår de særlige petroleumsskatterettslige problemstillingene. Kontoret tar sikte på å få gjennomført en slik utredning i tilknytning til den kommende ligningsbehandlingen. Redegjørelsen ovenfor må derfor ses på som et første innspill.

#### **17.4 Rentelement på avsetning for å dekke fremtidig forventet krav**

Utgangspunktet for at spørsmålet kom opp ved årets ligning var at en rettighetshavergruppe ved fjorårets ligningsbehandling fikk akseptert en avsetning for å dekke forventet krav fra en entreprenør som utførte et utbyggingsoppdrag. Siden det forventede kravet var knyttet til utbyggingen, måtte kravet aktiveres (og avskrives) som utbyggingskostnader. Selskapene har ved årets ligningsbehandling beregnet renter på kravet og krevet fradrag for disse antasiperte rentene som renteutgift. Spørsmålet som oppstod var derfor i) om det var fradragsrett for denne type avsetning og ii) (i tilfellet svaret er ja på første spørsmål) om hvordan en slik avsetning måtte bli å klassifisere.

Oljeskattenemnda antok at når det først ble lagt til grunn at selskapene kunne avsette med skattemessig virkning ved fjorårets ligning, måtte det også være anledning til å foreta ytterligere avsetninger for å kunne dekke samlet forventet krav fra entreprenøren. Det ble også antatt at det måtte være riktig - i samsvar med selskaperens påstander - å klassifisere disse avsetningene som renteutgifter.

## 18. NORMPRISSYSTEMET

### **18.1 Salgskommisjon mellom uavhengige parter**

Et utvinningsselskap på norsk sokkel hadde inngått en salgskontrakt med kjøper der et av vilkårene var at selgeren skulle betale en kommisjon på USD 0,03 pr. fat til kjøperen. I første omgang antok kontoret at det i dette tilfellet var en slik tilknytning mellom selger og kjøper at bestemmelsen i petrsctl. § 3 bokstav e ville komme til anvendelse. I denne bestemmelsen fastslås det at det ikke gis fradrag for "salgsprovisjoner, rabatt eller kostnader ved overdragelse av petroleum mellom virksomheter med fast tilknytning til hverandre". Hva som menes med fast tilknytning er definert i bestemmelsens annet ledd. Selskapet hevdet imidlertid at vilkårene for å anvende bestemmelsen ikke forelå. Oljeskattenemnda mente likevel at fradrag måtte nektes da salgskommisjonen måtte anses som et element i salgsvederlaget som skal erstattes av normprisen.

Utgangspunktet er at selgeren skal få fradrag for de kostnadene han har ved å få solgt varen - i forhold til normprissystemet betyr dette at han får fradrag for salgskostnader som er pådratt før det såkalte normprispunktet (som er det leveringssted det enkelte normprisvedtak forutsetter). Salgskostnader er de kostnader selger pådrar seg for å få solgt sin vare. I denne forbindelse er det fullt mulig å trekke inn tredjemenn (som f.eks. selger oljen i kommisjon). Men det virker unektelig noe underlig om man skulle legge til grunn at kjøper på vegne av selger skulle pådra seg kostnader for å få solgt oljen til kjøper. I et reelt salg mellom selger og kjøper betaler kjøperen for den varen/tjenesten han får levert. Kjøper kan selvsagt påta seg motytelser, men disse kan ikke knyttes til hans posisjon som kjøper uten at de inngår som en del av prisen for produktet som selger leverer. Det er selgeren som "finner" kjøperen og som har kostnader forbundet med dette. Det er utenkelig at kjøper skal pådra seg kostnader på vegne av selger i den hensikt å få solgt varen til seg selv. Det ville dessuten representere en uthuling av normprissystemet om det kunne gis fradrag for den type salgskommisjon det her er tale om.

### **18.2 Olje fra to forskjellige felt i samme last : Når avsluttes innlastingen ?**

Saksforholdet i dette tilfellet var at olje fra Ekofiskfeltet og Tommelitenfeltet ble lastet på sammen skip. Innlastningen fra Tommeliten var avsluttet 31. desember 1990, mens innlastingen av Ekofiskoljen var avsluttet 1. januar 1991. Selskapet antok at hele lasten (både Tommelitenoljen og Ekofiskoljen) først skulle inntektsføres i 1991. Det må antas at selskapet bygget dette standpunktet på npsktf. § 2 annet ledd hvor det heter :

"Ved lasting eller lossing av skip på det leveringssted som normprisvedtaket forutsetter, anses petroleumen passert idet innlastingen eller utlossingen av hele skipslasten er fullført."

Spørsmålet som oppstod var derfor om denne bestemmelsen bare knyttet seg til lastinger og lossinger fra samme felt. I dette tilfellet hadde innlastingen skjedd fra samme sted (Teesside), og nemnda fant derfor å kunne legge selskapets påstand til grunn.

## 19. PRODUKSJONSGODTGJØRELSE

Slik situasjonen er i skrivende stund vil ordningen med produksjonsgodtgjørelse, jf. petrsktl. § 5 tredje og fjerde ledd, falle bort fra og med inntektsåret 1992 (jf. her Ot.prp. 12 (1991-92)). Foreløpig har ordningen hatt en svært beskjeden betydning fra en provenymessig synsvinkel - det er foreløpig få felt i produksjon som omfattes av ordningen. Det er imidlertid klart at reglene om produksjonsgodtgjørelse på langt nær ville bli så enkle å praktisere som man tilsynelatende forutsatte da systemet ble innført ved revisjonen av petroleumsskattelovgivningen i 1986. I Del II er det, i tillegg til en kort gjennomgang av reglene, gitt en redegjørelse for flere av de problemstillinger som ordningen reiser, se kap. 5. I hovedsak kan problemstillingene deles i tre grupper, nemlig spørsmålet om **hvilke felt** som omfattes av ordningen, spørsmålet om hva som skal inngå i **beregningsgrunnlaget** for produksjonsgodtgjørelsen og til slutt spørsmålet om hvilket år godtgjørelsen skal **periodiseres** til.

Når det gjelder spørsmålet om hvilke felt som omfattes av ordningen, se her petrsktl. § 5 fjerde ledd, første punktum, må det kunne sies at dette i praksis ikke har reist de helt store avgrensingsproblemene. I Del II, kap. 5 er nevnt tilfellet som gjaldt prøveproduksjonen på Gullfaks Sør. Feltet ga i prinsippet rett til godtgjørelse, men plan for utbygging og drift var ennå ikke fremlagt. En streng ordfortolkning av bestemmelsen ville derfor gi som resultat at det ikke ble innrømmet produksjonsgodtgjørelse for prøveproduksjonen. Formålsbetraktninger tilsa imidlertid at det ble innrømmet godtgjørelse. Ved årets ligningsbehandling ble det reist spørsmål om produksjonen fra Hod-feltet ga grunnlag for produksjonsgodtgjørelse. Utgangspunktet var her at ilandføringstillatelse basert på trinnvis utbygging av feltene Valhall og Hod ble gitt i 1977. Planen for Hod ble senere trukket tilbake. Ny plan for utbygging og drift ble fremlagt og godkjent i 1988. Når det gjelder spørsmålet om hvilke felt som omfattes av ordningen med produksjonsgodtgjørelse heter det bl.a. i forarbeidene til bestemmelsen, jf. Ot.prp. nr. 3 (1986-87) : "Dersom en fremlagt plan senere blir endret (understreket her), er det likeledes den første fremleggelsesdato som er forutsatt lagt til grunn, og ikke den senere begivenhet." Det dreier seg altså i dette tilfellet om en ny plan. Kontoret har derfor lagt til grunn at Hod-feltet gir grunnlag for produksjonsgodtgjørelse.

Når det gjelder beregningsgrunnlaget, se her petrsktl. § 5 tredje ledd, annet punktum, må det skilles mellom hvorvidt det dreier seg om normprisregulert salg eller ikke. For salg der det foreligger normpris har ordningen med produksjonsgodtgjørelse vært relativt enkel å praktisere. Den fastsatte normprisen som gjelder for det enkelte salg utgjør grunnlaget. Dette betyr at når normprisen er forhøyet som følge av at det for et salg er gitt lengre kreditt-tid enn den som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen, jf. npsktf. § 4, vil denne forhøyelsen inngå i beregningsgrunnlaget. Derimot er det antatt at det tillegget som gjøres med hjemmel i npsktf. § 5 (kostnader som ikke er forusatt fratrasket) ikke skal inngå i beregningsgrunnlaget da tillegget ikke anses som en egentlig prisregulering, men mer som en praktisk (ligningsteknisk) måte å eliminere kostnader som ikke er fradragsberettiget i særskattegrunnlaget. Ved årets ligningsbehandling ble det reist spørsmål om betydningen av såkalt kvalitetskompensasjon i forhold til beregningsgrunnlaget for produksjonsgodtgjørelse. Forholdet er her at olje fra flere felt blandes i rørledning. Det er denne oljen selskapene selger og får salgsinntekter fra. Derfor fastsettes normprisen for blandingsoljen. Men deltakerne på felt der oljen har dårligst kvalitet må betale kvalitetskompensasjon til de

som er deltakere på felt med best kvalitet. Det er ved tidligere ligninger lagt til grunn at slik kvalitetskompensasjon er særskattepliktig inntekt for de som mottar kompensasjon og fradragsberettiget i særskattegrunnlaget for de som betaler. I forhold til reglene om produksjonsgodtgjørelse sier det seg derfor selv at slik kompensasjon må inngå i grunnlaget (enten som tillegg eller fradrag). (Problemstillingen har størst interesse i de tilfellene hvor det blandes olje fra felt som gir grunnlag for produksjonsgodtgjørelse med olje fra felt som ikke gir grunnlag for produksjonsgodtgjørelse.)

Når det gjelder ikke normprisregulerte salg av petroleum oppstår det en rekke problemer i forhold til spørsmålet om hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget. Det vises her til kap. 5. I tillegg til de spørsmål som knytter seg til muligheten for at skattyteren selv kan "manipulere" med beregningsgrunnlaget, reiser de ulike formene for "gas-banking" særlige problemer. Det gjelder her både spørsmål om grunnlag og periodisering. Problemstillingene er kort skissert i kap. 5.4. Årets ligningsbehandling har imidlertid ikke brakt noen avklaring når det gjelder de spørsmålene som er reist der. Antakeligvis vil bortfallet av ordningen tilsi at det heller ikke foreligger noe stort behov for en avklaring m.h.t. forholdet mellom gas-banking og produksjonsgodtgjørelse.

## 20. FRIINNTÉKT

Kostnadene knyttet til en plattform var påløpt både før og etter 1.1. 1987. Etter overgangsreglene gitt ved lov av 19.12 1986 nr. 73 II nr. 1 kan avskrivninger på "utgifter til erverv av driftsmidler som er pådratt før 1. januar 1987 avskrives fra det tidspunkt driftsmidlet tas i ordinær bruk". I det konkrete tilfellet det her dreier seg om betydde det at avskrivning for investeringene før 1.1. 1987 kunne påbegynnes i 1989. Imidlertid hadde selskapet bare påbegynt (første gang i 1989) avskrivning på de investeringene som var foretatt etter 1.1. 1987. Disse investeringene hadde selskapet anledning til å avskrive "fra og med det år utgiftene er pådratt" (jf. petrsktl. § 3 bokstav b). Når selskapet hadde valgt ikke å avskrive på investeringer foretatt på denne plattformen før 1.1 1987 oppstod det derfor spørsmål om hvilken betydning dette skulle ha i forhold til reglene om friinntekt i overgangsreglenes II nr. 4. I denne bestemmelsen heter det : "Kostpris for et driftsmiddel skal medregnes ved beregningen av skattbar inntekt i 15 år fra og med det året etter at det er påbegynt avskrevet etter reglene under 1." Nr. 4 i overgangsreglene gir regler om hva som skal inngå i grunnlaget for beregningen av friinntektsfradraget etter nr. 3. Det sentrale poenget er her at selskapet ikke hadde påbegynt avskrivning etter overgangsreglenes nr. 1, men etter petrsktl. § 3 bokstav b (riktignok kunne avskrivning vært påbegynt tidligere for investeringene foretatt etter 1.1 1987, men hjemmelen for avskrivningsstart var likefullt § 3 bokstav b. Det må dessuten tillegges at det ikke er tilstrekkelig at avskrivning kunne ha vært påbegynt året før det blir krevet friinntektsfradrag - lovens forutsetning er at avskrivning faktisk er påbegynt.

Oljeskattenemnda kom i dette tilfellet til at resultatet av en bokstavfortolkning ville være urimelig. Friinntektsfradrag ble derfor innrømmet for investeringer foretatt før 1.1. 1987. Det ble i denne forbindelse lagt vekt på at denne løsningen ville være i samsvar med formålet med periodiseringen av friinntektsfradraget, nemlig at fradrag innrømmes året etter at avskrivning er påbegynt på driftsmidlet - det kunne derfor ikke

være avgjørende at denne avskrivningen var påbegynt på grunnlag av andre regler enn etter overgangsreglenes II nr. 1.

## 21. FRIVILLIG FJERNING

En rettighetshavergruppe har tatt opp spørsmålet om de skatterettslige følgene av en såkalt frivillig fjerning av installasjoner. Bakgrunnen for at spørsmålet er reist er at petroleumsskatteloven bare omhandler pålagt fjerning. Det heter i § 3 bokstav g, første ledd :

"Når innretning brukt i utvinning eller rørledningstransport kreves fjernet i medhold av lov av 22. mars 1985 nr. 11 om petroleumsvirksomhet § 30 femte ledd, skal utgifter ved fjerning ikke komme til fradrag ved inntektsansettelsen. Statens tilskudd til fjerning er ikke skattepliktig inntekt."

I et brev av 06.03.91 har Finansdepartementet i et brev til en av deltakerne i rettighetshavergruppen uttalt følgende om spørsmålet :

"Det vises til ..... der De reiser spørsmål om den skattemessige behandling av utgifter til fjerning av [felt] installasjonene. Det opplyses i brevet at deltakerne i [feltet] har til hensikt å fjerne installasjonene basert på tekniske og økonomiske løsninger som man blir enige om med Olje- og energidepartementet og Oljedirektoratet. Det er selskapets forståelse at lov av 25. april 1986 nr. 11 om fordeling av utgifter til fjerning av innretninger på kontinentalsokkelen ikke kommer til anvendelse i denne sak hvor innretningene fjernes på frivillig basis.

Staten har foreløpig ikke tatt stilling til hvorvidt installasjonene skal kreves fjernet, eller om andre vedtak etter petroleumslovens § 30 skal fattes. Selskapene kan ikke ved å treffe et eget vedtak om fjerning på et tidligere tidspunkt sette til side det fastsatte systemet for vurdering av fjerningsspørsmålet og fordelingen av fjerningsutgiftene mellom selskapene og staten."

I realiteten forholder Finansdepartementet seg i denne uttalelsen til petroleumslovens § 30. Antakeligvis er uttalelsen også klarert med Olje- og Energidepartementet. Slik jeg leser petroleumslovens § 30 må departementets utgangspunkt være korrekt :

Bestemmelsen gir staten rettigheter, bl.a. muligheten for å kreve fjerning, men også rett til vederlagsfri overtakelse - det kan derfor stilles spørsmål om det overhodet vil eksistere et alternativ som kan karakteriseres som frivillig fjerning. Men dette er et petroleumsskattlig spørsmål som ligger utenfor rammen for denne fremstillingen. Hvis det mot formodning likevel skulle oppstå tilfeller som måtte bli å karakterisere som frivillig fjerning, må det antas at det foreligger fradragsrett - det vil si fradrag etter hvert som utgiftene påløper, avsetning for å dekke fremtidig fjerning gir ikke grunnlag for fradrag uansett om fjerningen skulle være frivillig eller pålagt.

## 22. FORMUE

Ligningskontrollen av oljeselskaperenes formuespåstander har ikke vært et prioritert område. Kontrollen har vært konsentrert om de forhold der feil ville kunne få betydelige utslag. Årsaken til at formuesspørsmål ikke har vært et prioritert område er selvsagt

den helt ubetydelige rollen skatt på formue spiller i petroleumsbeskatningen. I forhold til totale utlignede sokkelskatter har formuesskattens andel ikke oversteget 1 % ; vanligvis har andelen ligget klart under 1 % (for 1990 var andelen 0,36 %). Fra og med inntektsåret 1992 vil formuesskatten dessuten falle bort for de selskapene som lignes ved Oljeskattekontoret.

Like fullt oppstår det hvert år en del problemer i tilknytning til formuesbeskatningen. Fra årets ligningsbehandling vil jeg trekke frem følgende :

**-> Vurdering av gjeld i fremmed valuta :** Dette er et spørsmål som har vært en gjenganger i flere år, men likevel var det flere selskaper som hadde gjort feil også ved årets ligningsbehandling. Det sentrale spørsmålet i forhold til gjeld i fremmed valuta er hvilken kurs som skal legges til grunn ved omregningen til norske kroner. Det er ikke gitt noen særskilt bestemmelse om dette i skatteloven, løsningen må derfor forankres i hovedregelen i sktl. § 36 første ledd hvorefter formuen skal "ansettes til det beløp, som den 1. januar i det år ligningen foretas etter gjengse priser utgjør den virkelige verdi av den skattepliktiges rørlige og urørlige eiendom samt utestående fordringer etter fradrag av påhvilende gjeld." En naturlig forståelse av denne bestemmelsen tilsier at gjelden i fremmed valuta må omregnes etter kursen pr. 1 januar i ligningsåret dersom man skal oppnå parallellitet når det gjelder verdsettelsen av bruttoformuen og gjeldsfradraget. (Av note 6 til § 36 i kommentarutgaven til skatteloven fremgår det at domstolene har fastslått at gjeld i utenlandsk valuta skal oppføres til fradrag i bruttoformuen omregnet til norske kroner etter børskurs pr. 1 januar i ligningsåret.)

Grunnen til at enkelte selskaper gjør feil i dette tilfellet er at de tilsynelatende automatisk overfører det beløpet gjelden er oppført med i finansregnskapet til fradrag ved formuesligningen. Men siden verdiene her er fastsatt som ledd i inntektsansettelsen, og gjelden i fremmed valuta derfor vil være vurdert på grunnlag av reglene i sktl. § 50 femte ledd, vil kursen anvendt i finansregnskapet kunne være høyere enn kursen ved utgangen av året (kurs noteres ikke 1.1, derfor anvendes kursen 31.12). Flere selskaper hadde derfor ført opp et for høyt gjeldsfradrag - i et tilfelle dreide det seg om over en milliard kroner - som ble tilbakeført ved ligningen.

**-> Kjøpt lisensrettighet :** Ved en tidligere ligning ble det reist spørsmål om verdien av en kjøpt (altså ikke tildelt) lisensrettighet var skattepliktig formue. Fast praksis hadde vært at tildelt lisensrettighet ikke var skattepliktig formue. For kjøpt lisensrettighet ble det imidlertid lagt til grunn at denne - som immateriell rettighet - måtte bli å betrakte som skattepliktig formue. Dengang denne avgjørelsen ble tatt kom likevel ikke spørsmålet på spissen da det i det konkrete tilfellet viste seg at rettigheten måtte verdsettes til null basert på verdsettelsesreglen i sktl. § 36 første ledd. Ved årets ligning kom spørsmålet igjen opp for enkelte selskapers vedkommende. Kontoret hadde - uten ny vurdering - varslet disse selskapene i samsvar med den tidligere avgjørelsen. I disse tilfellene var det imidlertid klart at rettighetene hadde omsetningsverdi. Oljeskattenemnda kom denne gang til det resultat at kjøpt lisensrettighet ikke var skattepliktig formue. Dette resultatet bygget bl.a. på at lisensrettigheter er tidsbegrensede rettigheter, jf. sktl. § 38 bokstav b, og at det ikke var grunnlag i dette tilfellet for å sondre mellom tildelte og kjøpte lisensrettigheter.

-> **Krav på forsikringsutbetaling som følge av stormskade** : Anlegg på sokkelen var skadet som følge av storm. Spørsmålet som oppstod under ligningsbehandlingen var om (forventet) krav på forsikringsutbetaling var skattepliktig formue (det var antydning at forventet forsikringskrav var i størrelsesorden 150 millioner kroner). Utgangspunktet er her at forsikringspoliser normalt ikke er skattepliktig formue før forsikringstilfellet inntreffer, siden polisen må bli å anse som en betinget fordring, jf. sktl. § 38 bokstav b. Inntreffer et skadetilfelle som omfattes av polisen vil derfor betingelsen som gjør at forsikringstakeren har en fordring foreligge. Vilkår i polisen som foreskriver bestemte prosedyrer frem til utbetaling kan skje endrer ikke det forhold at det foreligger en fordring. Fra selskapenes side ble det nemlig fremhevet at fordringen også etter at skaden var skjedd måtte anses som betinget så lenge forsikringsselskapene ikke har erkjent ansvaret. Oljeskattenemnda la imidlertid til grunn at vurderingen av om et skadetilfellet omfattes av en polise må bygge på en objektiv vurdering; antar man at skaden omfattes av polisen er betingelsen inntrådt og det foreligger en fordring. Fordringens størrelse vil avhenge av skadens omfang og eventuelle vilkår som begrenser utbetalingen. (Nedskrivning av fordringen som følge av at forsikringsselskapet må antas ikke å kunne betale, dvs. har manglende betalingsevne, må anses som en lite sannsynlig mulighet.)

## 23. TILLEGGSSKATT

### 23.1 Innledende bemerkninger

De nye reglene om tilleggsskatt har nå vært anvendt ved tre ligninger (1988-90). I den første tiden ble det fra selskapenes side gitt uttrykk for en del uro når det gjaldt virkningen av disse reglene. Det ble påpekt at for utvinningsvirksomhet dreide seg om spesielt store beløp og at derfor tilleggsskatt ville kunne være ekstra belastende for en industri som allerede var tungt beskattet. Jeg tror imidlertid at man på grunnlag av de erfaringene som er gjort til nå, hvor også klagekjennelser for 1988 og 1989 inngår, trygt må kunne si at det ikke er grunnlag for stor bekymring når det gjelder anvendelsen av reglene. Ved ligningsbehandlingen for 1990 ble f.eks. tilleggsskatt anvendt i kun ett tilfelle.

Klagenemnda har altså behandlet klager vedrørende tilleggsskatt for to inntektsår. Etter å ha avsagt enkelte kjennelser valgte nemnda i en kjennelse å trekke opp mer generelle retningslinjer for anvendelsen av reglene om tilleggsskatt. Det er disse retningslinjene som ble anvendt ved ligningen for 1990, og det kan derfor være av interesse først å se nærmere på Klagenemndas prinsipielle syn på reglene.

### 23.2 Klagenemndas "prinsipp-avgjørelse"

#### 23.21 Om ligningslovens bestemmelser

Reglene om tilleggsskatt finner vi i ligningslovens kapittel 10.

§ 10-2 gir regler om **vilkårene** for at det skal ilegges tilleggsskatt - det sentrale vilkåret er her om det er gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt".



§ 10-3 gir regler om **unntak** fra tilleggsskatten - i forhold til den skattytergruppe oljeselskapene representerer vil det først og fremst være spørsmålet om hva som ligger i vilkåret "annen årsak som ikke kan legges ham til last" som har interesse.

Reglene om **satser** for tilleggsskatt er gitt i § 10-4. Hovedregelen er her at det skal anvendes en sats på 30 %.

[Ligningslovens § 10-2 nr. 1 lyder slik:

"Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, årsoppgjør, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Som skatt regnes i denne forbindelse også helsedelen av medlemsavgiften til folketrygden."

Etter lovens § 10-3 skal tilleggsskatt ikke fastsettes:

- a. på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyterens oppgaver, eller
- b. når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last eller
- c. når tilleggsskatten i alt vil bli under kr. 200."

Om satsene for tilleggsskatt heter det i lovens § 10-4 nr. 1:

"Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst. Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over."

Om disse bestemmelsene **uttalte samtlige medlemmer i nemnda** :

"Isolert sett kan ordlyden i ligningslovens regler om tilleggsskatt gi en viss tvil om hvordan ordningen skal praktiseres. Særlig kan det reises spørsmål om anvendelsen av unntakene i § 10-3 bokstav b i forhold til ikke-personlige skattytere."

## **23.22 Behandlingen av lovforslaget i Finanskomiteen og Odelstinget : Klagenemndas påpekning av forutsetningen om at reglene skulle praktiseres med varsomhet.**

Nemnda uttrykte altså en viss tvil m.h.t. hvordan reglene skulle praktiseres. Spesielt var nemnda opptatt av hva som måtte være unnskyldelige forhold for den type skattytere det her er tale om. Av forarbeidene til loven trakk nemnda spesielt frem de synspunktene som var kommet til uttrykk i Finanskomiteens innstilling og under behandlingen i Odelstinget. Nemnda pekte her på at det i flere sammenhenger var fremhevet at ordningen med tilleggsskatt måtte praktiseres med varsomhet. Nemnda viste også at til at Finanskomiteen modererte noe på kravet om unnskyldelige forhold ved at det foreslåtte uttrykket "annen særlig årsak" ble endret til "annen årsak".

[Behandlingen i Stortinget ble gitt følgende omtale i nemndas merknader :

"Under behandlingen av lovforslaget i Finanskomiteen ble det gitt uttrykk for at ordningen med tilleggsskatt måtte praktiseres med varsomhet. Således heter det på side 11 i Innst. O. nr. 44 (1979-80):

"Komiteen vil imidlertid understreke at før ligningsmyndighetene kan gå til det skritt å ilegge tilleggsskatt må det være klarlagt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette ikke kan ansees unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom eller uerfarenhet. Etter komiteens mening kan også andre årsaker tilsi at tilleggsskatt frafalles i det enkelte individuelle tilfelle. Ordningen må derfor praktiseres med varsomhet.

- - -

Komiteen er klar over at ligningsmyndighetene også etter det nye forslaget vil bli stilt overfor mange vanskelige avveiningsspørsmål når det gjelder bruk av tilleggsskatt. - - - Etter komiteens mening bør tilleggsskatt bare ilegges etter grundig vurdering av nemnda."

Finanskomiteen gjorde også en endring i departementets forslag til unntaksbestemmelser. Utkastet til ligningslovens § 10-3 bokstav b lød i proposisjonen slik:

"Tilleggsskatt fastsettes ikke - - - når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig [uth. her] årsak som ikke kan legges ham til last."

I Finanskomiteens innstilling ble ordet "særlig" strøket under henvisning til det syn komiteen hadde på praktiseringen av tilleggsskattordningen (Innst. s.27).

Også under behandlingen i Odelstinget ble forutsetningen om en varsom praktisering understreket. Saksordføreren uttalte således blant annet:

"Ligningsmyndighetenes skjønn kommer først inn i bildet når det skal avgjøres om feilen skattyteren har begått er unnskyldelig. Unnskyldende forhold er angitt i en egen paragraf - - -. Jeg vil imidlertid peke på komiteens enstemmige uttalelse om at ordningen med ilgning av tilleggsskatt må praktiseres med varsomhet." (Ot.forh. 1980 s.344).

I en særkommentar til § 10-3 bokstav b sier hun:

"Selv om det foreligger faktiske feil i en skattyters opplysninger om inntekt og formue, skal ikke tilleggsskatt ilignes automatisk. § 10-3 angir grunner for å unnlate å iligne tilleggsskatt. - - - Også en hendelig forglemmelse er et unnskyldende moment for en skattyter som vanligvis oppfyller sine forpliktelser" (s.349)."]

Det var alminnelig enighet i nemnda om de generelle forutsetningene for anvendelsen av reglene. Men når det ellers gjaldt rekkevidden av bestemmelsene om tilleggsskatt delte nemnda seg i et flertall og et mindretall. Flertallet bestod av fem medlemmer (herunder både nemndas formann og nestformann); midretallet bestod altså av to medlemmer. I det følgende vil jeg nøye meg med å gjengi flertallets synspunkter.

### **23.23 Flertallets prinsipielle merknader til rekkevidden av de nye bestemmelsene.**

Innledningsvis uttalte nemndas flertall :

"Etter flertallets (.....) syn må det legges til grunn at feil i en skattyters oppgaver eller opplysninger ikke automatisk skal føre til at tilleggsskatt ilignes, og at det har vært lovgivers forutsetning at ordningen skal praktiseres med en viss varsomhet. Slik ligningsloven er utformet, er utgangspunktet likevel at tilleggsskatt skal kunne ilegges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett eller uaktsomhet. Det er tilstrekkelig at ligningsmyndighetene finner at han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt. I bestemmelsen ligger ingen forutsetning om at de uriktige opplysningene er gitt i den hensikt å unndra seg skatteforpliktelser."

Unntakene fra dette utgangspunkt er regnet opp i § 10-3. De tilfelle lovgiver har ment skal gi grunnlag for å slippe tilleggsskatt, er de åpenbare feil (litra a), forhold av liten provenymessig betydning (litra c), samt en del tilfelle hvor feilen kan forklares i mer spesielle, personlig pregede forhold (litra b). Oppregningen i litra b) er ikke ment å skulle være uttømmende, jfr. uttrykket "annen årsak som ikke kan legges ham til last".

Nemnda tar deretter utgangspunkt i unntaksbestemmelsene i § 10-3, og uttaler om disse :

"Opplistingen av de typiske forhold som kan gi grunnlag for å fritas for tilleggsskatt, tyder på at lovgiver i første rekke har hatt de personlige skattyterne for øyet, selv om bestemmelsen etter sin ordlyd ikke er begrenset til disse skattytere. At man på denne måten har åpnet mulighet for å unnlate å ilgne tilleggsskatt hvor den feil som er oppstått, kan forklares i slike subjektive forhold som litra b) beskriver, betyr imidlertid ikke at det i alminnelighet må foreligge subjektivt klanderverdig forhold før tilleggsskatt kan anvendes etter § 10-2 nr. 1. Utgangspunktet er fortsatt objektivt. Det må i alle fall kreves at det foreligger omstendigheter som i særlig grad gjør det forståelig og unnskyldelig at feilen er oppstått."

Videre uttaler nemnda :

"Lovens mening må være at formålet med tilleggsskatten ikke utelukkende skal være å ramme skattytere som med noen rett kan mistenkes for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattelovgivningen. Regelen skal også understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen, og virke preventivt i denne henseende. Vårt skatte- og avgiftssystem er i stor utstrekning bygget på tilliten til de oppgaver skattyter leverer. Det gjelder også i forhold til utvinningsselskapene på sokkelen, selv om disse ----- nok er underlagt en videregående løpende kontroll fra ligningsmyndighetenes side enn tilfellet er for andre næringsdrivende skattytergrupper."

### **23.3 Unnskyldelig rettsvillfarelse ?**

I en senere kjennelse har Klagenemnda også berørt spørsmålet om betydningen av at skattyteren har en annen rettsoppfatning enn skattemyndighetene. Utgangspunktet her er selvsagt at en uriktig rettsoppfatning ikke gir grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. Men, som en hovedregel, må dette forutsette at det gis tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan se hvilke rettsoppfatning skattyteren bygger på. Klagenemnda uttalte i denne forbindelse :

"Klagenemnda (samtlige medlemmer) ser det slik at det normalt ikke kan føre til ileggelse av tilleggsskatt om en skattyter innretter sine oppgaver til ligningsmyndighetene i

henhold til en rettsoppfatning som avviker fra ligningsmyndighetenes, forutsatt at skattyterens rettsoppfatning i og for seg må betegnes som forsvarlig. Annerledes kan dette likevel stille seg dersom skattyteren burde ha innsett at skattespørsmålet i det aktuelle tilfellet kunne volde tvil og derfor burde ha gitt opplysninger som ville gitt skattemyndighetene grunnlag for å vurdere en eventuell skatteplikt."

Det konkrete tilfellet som var oppe for nemnda gjaldt et selskap som hadde medtatt såkalt kvalitetskompensasjon (hva dette er se kap. 19) i den salgsinntekten som ble erstattet av normprisen; kompensasjonen var altså ikke skilt ut som et selvstendig særskattepliktig element. Det fremgikk ikke av selskapets oppgaver at det eksisterte et slik kompensasjonselement medtatt i salgsinntekten - opplysningene måtte ligningsmyndighetene be om særskilt. Nemnda kom i dette tilfellet til - under noe tvil fra enkelte av nemndas medlemmer - at selskapets rettsvillfarelse vedrørende den skattemessige behandling av kvalitetskompensasjon var av en slik **unnskyldelig karakter** at det ikke var grunn til å reagere med tilleggsskatt.

### **23.4 Fordelingsposter : Nemndenes kompetanse**

Under ligningsbehandlingen oppstod spørsmålet om nemndenes kompetanse når det gjaldt tilleggsskatt i de tilfellene hvor grunnen til at det er eller kunne ha vært fastsatt for lav skatt, er såkalte fordelingsposter - ved inntektsligningen vil det si poster som omfattes av bestemmelsen i petrsktl. § 3 bokstav d og ved formuesligningen vil det være gjeld (fordeles etter sktl. § 36 tredje ledd). Det konkrete tilfellet som kom opp gjaldt selskaper som hadde ført opp for høy gjeld (det ble her imidlertid senere under ligningsbehandlingen lagt til grunn at vilkårene for tilleggsskatt ikke forelå, jf. nedenfor i kap. 23.6). Nemnda la her til grunn at oljeskattemyndighetene bare kunne ilegge tilleggsskatt på den delen av inntekts-/formuestillegget som etter fordeling faller på sokkel.

### **23.6 Konkrete forhold**

For å illustrere praksis på området vil jeg kort gå gjennom de saker vedrørende inntektsårene 1988 og 1989 der tilleggsskatt er opprettholdt etter klagebehandling. Når det gjelder ligningsbehandlingen for 1990 vil det ene tilfellet hvor det ble ilagt tilleggsskatt samt et forhold som bød på stor tvil, bli gjennomgått.

#### **-> Feil normpris**

I et tilfelle dreide det seg om en last fra Ekofisk som var ført opp med normprisen for Statfjord i stedet for normprisen for Ekofisk (som da var høyest den aktuelle måned). Samme selskap hadde i et annet tilfelle ført opp normprisen for september for en last hvor innlastningen var avsluttet 30. august. Her var normprisen i august over 6 kroner høyere enn i september.

Selskapet hevdet at "det må være helt klart at det her dreier seg om en skrive-/regnefeil..".

Dette synspunktet fikk ingen gehør hos flertallet i nemnda. Flertallet viste her til at selskapet hadde en profesjonell regnskapsavdeling og la til grunn at feilene vanskelig kunne "ha noen annen forklaring enn en svikt i selskapets rutiner", og at det derfor ikke

dreide "seg om unnskyldelige feil av en slik karakter at det ut fra lovens ordning kan gi grunnlag for å unnlate å ilegge tilleggsskatt".

Tilleggsskatt ble ilagt med 15 % da feilen gjaldt "forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over", jf ligningslovens § 10-4 nr.1 tredje punktum.

Feil normpris (feil felt) medførte også at et annet selskap ble ilagt 15 % tilleggsskatt.

**-> Industrisamarbeidsprosjekt tidligere klassifisert som landbasert virksomhet utgiftsført i sokkelinntekt :**

Forholdet var her at ved tidligere ligningsbehandlinger var kostnader forbundet med et bestemt industrisamarbeidsprosjekt henført til fradrag i landinntekt. Forholdet var ikke påklaget av selskapet. Klagenemnda forstod derfor selskapet slik at selskapet for så vidt hadde akseptert at utgiftene i tilknytning til prosjektet ikke kunne komme til fradrag i sokkelinntekt. Når da utgifter knyttet til det samme samarbeidsprosjektet ved en senere ligning ble henført til fradrag i sokkelinntekt la Klagenemnda til grunn at dette ikke skyldtes at selskapet og ligningsmyndighetene hadde hatt forskjellig rettsoppfatning. Selskapet hadde, etter anmodning fra Oljeskattekontoret om nærmere opplysninger, gjort oppmerksom på feilføringen. Nemnda antok at feilen måtte skyldes svikt i selskapets rutiner og den kunne ikke karakteriseres som unnskyldelig. Den ilagte tilleggsskatt (30%) ble derfor opprettholdt av Klagenemnda.

**-> Mangelfulle og misvisende opplysninger i forbindelse med vurdering av underliftposisjon :**

Forholdet var her at selskapet både skriftlig og muntlig hadde svart på konkrete spørsmål fra Oljeskattekontoret. Det skriftlige svaret var ifølge Klagenemnda villedende i forhold til foreliggende avtaler (som Oljeskattekontoret på det angjeldende tidspunkt ikke kjente til). Nemnda påpekte også at de skriftlige opplysningene om kostnadsfordelingen var misvisende. Klagenemnda anså brevets innhold for å være "så misvisende at selskapets opptreden kunne karakteriseres som grovt uaktsomt". De muntlige opplysningene som var gitt ble også karakterisert som misvisende. Nemnda vurderte om det kunne være grunn til å ilegge 60 % tilleggsskatt etter ligningslovens §10-4 nr. 1 annet punktum, men fant etter omstendighetene å ville fastholde den sats som var anvendt ved ligningen (som var 30 %).

**-> Ligningsbehandlingen for 1990 :**

Som opplyst ovenfor fant Oljeskattenemnda at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt bare forelå i ett tilfelle ved årets ligning. Forholdet var her at selskapet eiet eget kontorbygg på land. Bygget ble i 1990 betydelig utvidet. Nybygget ble tatt i bruk i juni 1990. Selskapet hadde imidlertid i grunnlaget for beregningen av den stedbudne beskatningen medtatt en beregnet leie (pr. kvadratmeter) for hele året også for den delen av bygget som var nytt. Denne opplysningen fremkom i forbindelse med innhenting av tilleggsopplysninger. Nemnda fant det klart at det ikke kunne beregnes leieinntekt for nybygget for den perioden av året hvor det ikke hadde vært i bruk. Etter Oljeskattenemndas oppfatning forelå derfor vilkårene for å ilegge tilleggsskatt. Selskapet hadde imidlertid ikke skattbar inntekt i 1990; tilleggsskatten må derfor bli å fremføre til det år selskapet kommer i skatteposisjon.

I forhold til vilkåret "uriktige eller ufullstendige opplysninger" fremkom det ved ligningen et interessant avgrensningsspørsmål. Forholdet var nemlig at enkelte selskaper hadde brukt finansregnskapets kurs ved omregningen av gjeld i fremmed valuta i sin formuespåstand (se kap. 14). Utgangspunktet er derfor her at selskapene bygger på en uriktig rettsoppfatning. Men det er videre klart at det ikke ville være grunnlag for å ilegge tilleggsskatt dersom det av selskapenes innsendte opplysninger fremgikk at det var anvendt en annen valutakurs enn den som gjaldt ved årets slutt. For de selskapene spørsmålet kom opp viste det seg at man ved å trekke inn opplysninger som var gitt i forbindelse med andre oppgaver i vedlegg til selvangivelse og regnskap ville kunne finne ut at den valutakursen som var anvendt ved formuesberegningen ikke var kursen ved utgangen av året (31.12). Det varierte noe fra selskap til selskap hvor lett det var å finne frem til denne sammenhengen. Under tvil kom Oljeskattenemnda til at vilkårene for illeggelse av tilleggsskatt ikke forelå i noen av de tilfellene som var oppe for nemnda.

## DEL IV: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1991

### 24. PERIODISERING

#### 24.1 "Gas banking" - gasslån

##### 24.11 Innledende merknader

Til tross for at ulike former for såkalt "gas-banking" har forekommet i noen år, ble de skatterettslige problemstillingene knyttet til disse ordningene ikke forelagt Oljeskattenemnda til avgjørelse før ved ligningsbehandlingen for 1991. I Del III er gitt en oversikt over de (noe) foreløpige konklusjonene kontoret hadde trukket vedrørende de spørsmålene problemstillingen reiste. Det vises her til kapittel 12.3. I det alt vesentligste samsvarer disse betraktningene med den endelige innstillingen kontoret fremmet for Oljeskattenemnda ved siste ligningsbehandling, jf. nedenfor under kapittel 24.13. Imidlertid var nemndas flertall av en annen oppfatning ; det vises til kapittel 24.14.

##### 24.12 Faktumbeskrivelse

Betegnelsen "gas-banking" gir bare en indikasjon på hvilke fakta man må forholde seg til ved den skatterettslige bedømmelsen. Siden de konkrete avtaler viser betydelige variasjoner m.h.t. innhold har det kanskje ikke så stor interesse å utforme presise definisjon(er). Ihvertfall vil jeg innledningsvis nøye meg med å fastslå at det her dreier seg om **ulike former for salg, bytte, lån o.l. av gass mellom rettighetshavere på forskjellige felt**. I noen tilfeller betegnes også forholdet som **lagring**, dvs. at gass fra et felt lagres på et annet felt - en situasjon som vel er utgangspunktet for betegnelsen gas-banking. Uansett vil den betegnelsen partene har satt på avtalen ikke være avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen : vi har eksempler der ulike betegnelser er brukt på samme realiteter og tilfeller der det bevisst er brukt betegnelser som skal skjule realiteten (jeg presiserer dog at dette ikke gjelder i forhold til skattemyndighetene).

Selv om man vil kunne observere betydelige variasjoner i de konkrete avtalene vil det nok likevel kunne legges til grunn at de fleste avtalene normalt har et bestemt innhold med visse mindre individuelle avvik. Nettopp hvordan man oppfatter det sentrale innhold i disse **normaltifellene** har vært avgjørende for den skatterettslige bedømmelsen ved siste ligningsbehandling. Oljeskattenemndas flertall betegner f.eks. gas-banking som "vederlagsfritt kjøp/salg av gass". Denne betegnelsen gir - etter mitt syn - grunnlaget for det resultat flertallet kommer til. I rapporten fra den arbeidsgruppen som var nedsatt av Oljeindustriens Landsforening (OLF) (jf. kap. 24.14) var imidlertid utgangspunktet et annet : Det forutsettes i denne at gas-banking dreier seg om ulike former for bytte- og lånetransaksjoner mellom forskjellige felt som resulterer i avvik mellom produksjonsprofil og salgsprofil for partene. Denne beskrivelsen passer ikke til utgangspunktet for flertallet i Oljeskattenemnda som altså forutsetter gassen solgt ved produksjonen, riktignok vederlagsfritt, men altså solgt. Dvs. samsvar mellom produksjon og salg.

### 24.13 Oljeskattekontorets innstilling

Det er grunn til å presisere at skatterettslig knytter gas-banking seg utelukkende til periodiseringsspørsmål, dvs. hvilke perioder (inntektsår) inntekter skal komme til beskatning og utgifter til fradrag. Det er ikke tvilsomt at deltakerne på de felt som er involvert i avtalene må skattlegges for de inntekter de får og få fradrag for utgifter knyttet til produksjonen.

Uansett hvordan man bedømmer faktum i forhold til gas-banking avtalene er det klart at den skattemessige behandlingen ikke er direkte regulert i skattelovgivningen. Dette betyr at man - som i en rekke andre tilfeller når det dreier seg om periodisering innenfor næringsvirksomhet - vil måtte holde seg til henvisningsreglen i sktl. § 50 annet ledd. Avgjørende for periodiseringen blir altså regnskapsrettslige regler. Men heller ikke i regnskapslovgivningen vil man finne konkrete regler som direkte regulerer de spørsmål som her oppstår. Løsningen(e) vil derfor måtte forankres i alminnelige regnskapsrettslige periodiseringsregler. Dette vil i første rekke bety regnskapsprinsippet (transaksjonsprinsippet), forsiktighetsprinsippet og kravet om kongruens, samt alminnelige verdsettelsesprinsipper.

I kontorets innstilling overfor Oljeskattenemnda ble det tatt utgangspunkt i det som jeg ovenfor har kalt normaltilfellene. Et grunnleggende utgangspunkt for den skatterettslige vurderingen var her at mottaker av gassen var **forpliktet til å levere tilbake gass**. I første omgang vil det være nok å konstatere en slik forpliktelse; innhold og omfang vil neppe være avgjørende for de grunnleggende prinsipielle løsninger man velger ut fra dette utgangspunkt. Når man på denne måten forutsetter at det foreligger en forpliktelse til tilbakelevering, vil hovedspørsmålet være om den første leveringen som finner sted representerer en avhendelse (i form av bytte) eller et utlån.

Legges det til grunn at det allerede ved levering av produksjonen til selgergruppen har funnet sted en **avhendelse av gass (i form av bytte)**, vil rettighetshaverne på feltet hvor gassen er produsert ha innvunnet en inntekt som skal tilordnes denne produksjonen. Dette betyr at produsentene tilordnes en inntekt før den rent faktisk tilflyter disse. Problemet vil her bli å fastsette størrelsen av den inntekten som skal komme til beskatning. Kostnadssiden vil derimot ikke by på problemer, her vil det være de faktiske kostnadene knyttet til produksjonen av den byttede mengden som skal komme til fradrag. For den som mottar gassen og som virkelig (videre)selger den, vil problemet først og fremst være å fastsette kostnadssiden. Inntekten som må komme til beskatning vil være den faktiske salgsinntekten (ved videresalget).

Ved tilbakelevering vil den opprinnelige produsenten måtte avregne den faktiske salgsinntekten mot den antaserte, og den som tilbakeleverer faktiske kostnader mot avsatte. (Avhendelsesbetraktningen er ofte sammenlignet med det som i amerikansk terminologi er kalt "**entitlement-method**", på norsk "**rettighetsmetoden**". Helt parallelt blir dette - slik jeg ser det - imidlertid ikke : Rettighetsmetoden knytter beskatningen til produksjonen på det enkelte felt; for mottaker av den først produserte gassen vil derfor begrunnelsen for å utsette beskatningen være at han ennå ikke har produsert gass fra et felt han er rettighetshaver i. Tar man utgangspunkt i en



avhendelsesbetraktning, så har mottaker vitterlig videresolgt gassen og skal beskattes for inntekten av dette salget. Problemet ligger som ovenfor nevnt i hvordan kostprisen for dette salget skal fastsettes. Det vil da være forpliktelsen til å tilbakelevere som knytter kostprisen opp mot produksjonen på eget felt.)

Legges det derimot til grunn at overdragelsen av gassen i første hånd må bli å betrakte som et **utlån**, vil det for produsenten bli et spørsmål om verdsettelse av det kravet han har på mottakeren (dvs. den som har tilbakeleveringsplikt). Dette kravet vil måtte aktiveres og vil komme som en motpost til produksjonskostnadene knyttet til det utlånte kvantum. Verdien av kravet vil dog uansett ikke kunne settes høyere enn produksjonskostnadene, jf. asl. § 11-9/ rskl. § 20. Normalsituasjonen vil derfor være at produksjonskostnadene blir aktivert. For mottaker vil situasjonen være den at han må verdsette den forpliktelsen han har overfor produsenten som kostpris for den gassen han videreselger, dvs. han må antesipere sin egne kostnader knyttet til forpliktelsen. Ved tilbakelevering vil den opprinnelige produsenten kunne utgiftsføre de aktiverte kostnadene som motpost (kostnad) til den faktiske salgsinntekten, mens den som tilbakeleverer kan avregne faktiske produksjonskostnader mot de antesiperte. (Denne betraktningssmåte benevnes ofte **salgsmetoden**. Selv foretrekker jeg å holde meg til den realitet som her er lagt til grunn, nemlig at det dreier seg om et låneforhold.)

Det kan være vanskelig å finne noe avgjørende argument ut fra rent teoretiske vurderinger når man skal ta standpunkt til hvorvidt det foreligger et utlån eller en avhendelse i gas-banking tilfellene. Dette nettopp fordi det i mange tilfeller kan være vanskelig å skille mellom lån og bytte. Legger man til grunn at lån forutsetter tilbakelevering av (nøyaktig) samme objekt, vil det nok i dette tilfellet være mest nærliggende å karakterisere forholdet som et bytte. Men etter mitt syn vil dette være et noe for snevert utgangspunkt. Når produsenten i utgangspunktet avstår gassen for (i normaltifellene) å få tilsvarende kvantum gass tilbake, skjer dette enten fordi mottaker behøver gass eller fordi produsenten selv ikke har avsetningsmulighet i øyeblikket. Det kan derfor synes noe unaturlig å legge til grunn at avståelsen skal tilsi at produsenten må bli å beskatte for en innvunnet salgsinntekt. Et annet vesentlig moment må dessuten være at dersom det legges til grunn at avståelsen representerer et bytte og dermed en avhendelse, dvs. innvinning av inntekt, ville dette gi betydelige skjevheter i betalingsstrømmene for begge parter : produsenten ville måtte dekke produksjonskostnader og betale skatt i produksjonsåret, mens salgsinntekten rent faktisk først vil være disponibel ved tilbakelevering. Mottakeren ville derimot kunne disponere salgsinntekten umiddelbart (normaltilfellet vil være at avstått gass selges fortløpende), mens beskatning bare vil forekomme i den utstrekning salgsinntekten overstiger verdsettelsen av forpliktelsen. De faktiske utgiftene knyttet til denne forpliktelsen vil dessuten ikke påløpe før ved tilbakeleveringen.

Oljeskattekontorets innstilling var etter dette at det i normaltifellene måtte legges til grunn at det dreiet seg om låneforhold.

Både i relasjon til en låne- og en avhendelsesbetraktning vil det reise seg flere spørsmål vedrørende verdsettelsesmetoder, herunder spørsmålet om hvilke komponenter som skal inngå ved verdsettelsen av forpliktelse og krav. Selv om Oljeskattenemndas flertall kanskje kan sies å legge til grunn avhendelsessynspunkter, vil spørsmål om verdsettelse

ikke oppstå i relasjon til det standpunkt flertallet tok. Dette fordi nemnda ikke bygger på det grunnleggende utgangspunkt som kontoret tok i sin innstilling, nemlig at det foreligger tilbakeleveringsplikt (i en eller annen form), jf ovenfor. I fortsettelsen velger jeg derfor å se bort fra de verdsettelsesspørsmål som vil oppstå om avståelsen betraktes som et bytte (avhendelse).

Første spørsmål som det er naturlig å ta opp i tilknytning til verdsettelsen av forpliktelse og krav, er om det skal tas hensyn til tidsaspektet. Vi har nemlig flere eksempler på gas-banking avtaler der tilbakelevering først vil skje etter noen år. Både i forhold til skatt og regnskap er den alt overveiende hovedregel at det er løpende kroneverdier som skal legges til grunn. Det er imidlertid et spørsmål om ikke utviklingen innen regnskapsteori og -praksis i større utstrekning enn tidligere tilsier bruk av nåverdibetraktninger. Hvor langt dette rekker i forhold til de verdsettelsesspørsmål gas-banking reiser, velger jeg imidlertid ikke å ta standpunkt til på det nåværende tidspunkt. Her skal bare kort skisseres hvilken betydning eventuelle nåverdibetraktninger vil kunne få. Jeg vil dessuten tilføye at bruk av nåverdiberegninger vil bety en ytterligere komplisering av hele problemstillingen. Sett fra oljeskattemyndighetenes side vil det derfor være ønskelig om man kunne unngå dette.

For utlåner vil det være spørsmål om man skal beregne nåverdien av forventet fremtidig salgsinntekt ved tilbakelevering av gassen og sammenholde denne med tilvirkningskost for den gassen som han har lånt ut. Det er her grunn til å presisere at det aktiveringspliktige beløp ikke kan overstige tilvirkningskost (jf ovenfor). Er nåverdien lavere, vil det imidlertid være spørsmål om det ikke er denne verdien som pliktes aktivert. Effekten av dette vil da være at en andel av tilvirkningskostnadene for den utlånte gassen ville kunne utgiftsføres. (Tilsvarende spørsmål vil kunne oppstå selv uten neddiskontering dersom forventet fremtidig salgsinntekt i løpende kroner er lavere enn tilvirkningskost for den utlånte gassen.) For innlåner er situasjonen den at kostpris for gassen settes til det det vil koste ham å produsere gassen ved tilbakelevering. Det er denne kostprisen som det eventuelt vil kunne bli aktuelt å neddiskontere og som skal komme til fradrag i salgsinntekten.

Som påpekt ovenfor vil verdsettelsen (av krav og forpliktelse) måtte bygge på de alminnelige regnskapsrettslige vurderingsregler. Det er da mest naturlig å bruke reglene for vurdering av omløpsmidler når det gjelder den gassen som er utlånt. Dette må også være riktig i de tilfellene hvor tilbakelevering vil skje mer enn ett år etter utlånet har funnet sted. I de tilfellene hvor kravet skal vurderes til tilvirkningskost/anskaffelseskost, dvs. når virkelig verdi er høyere, må dette bygge på vanlige bedriftsøkonomiske vurderinger. Den viktigste konsekvensen av det vil være at også indirekte kostnader må tas med. Det er i denne sammenheng klart at kravet ikke kan regnes som varebeholdning etter skattelovgivningens regler. Det måtte i så fall forutsette at skattyter kunne disponere over gassen. Når gassen lånes ut vil dette nettopp ikke være tilfellet. Når utlånt gass på denne måten faller utenfor varelagerbegrepet etter skattelovgivningen, vil det da (selvsagt) heller ikke være aktuelt å anvende de nye (f.o.m. 1991) vurderingsreglene i sktl. § 50, 2.ledd, bokstav a hvor bare direkte kostnader tas med ved verdsettelsen.

For innlåner er situasjonen den at han etter vanlige regnskapsrettslige vurderingsregler skal ta med forpliktelsen til den fulle verdi. Dette betyr at også indirekte kostnader må tas med når man skal verdsette tilbakeleverings-forpliktelsen.

#### **24.14 Rapport fra arbeidsgruppe i OLF**

Som følge av de varsler som ble sendt ut under ligningsbehandlingen vedrørende gas banking fikk kontoret oversendt fra OLF en rapport om emnet fra OLF's Utvalg for regnskap, budsjett og revisjon utarbeidet i samarbeid med OLF's Utvalg for skatt og fiskale rammebetingelser. Det ble imidlertid presisert at endelig anbefalte retningslinjer fra OLF's styrende organer ennå ikke forelå. Flere selskaper valgte i sine svar på varsler å henvise til denne rapporten. Enkelte synes å mene at denne rapporten må tillegges særlig betydning når den er utarbeidet av fagfolk innen oljeindustrien. Det er derfor grunn til å påpeke at denne rapporten som rettskilde ikke kan stå i noen annen stilling enn enhver annen teoretisk fremstilling av emnet.

#### **24.15 Oljeskattenemndas avgjørelse**

"For så vidt gjelder den regnskapsmessige behandling av vederlagsfritt salg/kjøp av gass legger Oljeskattenemndas flertall (Lie, Svor, Mørch Smith) til grunn følgende:

Flertallet mener at det er høyst usikkert om leverandøren på et senere tidspunkt vil bli tilført noen økonomisk fordel gjennom sin vederlagsfrie leveranse og anser det uforenlig med forsiktighetsprinsippet å foreta noen aktivering. Flertallet legger avgjørende vekt på at regnskapet i størst mulig grad skal reflektere de økonomiske realiteter. Ved vederlagsfri levering av gass skjer det ingen inntektsføring, idet kjøperen - av forskjellige årsaker - ikke er villig til å betale noe for gassen. Den løpende bokføring reflekterer dermed den underliggende økonomiske realitet. Hadde kravet vært et ubetinget krav på økonomisk gjenytelse, ville dette vært gjenstand for løpende registrering i bokføringen ved overlevering av gassen, og det ville vært regnskapsmessig kongruens mellom leverandørens krav og kjøperens forpliktelse.

For så vidt gjelder kjøperens forpliktelse til eventuelt senere vederlagsfritt tilbakesalg tar flertallet utgangspunkt i at denne heller ikke reflekteres i den løpende bokføring. Det blir da et spørsmål om forsiktighetsprinsippet tilsier at den mulige forpliktelse allikevel skal medtas i årsoppgjøret. Flertallet legger til grunn at forpliktelsen i tilfellet først kan utløses når den opprinnelige kjøperen selv får tilgang til egen gass. Når den opprinnelige kjøperen i første omgang får vederlagsfri gass blir han tilført en inntekt gjennom salg eller annen utnyttelse av gassen. Ved et eventuelt senere vederlagsfritt tilbakesalg får han redusert sin inntekt ved at han ikke kan selge eller på annen måte utnytte den gassen han tilbakeleverer. Flertallet kan ikke se at det er anledning til å avsette for å kompensere slike fremtidige mulige reduserte inntekter.

Flertallet mener at den valgte løsning stemmer godt overens med gasskommersielle realiteter og gir regnskapsmessig kongruens mellom selger og kjøper. Vederlagsfri omsetning reflekterer det økonomiske faktum at det er videresalgskontrakten og ikke gassen som har økonomisk verdi. Det er den opprinnelige kjøper som besitter videresalgskontrakten. Regnskapsmessig periodisering må derfor ta utgangspunkt i kontraktens inntektsstrøm. Denne inntektsstrøm kan muligens i framtiden bli redusert gjennom vederlagsfrie tilbakesalg, ved at den opprinnelige selger på et senere tidspunkt får en mulighet til økonomisk utnyttelse av gass. Flertallet mener som nevnt at det ikke er grunnlag for,

med basis i f.eks. estimerte gassproduksjonskostnader, å foreta noen avsetning for slike mulige reduserte framtidige inntekter.

Mindretallet (formannen, Aarseth) antar at det ikke kan være riktig å se bort fra at det er et ledd i avtaleforholdet at mottakeren av gassen har en forpliktelse til å levere denne tilbake. Mindretallet kan ikke se at det er grunnlag for å nekte mottakeren å foreta en avsetning for å møte denne forpliktelsen. Mindretallet går ikke inn på om og eventuelt hvordan neddiskontering av denne forpliktelse skal skje. Tilsvarende kan det heller ikke være riktig å gi utlåner fradrag for produksjonsomkostningene; fordi utlåneren har rett til å få denne gassen tilbake, kan produksjonsomkostningene ennå ikke sies å være oppofret på hans hånd."

Som man ser har mindretallet valgt å gi sin tilslutning til de hovedprinsippene kontorets innstilling bygget på. Når det gjelder flertallets løsning skal her bare kort bemerkes at denne nok ut fra en ligningsteknisk synsvinkel var den gunstigste. Løsningen innebærer en beskatning basert på kontantstrømmer, og selskapenes muligheter for spekulasjon og skattekreditter synes eliminert.

## **24.2 Tapet av Sleipner-understellet : Periodiseringen av erstatningen**

I august 1991 sank plattformunderstellet til Sleipner A plattformen. På dette tidspunkt var byggingen av overstellet igang og sammenføyningen av disse to delene skulle foretas før plattformen ble slepet ut på feltet. Tapet av understellet medførte at man måtte ta standpunkt til den skattemessige periodiseringen av tapet og det erstatningsoppgjøret som knyttet seg til dette.

### **24.21 Tap av driftsmiddel eller delskade ?**

Løsningene av periodiseringsspørsmålene vil for det første avhenge av om man bedømmer havariet som tap av driftsmiddel eller delskade. Årsaken til at dette spørsmålet oppstår her er at overstellet også var under bygging da understellet sank. Det er neppe tvilsomt at tapet ville måtte bli å bedømme som tap av driftsmiddel - riktignok et uferdig driftsmiddel - om bare understellet hadde vært under bygging. I dette tilfellet var situasjonen imidlertid den at to deler av det som senere skulle utgjøre én plattform samtidig var under bygging. Det vil derfor være mulig å bedømme gjenoppbyggingen av understellet som reparasjon av det som skal utgjøre den ferdige plattformen i og med at en del av enheten fortsatt var i behold. Det skatterettslige utgangspunkt er her at gjenstander som ikke har noen selvstendig funksjon, men som etter sammenføring utgjør en selvstendig funksjonell enhet ikke kan anses som egne driftsmidler. I Lignings-ABC 1991 er dette uttrykt slik (s. 102) :

"Er det tvil om flere gjenstander skal anses som ett eller flere driftsmidler, må det foretas en konkret vurdering hvor det kan legges vekt på om :

- det funksjonelt er nær sammenheng mellom gjenstandene, f.eks. lastebil og lasteplan,
- gjenstandene ikke kan brukes hver for seg,...."

Legges det til grunn at understellet ikke har noen selvstendig funksjon, vil havariet i utgangspunktet måtte bli å betrakte som en delskade. Kontorets innstilling var likevel at man måtte betrakte havariet som tap av et uferdig driftsmiddel. Når delene ennå

ikke var sammenføyet fant man det ikke naturlig at det skulle være avgjørende om overstellet ble bygget samtidig. Som påpekt ovenfor hadde det vært liten tvil om at forholdet måtte ses på som tap av driftsmiddel og ikke delskade om byggingen hadde foregått i flere etapper (der altså understellet hadde vært første etappe).

Det ble også tillagt vesentlig vekt at det i to klagekjennelser var lagt til grunn at et understell (som også hadde havarert) til en plattform var eget driftsmiddel. Riktignok var det i kjennelsene ikke direkte drøftet om havariet var å anse som delskade eller tap av driftsmiddel, men Klagenemnda la i den videre drøftelse av de skattespørsmål saken reiste til grunn at tapet måtte bli å anse som tap av driftsmiddel. Det faktiske forhold var her at en stålrørskonstruksjon som skulle være understellet til en av plattformene på Frigg-feltet havererte under sleping ut på feltet. Det ble i den forbindelse særlig tatt opp spørsmål som knyttet seg til aktiveringsplikts omfang. Dette gjaldt både i relasjon til kostprisen for selve konstruksjonen, men også rednings- og flytningsutgifter som påløp som følge av havariet. Klagenemnda la til grunn at både tapet og redningsomkostningene var av så ekstraordinær karakter at det ikke forelå aktiveringsplikt som del av kostprisen for den (endelige) plattformen. Et selskap krevet imidlertid avskrivning på det tapte driftsmiddelet. I den forbindelse la nemnda til grunn at understellet vurdert som eget driftsmiddel ikke kunne avskrives. Dette var tapt før det var tatt i ordinær bruk (jf tidligere ordlyd i petrsktl. § 3 b), og tapet måtte da etter sktl. § 45 syvende ledd (slik den dengang lød) komme til fradrag i det år forsikringsoppkjøret fant sted. For nærmere omtale vises det til Utv. 1978 s. 260 og 1980 s. 750. Forutsetningen om at understellet måtte bli å bedømme som eget driftsmiddel kom altså klart frem. Muligheten av å bedømme havariet som delskade synes ikke vurdert. Kjennelsene antas likefullt å måtte forstås dithen at enheter av et så stort omfang som dette må bli å betrakte som egne driftsmidler.

Det kan her tilføyes at alle selskapene som hadde eierandeler i det havarerte understellet synes å ha lagt til grunn at det dreiet seg om tap av driftsmiddel.

#### **24.22 Gevinstberegningen : avskrivning i tapsåret ?**

I forhold til gevinstberegningen oppstod spørsmålet om selskapene kunne avskrive helt eller delvis på det tapte understellet i tapsåret. Dette ville i så fall gi en øket gevinst - en gevinst som kunne avsettes betinget skattefritt for senere nedskrivning på gjenværende driftsmidler, jf petrsktl. § 3, første ledd, bokstav f. Regelen om avskrivning av sokkelanlegg finnes i petrsktl. § 3, første ledd, bokstav b, annet punktum : "Utgifter til erverv av driftsmidler kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 prosent pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt." Denne regelen kom inn i petrsktl. ved lovendring i 1986 og gjelder investeringer pådratt etter 1.1 1987. Etter det tidligere systemet kunne avskrivning påbegynnes "fra det tidspunkt driftsmiddelet var tatt i ordinær bruk". Avskrivning ville deretter bli innrømmet frem til tidspunktet for tap (evt. avhendelse). Etter kontorets oppfatning fastlegger gjeldende lov tidspunktet for avskrivningsstart, men systemet forutsetter også at det skal gis fulle avskrivninger uansett når i året investeringen er pådratt. Lovteksten oppstiller ikke som vilkår at driftsmidlet er i behold ved årets slutt. Kontoret innstilte derfor overfor Oljeskattenemnda på at det skulle innrømmes fulle avskrivninger også i tapsåret. Nemndas flertall kom imidlertid

til et annet standpunkt. Flertallets og mindretallets begrunnelse gjengis her i sin helhet:

"Sleipner-understellet havarerte i august 1991. Ett av de spørsmål som havariet reiser, er om - og eventuelt i hvilken utstrekning - selskapene kan avskrive under-stellet i havariåret 1991. De fleste selskapene har avskrevet understellet for hele året. (Fordi det er begjært betinget skattefritak for gevinsten, innebærer en eventuell avskrivningsrett at nedskrivningsbeløpet øker tilsvarende).

Avskrivningsspørsmålet kan tenkes løst på tre måter:

1. Det gis avskrivningsfradrag for hele året.
2. Det gis avskrivningsfradrag for perioden frem til havariet i august.
3. Avskrivninger nektes helt og holdent.

Nemnda har delt seg i et flertall og et mindretall.

Nemndas flertall (formannen, Lie, Svor) antar at det ikke er grunnlag for avskrivninger i 1991 overhodet. Lovteksten gir ikke svar på spørsmålet; avskrivningenes slutfase omtales overhodet ikke, og det fremgår av forarbeidene (se nedenfor) at man heller ikke hadde slutfasen for øye da bestemmelsen ble utformet. Løsningen må derfor finnes på grunnlag av mer generelle betraktninger.

Frem til lovendringen i 1986 gjaldt de tradisjonelle regler om lineære avskrivninger mht avskrivnings-perioden (derunder når avskrivningsrett opphørte). Disse gikk bl.a. ut på at avskrivninger kunne kreves i avhendelses-/tapsår frem til tidspunktet for avhendelse/tap. Ved lovendringen i 1986 skjedde det endringer i tidspunktet for når avskrivninger kan begynne; regelen i psctl. § 3, 1. ledd b, 1. avsnitt, 2. punktum er nå at det kan kreves fulle avskrivninger i investerings-året, uansett når i året driftsmidlet er anskaffet. Lovforarbeidene (Ot.prp. 3 1986/87 s. 15) er bare opptatt av avskrivningsperiodens start og ikke dens slutt. På denne bakgrunn kan ett synspunkt være at reglene for avskrivningsperiodens slutt er uendret; lovendringen endret ikke det faktum at det fortsatt dreier seg om et lineært avskrivningssystem. Dette synspunkt leder til at det kan kreves avskrivninger i tapsåret frem til havaritidspunktet.

Flertallet antar imidlertid at tungtveiende konsekvenshensyn tilsier at den nevnte endring i avskrivningsperiodens start må få konsekvenser også for dens slutt: Når et driftsmiddel selges i løpet av et år, følger det av reglene om avskrivningsperiodens start at kjøperen kan kreve avskrivninger for hele ervervsåret. Hvis også selgeren skulle kunne kreve avskrivninger på samme gjenstand for (deler av) det samme året, ville det oppstå rett til avskrivninger på samme objekt for samme periode hos to subjekter. Et slikt resultat må antas å være i strid med det inntektsbegrep som skatteloven og petroleumsskatteloven bygger på. Hverken etter det tradisjonelle lineære system eller etter saldosystemet vil man få et slikt resultat. I det foreliggende tilfelle dreier det seg riktignok ikke om salg, men om tap, og noen avskrivning hos erverver er derfor ikke aktuelt. Men det er neppe noe grunnlag for å operere med ulike regler for salg og tap, og spørsmålet må løses på prinsipielt grunnlag.

Nemndas flertall kan ikke se noe grunnlag for at selskapene skal ha rett til å kreve avskrivninger for hele tapsåret. En slik løsning kan ikke leses ut av ordlyden i loven, den

er ikke i overensstemmelse med tidligere rett, den kan heller ikke utledes av grunnene for lovendringen i 1986 og den vil kunne gi en helt ubegrunnet dobbelt fradragsrett.

Nemndas mindretall (Mørch Smith, Aarseth) antar at selskapene kan kreve avskrivninger for hele tapsåret. Lovteksten fastslår at driftsmidler kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt. Denne bestemmelse avviker både fra det tidligere lineære prinsipp og fra reglene om saldoavskrivninger. Mindretallet kan ikke se at lovteksten eller forarbeidene begrenser avskrivnings-retten til å gjelde bare for driftsmidler som er i behold ved regnskapsårets utgang."

#### **24.23 Periodiseringen : Kan skattyter velge å bruke regnskapsprinsippet (og ikke kontantprinsippet) med virkning for beskatningen ?**

Etter sktl. § 45 syvende ledd skal "[G]evinst ved avhendelse eller tap av driftsmiddel som ikke kan kreves avskrevet etter bestemmelsene i § 44 A" beskattes etter kontantprinsippet, dvs. det år erstatningen kan kreves utbetalt. Denne regelen vil gjelde for driftsmidler som avskrives etter petrsctl. § 3 første ledd, bokstav b. Dette betyr derfor at gevinst i forbindelse med erstatningsoppgjøret som følge av Sleipner-havariet etter skattelovgivningen skal periodiseres etter kontantprinsippet. Etter de opplysningene kontoret satt inne med var det klart at erstatningen ikke kunne kreves utbetalt i 1991. Enkelte selskaper hevdet imidlertid at erstatningen var så klart fastsatt samtidig som det var enighet med forsikringsselskapene om hva erstatningen skulle dekke at en inntektsføring allerede 1991 måtte være i samsvar med alminnelige regnskapsrettslige prinsipper (god regnskapsskikk). Det ble også hevdet at denne inntektsføringen måtte legges til grunn ved beskatningen.

Det kan synes noe underlig at selskapene insisterer på en inntektsføring på et tidligere tidspunkt enn det som kreves etter skattelovgivningen. Antakelig skyldes nok dette at selskapene "fryktet" at en inntektsføring i 1992 ville medføre at de mindre gunstige reglene i petrsctl. § 3, første ledd, bokstav f som gjelder f.o.m. inntektsåret 1992 i så tilfelle ville komme til anvendelse. I overgangsreglene til endringene i petrsctl. datert 20. mars 1992 punkt IV heter det imidlertid : "Endringene .... trer i kraft med virkning fra og med 1. januar 1992. Endringen i § 3 f får virkning for driftsmidler som realiseres 1. januar 1992 eller senere." Når det gjelder Sleipner-understellet antar kontoret at dette må anses "realisert" på det tidspunkt det gikk tapt. Dette betyr at det vil være bestemmelsen slik den lød for inntektsåret 1991 som vil måtte komme til anvendelse i relasjon til erstatningsoppgjøret for Sleipner-understellet. Det antas imidlertid at overgangsbestemmelsenes punkt III bokstav C medfører at dersom gevinsten bare avsettes betinget og ikke umiddelbart benyttes til nedskrivning, vil den måtte føres inn på gevinst- og tapskontoen.

Når selskapene la til grunn regnskapsprinsippet ved periodiseringen av gevinsten, var spørsmålet for skattemyndighetene om skattyter kunne velge å bruke enten dette prinsippet eller kontantprinsippet ved beskatningen. I utgangspunktet antas det ikke å foreligge en slik valgadgang. Bestemmelsen i sktl. § 45 syvende ledd er klar på dette punkt. På den annen side er dette en bestemmelse som utsetter beskatningen sammenlignet med periodisering etter regnskapsprinsippet. Når da inntektsføring i 1991 istedenfor 1992 eller senere heller ikke kunne ses å få noen skattemessige

konsekvenser som følge av ny lovgivning f.o.m. 1992 antok oljeskattemyndighetene at selskapenes periodisering kunne legges til grunn ved ligningen for 1991.

#### **24.24 Nedskrivning med gevinst på driftsmidler anskaffet før 1.1. 1987 der avskrivning ennå ikke er påbegynt**

Når gevinst kan nyttes til nedskrivning på nytt eller eldre driftsmiddel (uten fradrag i inntekten), vil skattyteren mest sannsynlig finne frem til et driftsmiddel der effekten av nedskrivningen blir lengst mulig utsettelse av beskatning av gevinsten. I de tilfeller hvor det påbegynnes avskrivning på driftsmiddelet i samme år som nedskrivningen foretas, vil - dersom nedskrivningsbeløpet ikke overstiger ett års avskrivninger - gevinsten kunne utsettes i 6 år. For driftsmidler som avskrives etter bestemmelsen i petrsktl. § 3 b, dvs. der avskrivning påbegynnes umiddelbart, vil nedskrivning altså maksimalt kunne gi 6 års utsettelse. Nå er det imidlertid slik at for driftsmidler anskaffet før 1.1. 1987 skal avskrivning først kunne påbegynnes når driftsmiddelet tas i "ordinær bruk". Det er klart at i 1991 ville nok situasjonen for de aller fleste investeringer foretatt før 1.1. 1987 være at disse var tatt i bruk. Dette gjelder dog ikke for enkelte svært langsiktige utbyggingsprosjekter - og da først og fremst Troll - hvor produksjon ennå ikke er kommet igang. For selskaper som er deltakere på felt som har investeringer foretatt før 1.1 1987 der produksjon ennå ikke er startet opp, vil derfor nedskrivning med gevinsten på disse investeringene gi den lengste utsettelsen av beskatningen.

#### **24.3 Aktiveringsplikten for utbyggingsomkostninger**

I Del III er det gitt en relativt omfattende redegjørelse for de spørsmål som knytter seg til aktiveringsplikten for utbyggingsomkostninger. Særlig gjelder dette i relasjon til grensedragningen mot letekostnader. Det vises til kap. 12.2. Det er imidlertid ikke til å komme bort fra at ulike sider av aktiveringsspørsmålet er en gjenganger ved ligningsbehandlingen. Det er derfor nødvendig med enkelte supplerende merknader.

#### **24.31 Generelt : betydningen av skattereformen**

Bestemmelsene om aktiveringsplikten for utbyggingsomkostninger har stått uforandret siden 1975. Den økonomiske betydningen av disse bestemmelsene har imidlertid variert en hel del. Særlig gjelder dette som følge av endringer i reglene om friinntekt. Men også avskrivningsreglene virker inn. Oljeskattemyndighetene har derfor, i en viss utstrekning, kunnet observere at også selskapenes interesse for aktiveringsspørsmålet har variert noe. Da friinntekten ble fjernet ved lovendringen i 1986 med virkning for investeringer foretatt etter 1.1. 1987 ble den negative økonomiske virkningen for selskapene av aktiveringsplikten ytterligere forsterket. For oljeskattemyndighetene har det imidlertid vært viktig - som i all annen skattelovtolkning - å føre en konsekvent linje. Når den økonomiske betydningen varierer ville det være spesielt iøynefallende om skattemyndighetene så hen til den provenymessige side ved lovtolkningen.

Petroleumsskattereformen medførte to vesentlige endringer når det gjelder den økonomiske betydningen av aktiveringsplikten. For det første ved at friinntekten generelt ble gjeninnført (for investeringer etter 1.1 1992). Derneft er det innført



friinntekt for investeringer foretatt i årene 1987-91 på felter omfattet av plan for utbygging og drift som er forelagt Olje- og energidepartementet til godkjennelse etter 1. januar 1986. Friinntektsperioden begynner i dette tilfellet å løpe fra 1.1 1992. Denne siste ordningen gir på et vis friinntekt med tilbakevirkende kraft : Hverken selskapene eller oljeskattemyndighetene var - da aktiveringsplikts omfang for disse feltene ble vurdert for årene 1987-90 - klar over muligheten for at disse investeringene kunne gi friinntekt. Ved ligningen for 1991 var derimot dette avklart og den negative økonomiske betydningen av eventuelle krav om økt aktivering betydelig redusert for selskapene.

#### **24.32 Situasjoner der avgrensningen knyttes til en bestemt hendelse : Betydningen av tidspunktet for fremleggelse av PUD; forholdet til tidligere kommersialitetserklæring.**

Utgangspunktet for vurderingen av aktiveringsplikten er kostnadens art. Enkelte kostnader har imidlertid karakter av å være "nøytrale", dvs. de kan like gjerne pådras i tilknytning til leting som til utbygging. Det typiske eksempelet er her brønner som vanligvis inndeles i tre hovedkategorier, nemlig lete-, avgrensnings- og produksjonsbrønner. Det er særlig i forhold til de såkalte avgrensningsbrønnene hvor det har vært behov for å finne frem til særskilte kriterier når det gjelder omfanget av aktiveringsplikten. Klagenemnda har i den forbindelse trukket frem to vilkår som må være oppfylt for at det skal foreligge aktiveringsplikt, nemlig at det 1) foreligger en kommersialitetserklæring og 2) kan regnes med utbygging i noenlunde nær fremtid. Dette har i flere år vært grunnlaget for praksis m.h.t. aktiveringsplikt for avgrensningsbrønner. Forholdet er imidlertid nå at det (normalt) ikke utstedes kommersialitetserklæring (drivverdighetserklæring). Gjeldende system bygger på at en styringskomité i partnergruppen utarbeider en utbyggingsplan som gruppen tar stilling til. Det må uten tvil kunne legges til grunn at tidspunktet for fremleggelse av denne planen ikke sammenfaller med det tidspunkt en (tenkt) kommersialitetserklæring ville vært fremlagt. Planleggingsprosessen tilsier at tidspunkt for fremleggelse av plan for utbygging og drift kommer på et senere tidspunkt enn (den tenkte) kommersialitetserklæring. Når da enkelte selskaper nå har valgt tidspunkt for fremleggelse av PUD som tidsskille for aktiveringsplikts inntredelse, sier det seg selv at oljeskattemyndighetene ikke kan gi sin tilslutning til denne praksis. I de tilfellene hvor det er nødvendig å finne frem til et slikt tidsskille vil man måtte søke å finne frem til det tidspunkt i planleggingsprosessen som tilsvarer det tidligere tidspunkt for drivverdighetserklæringen.

#### **24.33 Vurdering av ulike utbyggingsalternativer - Troll Fase II kostnader knyttet til forkastet konsept (integrert utbygging)**

Troll Vest inneholder både en olje- og gass"provins". I forbindelse med evalueringen av muligheten for utvinning av disse reservene er, i henhold til de opplysningene kontoret har fått, tre ulike konsepter vurdert, nemlig :

- 1) En separat utbygging av oljeprovinsen. (Den løsningen som ble valgt ved fremleggelse av PUD)
- 2) En kombinert utbygging av olje- og gassprovins. (Integrert løsning)
- 3) Produksjonsskip.

Ved ligningen ble utgifter for å vurdere en integrert utbyggingsløsning (alt. 2) pådratt i slutten av 1990 og i 1991, krevet aktivert som utbyggingskostnad. Dette altså til tross for at dette alternativ ble forkastet. Utgangspunktet er nemlig her at så lenge de ulike alternativene kan ses på som et ledd i vurderingen av hvordan utbyggingen skal gjennomføres, så vil også forkastede alternativer være en del av de samlede utbyggingsomkostninger.

Troll Vest har en relativt lang forhistorie : Allerede i slutten av 1983 ble den delen av Troll-feltet som ligger innenfor blokk 31/2 og som nå utgjør i det vesentligste Troll Vest, erklært økonomisk drivverdig. I forbindelse med godkjenning av plan for utbygging og drift av Troll fase I uttalte departementet (jf. St.prp. nr. 1, tillegg nr. 13 for 1986-87 s. 36) "at neste utbygging synes å kunne bli enten en selvstendig utbygging av oljeprovinsen eller en utbygging av Troll Vest med en plattform for kombinert produksjon av olje og gass."

Når Oljeskattekontoret antok at kostnadene knyttet til utredningen av den integrerte løsningen måtte aktiveres, bygget dette for det første på at kostnadene etter sin art var utbyggingskostnader. Det ble videre lagt til grunn at det omkring 1990/91 måtte foreligge klar sannsynlighetsovervekt for at Troll Vest ville bli utbygget. De vurderingene rettighetshaverne gjorde rettet seg altså mot hvordan forekomstene skulle utbygges. Videre la kontoret til grunn at det forkastede alternativet ble utredet tildels samtidig med og som en del av prosessen frem mot utvelgelsen av det alternativ som endelig ble valgt ved fremleggelsen av PUD.

#### **24.34 Egne administrasjonsomkostninger - Oslo byretts dom av 24. juli 1992 - konsekvenser**

Spørsmålet om ikke-operatører kan pålegges å aktivere egne administrasjonsomkostninger når de er påløpt i forbindelse med utbyggingen (jf. petrsktf. § 2), har vært et omstridt spørsmål i flere år nå. Problemstillingen er relativt utførlig drøftet i Del III, det vises til kap. 12.22. To selskaper (Total og Mobil) valgte også å få spørsmålet prøvet for retten. Ved Oslo byretts dom av 24. juli 1992 i saken mellom Total Norge A/S og Staten v/Finansdepartementet ble Staten frifunnet og tilkjent saksomkostninger. Dommen er ikke påanket og er nå rettskraftig. Kontoret legger etter dette til grunn at selskapene innretter seg etter dommen og at det etableres rutiner i de enkelte selskapene bygget på bedriftsøkonomiske prinsipper der både direkte oppfølgingskostnader og en andel av generelle, ikke direkte henførbare, administrasjonsomkostninger aktiveres som utbyggingsomkostninger.

#### **24.35 Pilarer til Sleipner-overstellet : Skal kostnadene knyttes til tapet av understellet eller til byggingen og ferdigstillelsen av den endelige plattformen ?**

Da understellet til Sleipnerplattformen gikk tapt var samtidig overstellet under bygging. Den utsettelsen av sammenføyingen til ferdig plattform som man da fikk, krevde at overstellet måtte "lagres" inntil nytt understell ble ferdig. Denne "lagringen" skjedde på den måten at overstellet ble plassert på pilarer som ble bygget utelukkende for dette formål. Spørsmålet som oppstod ved ligningen var om kostnadene knyttet til disse pilarene måtte tas med som en del av tapet ved havariet av understellet eller om

de skulle aktiveres som en del av utbyggingsomkostningene for den plattformen som (til slutt) ville bli bygget. Oljeskattekontoret mente at det var mest naturlig å se disse kostnadene som en del av utbyggings-omkostningene. Det ble i denne forbindelse lagt vekt på at kostnadene til byggingen av pilarene knyttet seg til den fremtidige utbyggingsaktiviteten. Formålet var å bevare overstellet. Havariet har riktignok fordyret byggingen, men det er likefullt kostnader knyttet til den fremtidige bygging. Omkostninger som skal anses som en del av tapet, må direkte vedrøre aktiviteter i tilknytning til det havarerte understellet. Jeg viser i den forbindelse til Utv. 1978 s. 260 hvor utgifter til (forgjeves) bergning av et understell til Frigg-feltet ble ansett som en ekstraordinær kostnad og dermed som en del av det tapet som var lidd. Det sentrale er her at aktiviteten som kostnadene knyttet seg til, vedrørte det tapte understellet og ikke selve byggeaktiviteten vedrørende den plattformen som til slutt ble bygget.

#### **24.36 Testproduksjon : Selvstendig prosjekt ? - kostnader som også knytter seg til det endelige prosjekt - "negativ" aktivering ?**

Så vidt Oljeskattekontoret forstår er det blitt mer vanlig å benytte seg av prøveproduksjon i utbyggingsfasen for å kunne vurdere ulike tekniske løsninger. I en slik situasjon vil man måtte ta stilling til den skattemessige behandlingen av inntekter og utgifter knyttet til denne prøveproduksjonen. Årsaken til at dette fremstår som et særlig skatteproblem er at formålet med prøveproduksjonen normalt er rettet mot det endelige utvinningsprosjektet. Utgangspunktet skulle da være at kostnadene i forbindelse med prøveproduksjonen er aktiveringspliktige som ledd i byggingen. Dette utgangspunktet vil i de fleste tilfellene gi et unaturlig resultat som følge av at kostnadsinnsatsen her også (normalt) vil gi betydelige inntekter (i absolutte tall). Dersom det pålegges aktiveringsplikt for kostnadene, vil det kunne hevdes at inntektene som genereres ville måtte komme til fradrag - en form for "negativ" aktivering. Oljeskattemyndighetene har derfor ment at de kostnadene som utelukkende knytter seg til prøveproduksjonen, kan fradras fortløpende (medmindre denne har en varighet som gjør at det inntreffer aktiveringsplikt for prøveproduksjonen særskilt), mens investeringer som også gjøres av hensyn til det endelige prosjektet må aktiveres.

## **25. UTBYTTESPØRSMÅL**

### **25.1 Beregningen av fradragsberettiget utbytte**

Inntektsåret 1991 var det siste hvor det ble gitt fradrag ved statsskatteliggingen for utdelt utbytte. Ved ligningsbehandlingen for dette år forventet derfor oljeskattemyndighetene at selskapene ville - i større grad enn tidligere - "utforske" de mulighetene som lå i lovgivningen til å gjøre dette fradraget størst mulig.

Utbyttefradragets størrelse bestemmes både ut fra skatte- og regnskapsrettslige regler. Utgangspunktet for beregningen er f.eks. det regnskapsmessige resultat. Når regnskapsretten med sine mange utpregede skjønnsmessige regler på denne måten har betydning for utbyttefradragets størrelse, sier det seg selv at det kan være mange "muligheter" for selskapene til å påvirke dette.

Av hensyn til den videre drøftelsen finner jeg det nødvendig først å introdusere **hovedtrekkene** når det gjelder de forhold som påvirker det fradragsberettigede utbytte. Jeg presiserer at det følgende gjelder hovedtrekkene og at det derfor ikke er gjort rede for alle forutsetninger og eventuelle unntak. Det vises forøvrig i hovedsak til asktl. § 8 og asl. kapittel 12.

Vi lar følgende symboler bety :

AK = aksjekapital

RF = reservefond

OF = oppskrivningsfond

dRF = (årets) reservefondsavsetning

P = årets regnskapsmessige overskudd før skatt

S = skatter

U = maksimalt utbytte

Utgangspunktet er da at :

$$P = S + dRF + U$$

Dersom  $AK + RF + OF >$  eller  $=$  samlet gjeld vil det ikke være krav om ytterligere reservefondsavsetning. 1/5 av overskytende reservefond (den delen av RF som sammen med AK og OF overstiger gjelden) vil kunne inngå i grunnlaget for beregningen av fradragsberettiget utbytte.

Dersom  $AK + RF + OF <$  samlet gjeld vil det måtte foretas ytterligere avsetning til reservefond. Denne vil kunne beregnes etter følgende formel :

$$dRF = 0,1 (P - S) + [U - 0,1(AK + RF + OF)]$$

(der  $AK + RF + OF$  er beløpet ved årets begynnelse)

$$\Rightarrow U = \frac{0,9 (P - S) + 0,1(AK + RF + OF)}{2}$$

Det er her grunn til å merke seg at denne formelen vil ha gyldighet også for kommende år. Forskjellen fra 1991 til 1992 og senere år vil være at for 1991 vil U og S være avhengige størrelser, dvs. beregningen av maksimalt utbytte blir enklere i de kommende år.

I hovedsak kan man si at det foreligger tre muligheter av interesse for selskapene når hensikten er å øke fradragsberettiget utbytte :

- 1) Økning av overskuddet (uten at det skattbare overskuddet øker)
- 2) Øke summen  $AK + RF + OF$
- 3) Minske den bokførte gjelden.

I 4.11 - 4.16 nedenfor skal vi se nærmere på enkelte eksempler når det gjelder selskapenes muligheter til å påvirke fradragsberettiget utbytte ved siste ligning på én av de tre måtene som er nevnt ovenfor.

### **25.11 Regnskapsmessig inntektsføring av tidligere års inntektstillegg**

Når det gjøres inntektstillegg ved ligningen, vil dette ikke ha tilsvarende virkning på grunnlaget for utbytteberegningen fordi denne bygger på finansregnskapet. Den økede skattebelastningen vil dessuten redusere neste års regnskapsmessige resultat (som for lite avsatte skatt foregående år). I de tilfellene hvor det dreier seg om uenighet om periodisering, representerer dette ikke noe vesentlig problem for selskapene i forhold til utbyttefradraget. Dreier det seg derimot om uenighet om inntektens størrelse uavhengig av inntektsår, vil selskapene kunne oppfatte det som et problem at tillegget ikke tas med ved beregningen av utbyttefradraget. Rent praktisk har dette spørsmålet bare kommet opp i relasjon til inntektstillegg som er gitt med hjemmel i sktl. § 54 første ledd. I de fleste tilfellene hvor slik tillegg gis, bestrider selskapene riktigheten av tilleggene. Normalt vil det da ta en viss tid før spørsmålet har fått sin endelige avgjørelse - enten ved klagekjennelse eller dom. Fra selskapenes side ble det derfor tidligere reist spørsmål om de ikke kunne foreta en regnskapsmessig inntektsføring av inntektstillegget det påfølgende år uten at selskapene på denne måten mistet adgangen til klage og/eller søksmål. Oljeskattemyndighetene fant at en slik praksis måtte aksepteres. Forutsetningen var imidlertid at inntekten virkelig tilfløt det norske selskapet og at en eventuell reversering bare kunne finne sted dersom den endelige avgjørelsen i skattetvisten gikk i selskapets favør - dvs reversering i det år selskapet eventuelt får medhold.

Når regnskapsmessig inntektsføring finner sted året etter at tillegget er gjort, vil skattevirkningen i relasjon til utbyttefradraget ligge nær opp til den økonomiske realitet skattemyndighetene mener er den riktige. Den regnskapsmessige inntektsføringen vil også samsvare med utgiftsføringen i regnskapet av skattevirkningen av inntektstillegget. Norsk beskatning taper imidlertid virkningen av at inntekten egentlig skulle ha tilflytt selskapet ett år tidligere - dvs skattevirkningen av avkastningen av det høyere kapitalgrunnlaget selskapet ville ha hatt ett år tidligere. Hvorvidt dette ville ha hatt en vesentlig betydning avhenger av selskapets "reservefonds-posisjon" - dvs om selskapets egenkapitalsituasjon var slik at øket inntekt ville øket kravet til reservefondsavsetning.

Når utbyttefradraget bortfalt f.o.m. inntektsåret 1992 sier det seg selv at muligheten til å øke grunnlaget for beregningen av utbyttefradraget med foregående års inntektstillegg måtte fremtre som spesielt attraktivt for inntektsåret 1991.

Ett selskap var dessuten i den stilling at det for flere foregående år var gitt (tildels betydelige) inntektstillegg med hjemmel i sktl. § 54 første ledd uten at selskapet hadde benyttet seg av muligheten til regnskapsmessig inntektsføring det påfølgende år. Selskapet hadde i alle år bestridt riktigheten av disse tilleggene og hadde dessuten valgt å få prøvet sakene for domstolene. I 1991 forelå det ennå ikke rettskraftige dommer. Selskapet valgte likevel å gjennomføre en regnskapsmessig inntektsføring av alle

tidligere års inntektstillegg. For selskapet var situasjonen den at 1991 var det første året hvor det ikke var påkrevet med ytterligere reservefondsavsetning. Selskapet kunne dette året foreta oppløsning av fondet. Den regnskapsmessige inntektsføring kunne derfor i sin helhet anvendes til utbytteutdeling, noe selskapet også gjorde. Slik transaksjonen fremstår synes den økonomiske realitet utelukkende å være at selskapet kunne kreve et forhøyet utbyttefradrag tilsvarende inntektsføringen. Selskapet mente at det ikke kunne være noe galt i dette siden inntektsføringen kunne vært gjennomført tidligere og at selskapet derfor bare hadde fått utsatt en skattefordel, i dette tilfellet i form av utbyttefradrag. I utgangspunktet er det riktig som selskapet her hevder at det har fått utsatt en skattefordel ved ikke å ha inntektsført tidligere. Problemet er imidlertid at selskapets valg av tidspunkt for inntektsføring er betydelig gunstigere for selskapet enn fortløpende inntektsføring året etter det er gjort tillegg ved ligningen. Årsaken til dette er at fortløpende inntektsføring ville medført at selskapet ville ha måttet avsette til reservefond. Selskapet ville altså ikke kunne benytte hele det regnskapsmessige inntektsførte beløp til utbytteutdeling. Det høyere kapitalgrunnlaget som følge av høyere reservefond ville ha generert inntekter til beskatning i Norge. Når det først er avsatt til reservefond foreligger det også en binding som gjør at selskapet bare til en viss grad ville kunne ha utdelt avsetningene som følge av inntektsføringene tidligere år i 1991. Det siktes her til regelen om at bare en femtedel av overskytende reservefond kan overføres til fri egenkapital. Selskapets posisjon i forhold til de inntektstilleggene som var gjort for foregående år, var altså at det var klart gunstigere å velge inntektsføring først når det ikke var påkrevet med ytterligere avsetning til reservefond. Spørsmålet som oljeskattemyndighetene derfor må ta standpunkt til er om selskapet fritt kan velge tidspunkt for regnskapsmessig inntektsføring av tillegg ved ligningen.

Spørsmålet fikk ikke sin avklaring ved siste ligning. Oljeskattekontoret vil derfor måtte ta opp saken til fornyet vurdering. Realitets- og lojalitetsvurderinger vil her måtte stå sentralt.

## 25.12 Skatteavsetning

Siden overskudd etter skatt i utgangspunktet utgjør grunnlaget for beregning av fradragsberettiget utbytte (jf asktl. § 8), og posten skatter i regnskapet er et estimat, er det nærliggende å anta at et lavt anslag over skattene er en måte å øke utbyttefradraget på. Dette gjelder imidlertid bare i en viss utstrekning : Skattemyndighetene forutsetter at skatteavsetningen er korrekt ut fra selskapets egne forutsetninger. Det vil derfor bare være i de tilfellene hvor det knytter seg usikkerhet til regnskapstallene og disse derfor må fastsettes på grunnlag av skjønn at skatteavsetningens størrelse indirekte også får et element av skjønn i seg. Normalt vil imidlertid dette ikke være noe problem i relasjon til utbytteavsetningen fordi det vil være en direkte kobling mellom resultatelementet som det skjønnnes over og skatteavsetningen. For selskaper som driver utvinningsvirksomhet vil denne koblingen kunne mangle i en bestemt situasjon, nemlig når regnskapet avlegges før normpriser for siste kvartal er kjent. Siden det er de faktiske salgsinntektene som skal rapporteres i regnskapet, vil manglende normpriser derfor bare ha betydning for skatteavsetningens størrelse. Det kunne derfor være nærliggende å anta at selskapene ville være tilbøyelige til å bruke et lavt estimat for normprisen for siste kvartal når skatteavsetningen skal beregnes. Hvorvidt dette

bevisst er brukt av enkelte selskaper, er det vanskelig å ha en sikker formening om. Skattemyndighetene kan bare konstatere at de selskapene som måtte anvende estimat over normprisene for siste kvartal, brukte lavere priser enn de som faktisk ble fastsatt. Oljeskattemyndighetene fant likevel ikke grunnlag til å sette til side skatteavsetningene i noen tilfeller ved siste ligning.

### 25.13 Oppskrivning

Som påpekt ovenfor vil krav om ytterligere avsetning til reservefond bestemmes av om fondet "sammen med aksjekapital og oppskrivningsfond utgjør like mye som selskapets gjeld ved utløpet av regnskapsåret" jf asl. § 12-1. Krav om reservefondsavsetning vil redusere beløpet som kan utdeles som utbytte tilsvarende. En måte å unngå krav om ytterligere avsetning til reservefond (eventuelt redusere kravet) vil derfor - dersom man ikke rent faktisk skal måtte tilføre kapital til selskapet - være å oppskrive anleggsmidler som tilfredsstiller asl.'s krav til slik oppskrivning og henføre beløpet til oppskrivningsfond.

For det alt vesentligste vil utvinningsselskapenes anleggsmidler bestå av installasjoner på sokkelen. Det er tidligere lagt til grunn av oljeskattemyndighetene at slike anlegg kan være gjenstand for oppskrivning også når denne har sin bakgrunn i de verdiene (olje og gass) som finnes i grunnen (dvs. petroleumsreservoarene). Dette betyr at flere oljeselskaper var i den stilling at de via oppskrivninger i stor grad kunne ha påvirket det fradragsberettigede utbyttet ved ligningen for 1991. Når da fradragsretten falt bort fra og med 1992 og de "negative" virkningene av oppskrivningene - i form av krav om avskrivning på oppskrivningene og dertil hørende redusert utbyttegrunnlag - derfor ikke ville være fremtredende, hadde oljeskattemyndighetene nok forventet at denne muligheten ville blitt benyttet i større utstrekning enn den faktisk ble. Så vidt kontoret kunne konstatere ble oppskrivning nesten ikke benyttet. Ett selskap hadde imidlertid foretatt en betydelig oppskrivning av produserende anlegg. Skattemyndighetenes kontroll vil her måtte innskrenke seg til å vurdere om oppskrivningen tilfredsstiller de krav regnskapslovgivningen setter.

### 25.14 Inntektsføring i regnskapet av forventet gevinst ved erstatningsutbetaling for skatteplikt foreligger. Kan korrigering foretas utenfor årsoppgjøret ? Betydningen av midlertidige og endelige forskjeller.

I kapittel 3.34 ovenfor er det gjort rede for at enkelte selskaper valgte å inntektsføre den forventede gevinsten i forbindelse med erstatningsoppgjøret for Sleipner-havariet **før** den etter sktl. § 45 syvende ledd var skattemoden. Alle selskapene unntatt ett benyttet seg da av muligheten for betinget avsetning og nedskrivning som petrsktl. § 3 første ledd bokstav f gir. For disse selskapene ble derfor den regnskapsmessige virkning av inntektsføringen eliminert (via en årsoppgjørdisposisjon). Ett selskap valgte kun å gjennomføre en regnskapsmessig inntektsføring av gevinsten med en tilsvarende skattemessig tilbakeføring **utenom** regnskapet, dvs. på side 4 i regnskapsskjemaet (post 716). På denne måten var det mulig for selskapet å få øket grunnlaget for beregningen av det fradragsberettigede utbyttet uten at den skattepliktige inntekt øket tilsvarende.

For næringsdrivende er periodiseringsreglene i stor utstrekning sammenfallende i skatte- og regnskapsretten via henvisningsreglen i sktl. § 50 annet ledd. Helt sammenfallende er reglene dog ikke, og i regnskapslovgivningen er det derfor i resultatregnskapet tatt i bruk gruppen årsoppgjør- disposisjoner hvor man fører resultatelementer i forbindelse med regnskapsavslutningen som er skattemessig begrunnet (koblingsmodellen). Dette gjelder vel å merke der det foreligger periodiseringsforskjeller, dvs. der ulikheten mellom skatte- og regnskapsretten er av midlertidig karakter. Er imidlertid forskjellen endelig, dvs. en inntekt ikke skattepliktig eller en ugift ikke fradragsberettiget, vil dette måtte avstemmes utenom finansregnskapet for at man skal kunne komme frem til korrekt skattbar inntekt.

Oljeskattemyndighetene mente derfor at selskapets korrigerings i skatteavregningsskjemaet utenfor årsoppgjøret ikke var korrekt. Den avvikende skattemessige periodiseringen måtte føres som en årsoppgjørdisposisjon og derved redusere regnskapsmessig årsoverskudd tilsvarende. Ved vurderingen av hva som var riktig føringsmåte i 1991 må man selvsagt bygge på den modellen som eksisterte for dette regnskapsåret og hva som er korrekt føring i relasjon til denne, herunder også konsekvensen for fremtidige år om denne modellen skulle fortsette å gjelde (som kjent er "utsatt skatt"-modellen innført f.o.m. 1992). I dette tilfellet ville konsekvensen av den foretatte bokføringen vært at selskapet - når gevinsten ble skattemoden - ville ha måttet foreta en tilsvarende avsetning under årsoppgjørdisposisjoner. Dette betyr at muligheten for at det var dekning for avsetningen ville avhenge av kommende års resultater - (den ubeskattede) gevinsten er allerede inntektsført i finansregnskapet og har inngått i grunnlaget for det utdelte utbyttet.

### **25.15 Betydningen av hypotetisk kildeskatt ved fastsettelsen av gjeldens størrelse ved reservefondsberegningen for filialer**

Etter asl. § 12-1, første ledd skal reservefond "utgjøre minst 20 prosent av aksjekapitalen, og det skal ikke være mindre enn at det sammen med aksjekapital og oppskrivningsfond utgjør like mye som selskapets gjeld ved utløpet av regnskapsåret." I samme paragrafs annet ledd er det gitt regler om krav til avsetning til reservefond inntil lovbestemt størrelse er nådd. (Når det gjelder reglene om krav om avsetning til reservefond, se for øvrig innledningen til kapittel 4.1 ovenfor)

For filialer er det - dersom det kreves tilsvarende utbyttefradrag som et norsk aksjeselskap - gitt regler i asktl. § 8 tredje ledd (gjelder til og med inntektsåret 1991) om at fradrag bare kan innrømmes dersom filialen "har foretatt avsetning til reservefond etter reglene i lov om aksjeselskaper av 4. juni 1976 nr. 59 §§ 12-1 - 12-2". (Utfyllende bestemmelser er gitt ved Kgl.res av 29. april 1983.)

Sentralt i forhold til spørsmålet om hvor stort reservefondet må være står altså spørsmålet om hva som skal medregnes som gjeld. Utgangspunktet her er at det er all den gjeld som etter aksjelovens regler skal tas med i balansen. Ved Kgl.res. av 14. november 1986 er det imidlertid gjort unntak for utbytte (jf § 11-6, annet ledd, punkt 2.1.7) ved beregningen av reservefondets størrelse etter § 12-1, første ledd.



For filialer vil det ikke finnes en gjeldspost tilsvarende utbytte i balansen. Beløpet som kan overføres til hovedkontor synes i de fleste tilfeller i sin helhet ikke å være ført opp i balansen. Det som vil gjenstå, dersom man sammenligner med utbytte som gjeldspost i balansen til et aksjeselskap, vil være den del av terminskatten som ennå ikke er betalt og som tilsvares av kildeskatten på utbytte - den såkalte hypotetiske kildeskatt.

Bakgrunnen her er følgende : Filialene betaler ikke en egentlig kildeskatt. Skattemessig likestilling (jf her særlig skatteavtalen med USA art. 25 punkt 7) skjer ved en skatteberegning. Filialens samlede skatter skal tilsvare summen av skatten som ville falle på aksjeselskapet og aksjonærene, dvs. selskapsskattene pluss kildeskatten. Den samlede skatten innbetales som terminskatt. Når det gjelder ordinær kildeskatt på utbytte fra norsk aksjeselskap til aksjonær i utlandet skal denne innbetales til kommunekassereren ved første terminforfall etter at det er oppstått adgang for aksjonærene til å få utbyttet utbetalt, jf skattebetalingslovens § 12 nr. 1. Kildeskatten vil altså ikke bli innbetalt før etter årsoppgjøret og vil derfor inngå som en del av den gjelden som ikke skal medregnes som gjeld ved beregning av reservefondets størrelse etter asl. § 12-1 første ledd.

Dersom ikke betalt terminskatt ved årets slutt i sin helhet medtas som gjeld ved beregningen av reservefondet for filialer, vil dette bety at filialene får en høyere gjeld enn et tilsvarende aksjeselskap. Spørsmålet ved ligningen var derfor om man for filialer måtte se bort fra et beløp tilsvarende den hypotetiske kildeskatten ved beregningen av reservefondets størrelse. Når det gjelder praksis ved tidligere ligninger synes det som om det er sett bort fra halvparten av den hypotetiske kildeskatten - formodentlig da basert på den forutsetningen at den andre halvparten er betalt ved forfall første termin. En fullstendig likestilling tilsier imidlertid at hele den hypotetiske kildeskatten ikke medregnes som gjeld ved beregningen av reservefondets størrelse etter asl. § 12-1, første ledd. Spørsmålet har ved årets ligning kom på spissen i og med at flere selskaper har valgt å forskuddsbetale 2. termin terminskatt bortsett fra et beløp tilsvarende den totale hypotetiske kildeskatten. Ved beregningen av hvor stor del av reservefondet som kunne oppløses (jf asl. § 12-2, annet ledd) hadde disse selskapene ikke medtatt dette beløpet som gjeld.

Ved siste ligning ble dette syn akseptert. Oljeskattemyndighetene har søkt å gjennomføre et strengt likestillingsprinsipp i forhold til utbytteberegningen for filialer. Det vises her særlig til de avgjørelser som er tatt vedrørende spørsmålet om tidspunktet for overføring av det hypotetiske utbyttet, hvor filialene ble lignet som om utbyttet først var overført på det (tidligste) tidspunkt et tilsvarende aksjeselskap ville ha kunnet overføre utbyttet. Likestillingsprinsippet måtte derfor få gjennomslag også i dette tilfellet.

**25.2 Overføring av aksjer til overpris - spørsmål om forskrift av 13.05.91 nr. 36 (gitt med hjemmel i 61-lovens § 1) om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser kommer til anvendelse.**

Den såkalte "omdannelsesloven" også kalt "61-loven" (lov av 9. juni 1961 nr. 16) fikk ved lov av 15. juni 1990 nr. 21 (jf Ot.prp. nr. 52 (1989-90) og Innst. O. nr. 38 (1989-90)) tilføyet en § 2 til avsnitt I. Denne paragrafen lyder slik :

"Departementet kan samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap til et annet uten at overføringen utløser beskatning og slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Det kan settes vilkår for samtykke etter denne bestemmelse. Departementet kan også i forskrift fastsette bestemmelser om skattefrie overføringer som nevnt foran."

Til denne paragraf er det gitt forskrift av 13.05.91 (nr. 336 "om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser."). Forskriftens § 1 fastlegger anvendelsesområdet. Dette er i hovedsak presiseringer av hjemmelslovens forutsetninger. **Hovedregelen** finner man i forskriftens § 2. Denne lyder slik :

"Eiendeler kan overføres mellom selskaper som nevnt i § 1 uten at gevinst-, uttaks- eller utbyttebeskatning utløses, under forutsetning av at overføringen gjennomføres etter bestemmelsene i §§ 3-8."

Et oljeselskap hadde med henvisning til disse bestemmelsene i 1991 overført til overpris en betydelig aksjepost i et norsk industriselskap til et datterdatterselskap. Det var her i utgangspunktet klart at de formelle krav som loven og forskriften stilte var oppfylt. Hovedspørsmålet som oppstod ved ligningen var imidlertid om forskriften gjelder når det overføres posisjoner til bokførte verdier og det samtidig hviler et latent tap på eiendelene.

Faktum i denne saken er noe komplisert, og kan antakelig best illustreres om man fremstiller de transaksjonene som ble gjennomført i tre trinn. Utgangspunktet var her at oljeselskapet (morselskapet/M) eiet to datterselskaper (D og DD). Første trinn var at M gjennomførte en kapitalutvidelse i DD ved slutten av 1991. Neste trinn var at M solgte DD til D. Deretter solgte M sin betydelige aksjepost i et stort norsk industriselskap (I) til DD til bokført verdi (det vil her si anskaffelseskost) som i beløp tilsvarte den tidligere kapitalutvidelsen. Beløpet som D betalte for DD oversteg med et relativt sett ubetydelig beløp den tidligere kapitalutvidelsen i DD. Alle transaksjonene ble gjennomført ved slutten av 1991.

På aksjeposten i I hvilte et betydelig latent tap. Den økonomiske realitet syntes derfor å være at M i og med overprisbetalingen hadde mottatt et utbytte. Dette utgangspunkt reiser to skatterettslige spørsmål : i) Forholdet til asktl. § 3 og det faktum at merprisen ikke var mottatt fra et selskap M hadde direkte eierinteresse i, men fra et datterdatterselskap. Kan M i forhold til utbyttebeskatnings-reglene identifiseres med D? (Identifikasjonsspørsmålet). ii) Svares det beskreftende på spørsmål i) blir neste

spørsmål om da ikke forskriftene av 13.05.91 (heretter bare kalt forskriften) - slik selskapet hevder - er til hinder for en utbyttebeskatning. Oljeskattemyndighetene fant imidlertid å ville vurdere om forskriften gjelder for de tilfeller der overføring til bokført verdi medfører overføring av et latent tap.

Ved ligningsbehandlingen fikk ikke disse spørsmål sin endelige avklaring. Oljeskattekontoret vil imidlertid fremme saken for Oljeskattenemnda som endringssak. I skrivende stund foreligger ennå ikke nemndas endelige avgjørelse. Redegjørelsen nedenfor tar derfor bare sikte på å gi en oversikt over de spørsmål saken reiser.

Ad. i) : Askrl. § 3 annet ledd, første punktum lyder slik : "Som utbytte regnes enhver utdeling som innebærer en vederlagsfri overføring av verdier fra selskapet til aksjonær eller parthaver, unntatt tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs." Utgangspunktet er altså at utbyttebeskatning forutsetter en overføring "fra selskapet til aksjonær". Annet punktum i askrl. § 3 annet ledd gir imidlertid en spesiell identifikasjonsregel der bestemte slektsforhold medfører identifikasjon med aksjonæren. Dette er den eneste bestemmelsen i askrl. som positivt regulerer identifikasjons-tilfeller. Bestemmelsen var klart ikke anvendelig for det tilfellet som ble vurdert ved ligningen. Spørsmålet var derfor om det kunne være tale om identifikasjon ut over det bestemmelsen hjemler. I teorien (jf bl.a. Aarbakke i TfR 1980 s. 207) er det antatt at selve den konkrete oppregning i bestemmelsen legger forholdene til rette for en antitese. Det fastslås imidlertid at i omgåelsestilfeller må regelen være en annen. Dette er også fastslått i rettspraksis, jf. her Rt. 1976 s. 302. Når det gjelder rettspraksis i forhold til den konkrete situasjonen som ble vurdert ved ligningen synes Astrup-dommen, se Utv. 1982 s. 293 (LRD), å være av interesse. Også i dette tilfellet var det spørsmål om identifikasjon med et mellomliggende eierselskap. Retten fant imidlertid her at det ikke var skattemessige motiver som lå bak transaksjonen. Frederik Zimmer antyder i boken "Aksjeselskapsbeskatning" (1988) s. 36 at det i denne dommen kanskje "burde vært anlagt mer generelle omgåelsessynspunkter ut fra den generelle fare for omgåelser som dommens løsning reiser." Zimmers uttalelse her må kunne forstås dithen at han mener at dommen ikke gir uttrykk for noe generelt prinsipp. Etter kontorets oppfatning må det være helt klart at bruk av "mellomliggende" eierselskap ikke kan avskjære utbyttebeskatning i alle tilfeller. Det ville i så fall åpne for omgåelsesmuligheter i alt for stor utstrekning.

Når det gjelder det identifikasjonsspørsmålet som ble vurdert ved ligningen var kontorets syn at Astrup-dommen hadde svært begrenset betydning. Tvert imot er det slik at det i Astrup-saken forelå helt spesielle forhold som medførte at retten ikke fant grunnlag for identifikasjon. Slike særlige omstendigheter foreligger etter kontorets oppfatning ikke i den ovenfor refererte ligningssaken. Ser man på helheten i de transaksjonene som ble gjennomført ved slutten av 1991 - herunder tidsaspektet - ville det fremstå som urimelig om man her skulle være avskåret fra utbyttebeskatning ut fra rene formalitetsbetraktninger. En slik forståelse kan ikke ses å være i strid med legalitetsprinsippet i dette tilfellet.

Ad. ii) : Den overføring av aksjene i I som ble gjennomført ved slutten av 1991 tilfredstiller de vilkår som forskriftens ordlyd fastsetter. Spørsmålet som Oljeskattenemnda må ta standpunkt til er derfor om det er grunnlag for en

innskrenkende formålsfortolkning av forskriften på bakgrunn av lovgivningens forarbeider og reelle hensyn. En innskrenkende fortolkning vil her si at forskriften ikke anses å gjelde for overføringer hvor det foreligger en latent tapssituasjon, dvs. når markedsverdien er lavere enn bokført verdi (ligningsmessig verdi). Det er klart at man må ha sikre holdepunkter for å kunne tolke forskriften innskrenkende. Men rettspraksis har klart vist at situasjonen kan være slik at en ut fra forarbeider og reelle hensyn kan komme til et annet resultat enn det bestemmelsens ordlyd tilsier, jf her Rt. 1970 s. 417.

Etter kontorets oppfatning viser forarbeidene til hjemmelsloven slik den opprinnelig lød og til endringen som ble gjennomført i 1990 at formålet har vært å regulere gevinstsituasjoner. I forarbeidene til hjemmelslovsendringen i 1990 er kun gevinsttilfeller nevnt. Et vesentlig moment i denne sammenheng er at det i tapssituasjoner, ved overføring til virkelig verdi, ikke er behov for regler om unntak for beskatning. Den mulighet til "omorganisering" uten beskatning som er forskriftens formål kunne altså vært gjennomført uten at forskriften kom til anvendelse.

Forskriftens § 2 nevner positivt at utbyttebeskatning skal unntas ved overføring av eiendeler. Det er derfor grunn til å fremheve at den forståelsen at forskriften ikke gjelder i tapssituasjoner (ved overføringer til overpris) ikke utelukker fritak for utbyttebeskatning. I forarbeidene er nevnt situasjoner der eiendeler overføres fra datter- til morselskap til underpris. Oppregningen i § 2 vil derfor ha full gyldighet også om kontorets forståelse legges til grunn.

## 26. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESKAP

### ***26.1 Tynn kapitalisering : Uavhengig refinansiering - betydning for vurderingen av kapitalstrukturen før refinansieringen ?***

Et selskap som i flere år hadde fått underkjent en betydelig del av konserngjelden for skatteformål, jf sktl. § 54 første ledd, valgte ved slutten av inntektsåret 1991 å gjennomføre en uavhengig refinansiering av en vesentlig del av konserngjelden. Det ble ved ligningen lagt til grunn at den uavhengige refinansieringen ga grunnlag for skattefradrag fra det tidspunkt refinansieringen var gjennomført. Selskapet mente imidlertid at refinansieringen, samt tidligere innhentede tilbud om uavhengig finansiering, tilsa at selskapet måtte få fradrag for en gjeldsandel tilsvarende den faktisk gjennomførte for hele 1991.

#### **26.11 Utgangspunktet**

Utgangspunktet er altså her at selskapet for flere foregående år hadde fått underkjent gjeld til konsernselskap. Denne tilbakeføringen var basert på retningslinjer fastlagt av Klagenemnda i en rekke kjennelser - herunder også for dette selskapet - for inntektsåret 1982. (Når det gjelder en nærmere redegjørelse for disse retningslinjene viser jeg til min artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 2 (s.52) og 3 (s.112) for 1990.) Retningslinjene bygger på en analyse av kontantstrømmene. For dette selskapet hadde denne analysen gitt som resultat at kontantstrømmene på slutten av 80-tallet var store nok for i tilstrekkelig grad å kunne (egenkapital)finansiere utgifter og investeringer i samsvar

med Klagenemndas retningslinjer (h.h.v. 100 og 20 %). Ved ligningene de siste årene var det derfor ikke stillet krav om ytterligere omklassifisering av gjeld til egenkapital for skatteformål. For disse årene bygget ligningene på en hypotetisk forutsetning om at det beløp som på akkumulert basis fremkommer som summen av de tidligere års krav til ytterligere egenkapitaltilførsel, faktisk hadde vært skutt inn som egenkapital i selskapet. Tidligere år vil her si tidsrommet fra da selskapet startet sin aktivitet på norsk sokkel og frem til midten/slutten av 80-tallet. En eventuell nedsettelse av egenkapitalkravet før refinansieringen måtte bygge på de forutsetninger som måtte foreligge for at et frittstående selskap ville ha gått til det skritt å tilbakebetale tidligere innskutt egenkapital (dvs. en hypotetisk refinansieringsvurdering). Dette selskapets kapital situasjon var imidlertid slik at det - sett fra oljeskattemyndighetenes side - ikke fremstod som forretningsmessig begrunnet å foreta en nedbetaling av tidligere innskutt egenkapital. (I rettspraksis har standarden "forretningsmessig rimelig og naturlig" vært brukt som vurderingstema i forhold til transaksjoner mellom beslektede selskaper, jf her bl.a. den såkalte "Fornebo-dommen" i Rt. 1940 s. 598.) Hverken for 1991 eller tidligere år var det derfor aktuelt at skattemyndighetene ville redusere på egenkapitalkravet som følge av ulike muligheter m.h.t. uavhengig refinansiering så lenge refinansieringen rent faktisk ikke var gjennomført.

#### **26.12 Problemstilling : Hvilken betydning kan den faktiske refinansieringen spille i forhold til den hypotetiske refinansieringsvurderingen ?**

Når selskapet ved slutten av 1991 foretok en faktisk uavhengig refinansiering, kom det inn et tilleggsmoment i forhold til det jeg ovenfor har kalt en hypotetiske refinansierings-vurdering. Spørsmålet vil her være hvorvidt denne faktiske refinansieringen skal få noen betydning for vurderingen av perioden frem til tidspunktet for refinansieringen. Fra selskapshold vil gjerne en slik uavhengig refinansiering bli tatt som et bevis på at den ville vært gjennomførbar også på et tidligere tidspunkt. Det er derfor grunn til å presisere at dette ikke nødvendigvis er tilstrekkelig for at sktl. § 54 første ledd ikke skal komme til anvendelse. I forhold til tiden før refinansieringen vil vurderingstema - som påpekt ovenfor - fortsatt være om en tilbakebetaling av innskutt egenkapital ville fremtre som en forretningsmessig begrunnet disposisjon. Det er her viktig å merke seg at denne vurderingen knytter seg til selskapet som sådant. Den faktisk gjennomførte refinansieringen kan nemlig være rent skattemessig begrunnet ut fra en konsernbetraktning. En faktisk gjennomført refinansiering er derfor ikke noe endelig bevis på at denne er forretningsmessig begrunnet ut fra en isolert bedømmelse av selskapet, hverken for tiden før eller etter refinansieringen.

#### **26.13 Tidligere praksis - ligningen for 1988**

Tilsvarende spørsmål var oppe ved ligningen for 1988. Også dengang dreiet det seg om selskaper som tidligere hadde fått underkjent gjeld og som hadde valgt å refinansiere på uavhengig basis. Disse selskapene fikk godkjent gjeldsgraden etter refinansieringen også for perioden fra årsskiftet frem til det tidspunktet refinansieringen ble gjennomført. Selskapenes kapital situasjon var imidlertid klart gunstigere i disse tilfellene enn for det tilfellet som var oppe ved siste ligning - bl.a. gjennomførte selskapene en fullfinansiering på uavhengig basis. Løsningen dengang kunne derfor,

forutsatt at den hypotetiske refinansierings-vurderingen var forankret i en vurdering av kapitalsituasjonen, ikke være av avgjørende betydning for det konkrete tilfellet som ble vurdert ved siste ligning. Resultatet ved ligningen for 1988 synes imidlertid å være begrunnet ut fra praktiske hensyn, nemlig at det ville være enklest å se på inntektsåret som en helhet i forhold til egenkapitalkravet : Når en bestemt løsning må legges til grunn for siste del av året, vil det rent ligningsteknisk være å foretrekke at samme løsning også velges for første del av inntektsåret.

#### **26.14 Oljeskattenemndas (prinsipp)avgjørelse**

I det konkrete tilfellet som ble vurdert ved siste ligning var forholdet - som antydnet ovenfor - at selskapets kapitalsituasjon ikke tilsa noen reduksjon av egenkapitalkravet frem til tidspunktet for refinansieringen. Selve refinansieringen ga heller ikke tilstrekkelig støtte for noen annen vurdering. Under noe tvil anbefalte imidlertid Oljeskattekontoret at den løsning som ble valgt ved ligningen for inntektsåret 1988 også skulle legges til grunn i dette tilfellet og da som uttrykk for et generelt prinsipp. Oljeskattenemnda ga sin tilslutning til dette. Det ble ikke utformet noen særskilt skriftlig begrunnelse.

#### **26.2 Strafferente ved innfrielse av fastrentelån ved internfinansiering**

Som påpekt i Lign90 er både internlån og lån mellom uavhengige parter i utvinningsvirksomhet vanligvis knyttet til en flytende referanserente (normalt LIBOR). Det er imidlertid ikke noe til hinder for at såkalte fastrentelån kan benyttes også ved intern opplåning så lenge kravet om armlengdes vilkår er oppfylt. Jeg viser til Del III, kapittel 13.4, hvor det er antydnet enkelte vilkår som da må oppfylles. Ved ligningen for 1991 kom det opp et spesielt spørsmål i relasjon til armlengdestandarden som hadde sin bakgrunn i at internlån var knyttet til fast rente. Selskapet dette gjaldt hadde på midten av 80-tallet tatt opp flere internlån knyttet til fast rente. Disse lånene ble i forbindelse med refinansiering på uavhengig basis innfridd. Som følge av dette ble selskapet belastet en strafferente av långiver. Når det, som i dette tilfellet, dreiet seg om låneforhold i interessefellesskap, måtte derfor oljeskattemyndighetene vurdere fradragsretten i relasjon til armlengdestandarden. Spørsmålet var da om tilsvarende strafferente ville ha blitt beregnet i et tilsvarende låneforhold mellom uavhengige parter. I utgangspunktet antok Oljeskattekontoret at långiver har krav på kompensasjon for (forventet) inntektsbortfall - dvs. forskjellen mellom den renten han ville fått om låneforholdet hadde bestått og den renten han ville kunne få ved å plassere midlene på nytt ved tidspunktet for forskuddsinnfrielsen. Så vidt kontoret kunne bringe på det rene ville dette også være praksis i internasjonal finansieringsvirksomhet. I noen tilfeller er det regulert i låneavtalen hvordan eventuell strafferente skal beregnes, men slik eksplisitt regulering synes ikke å være avgjørende for långivers rett til kompensasjon. Bare i de tilfellene hvor det er avtalt at låntaker når som helst kan innfri lånet vil utgangspunktet være at långiver ikke har krav på kompensasjon.

I de konkrete tilfellene som ble vurdert ved ligningen syntes den strafferente som var beregnet å samsvare med de normer som benyttes innen internasjonal finansiering. Fradragsrett ble derfor innrømmet i samsvar med selskapets påstand.

### 26.3 Forsikringer i captives

I Del III, kap. 13.1 er det gitt en relativt omfattende oversikt over de skattespørsmål som bruk av egne forsikringsselskaper - såkalte captives - reiser. Da denne oversikten ble skrevet var klagebehandlingen på dette området i en innledende fase. De sakene som på det tidspunkt var fremmet for Klagenemnda knyttet seg utelukkende til spørsmålet om prisingen (i forhold til armlengdestandarden) av premiene. Nemnda ønsket imidlertid å gjennomføre en fullstendig vurdering av alle skattespørsmål som knytter seg til bruken av egne forsikringsselskaper. Denne gjennomgangen vil nødvendigvis måtte ta noe tid - det dreier seg her om svært kompliserte spørsmål både når det gjelder den forsikringstekniske og den skatterettslige side. Vurderingen krever også innhenting av et betydelige omfang av faktiske opplysninger.

Oljeskattemyndighetene er imidlertid innstilt på å prioritere arbeidet med dette spørsmålet. Ressursinnsatsen vil bli økt betydelig i 1993. Det vurderes også bruk av ekstern (utrednings)ekspertise. Det forventes derfor at mange av de grunnleggende problemstillingene og også enkelte konkrete saker vil kunne være avgjort innen utgangen av 1993.

#### 26.31 Betydningen av captivets egne forhold.

En fullstendig vurdering av forsikringsspørsmålet betyr i første omgang at man må ta standpunkt til om og under hvilke forutsetninger det kan gis fradrag for forsikringspremier betalt - direkte eller indirekte - til beslektede selskaper. I denne forbindelse vil captivets egne forhold kunne få betydning ved avgjørelsen av om det foreligger reell forsikring. Utgangspunktet må her være at captivet opptrer i samsvar med de krav som stilles i det internasjonale (offshore) forsikringsmarkedet. Vurderingen av captivet krever at oljeskattemyndighetene får tilgang til opplysninger som ikke forefinnes hos den skattyter som lignes ved Oljeskattekontoret. Er captivet hjemmehørende i utlandet vil norske skattemyndigheter ikke ha krav på at slike opplysninger gis. (Om betydningen av at selskapene velger ikke å gi slike opplysninger, se nedenfor under kapittel 26.4). Oljeskattekontoret valgte likevel å gå ut til alle selskapene med standardiserte spørsmål vedrørende captivene. Opplysningene vil bli systematisert og inngå som et ledd i vurderingen av de krav som må stilles til egne forsikringsselskaper.

[Til orientering gjengis her de opplysningene selskapene er bedt om å gi, dvs. "standardbrevet" :

- "1. Det ønskes opplyst i hvilken stat captivet er hjemmehørende. Dersom den faktiske administrasjon av captivet foregår i en annen stat ønskes det også en redegjørelse for årsaken til dette. Det bes videre opplyst om antall heltidsansatte i captivet, eventuelt om captivet drives av et eget managementselskap. Det ønskes også opplyst om captivet er opprettet av konsernet eller om det er etablert ved kjøp av et igangværende (uavhengig) forsikringsselskap.
2. Omfanget av tredjemannsforsikringer. Det siktes her til forsikringer tegnet av forsikringstakere uten interessefellesskap med det konsern captivet tilhører. Med omfang menes netto (etter reassuranse) andel av uavhengige risiki.
3. Reassuranse/egenandel : Det ønskes opplyst i hvilken grad captivet reforsikrer sine risiki i uavhengige selskaper, herunder hvor stor andel (beløp) captivet

normalt beholder i egen regning samt beløpsmessig angivelse av den største risiko beholdt i egen regning. Disse opplysningene bes spesifisert på uavhengige risiki og risiki tegnet for beslektede selskaper.

4. Reassuranserisiko/reassuranseselskap : Forholdet mellom forfalt premie i egen regning og forfalt brutto premie bes oppgitt. Videre ønskes opplyst navnene på de viktigste reassuranseselskapene som benyttes, samt evt. megler (evt. frontingselskap) for captivets reforsikringsprogram. Det ønskes opplyst om captivet foretar egen avsetning for risikoen knyttet til reassuransen (dvs. risikoen for at ett eller flere av reassuranseselskapene ikke kan oppfylle sine forpliktelser).
5. Forholdet mellom : i) maksimal egenregning og solvenskapital og ii) maksimal egenregning og premieinntekter (opptjente netto - etter fradrag for betalte reassuransepremier - premieinntekter for ett år). Det bes i denne forbindelse opplyst hvordan solvenskapitalen er beregnet og hvilke poster selskapet lar inngå i denne.
6. Plasseringen av captivets midler : Det bes opplyst hvor stor andel av captivets aktiva som - enten direkte eller indirekte - er plassert i konsernselskaper.
7. Risikoprofil : Antall risiki gruppert etter den maksimale størrelsen av den enkelte risiko bes opplyst. (Gruppeinndelingen kan her være relativt "grov", f.eks. pr. mill. NOK.)
8. Forholdet mellom premie mottatt vedrørende risiki på norsk sokkel og totale (brutto) premieinntekter.
9. OIL-premie : Det bes opplyst hvor stor premie som captivet har betalt til OIL.
10. Garantier m.v. : Det bes opplyst om morselskapet (evt eierselskapene) i forhold til det forsikringstakende selskap, reassurandørene eller et frontingselskap gjennom garantier eller på annen måte har gått god for at captivet vil dekke sine forpliktelser."]

Betydningen av captivets egne forhold har altså ennå ikke vært gjenstand for noen endelig vurdering i Klagenemnda. De avgjørelser som er tatt av **Oljeskattenemnda** vedrørende forsikringspremier betalt til captives har - som tidligere påpekt - i all hovedsak bygget på en vurdering av prisingen av premien. Dette betyr ikke at ikke også andre spørsmål har vært vurdert av denne nemnda, jf Del III, kap. 13.1.8. Av særlig interesse i forhold til betydningen av captivets egne forhold er et vedtak i en endringssak som nemnda gjorde i 1992. Dette vedtaket knytter seg til betydningen av den såkalte egenregnings-maksimalen (forholdet mellom maksimal risikoeksponering ved én hendelse og captivets solvenskapital, heretter kalt ERmax). (Egenregningsproblematikken er også omtalt i Del III, se kap. 13.1.9.) Forholdet var her at en bestemt dekning (avbruddsforsikring) ikke var reassurert av captivet. Captivets ERmax var som følge av dette meget høy; for de årene som ble vurdert varierte den fra knapt 20 % til noe over 50 %. Dette mente Oljeskattekontoret lå betydelig over det nivået som ble antatt å være representativt for markedet. Basert på opplysninger fra uavhengige aktører i markedet har kontoret lagt til grunn at ERmax normalt ikke skal overstige 4%. Denne - riktignok uformelle - normen ble også bekreftet av opplysninger gitt av uavhengige eksperter og uttalelser innhentet av selskapet selv i forbindelse med



endringssaken. Regelen er riktignok ikke absolutt, men nemnda la til grunn at en ERmax på 20 % lå klart over det nivå som markedet ville akseptere. Nemnda hadde derimot ikke grunnlag for å fastslå at forsikringen ikke var forsvarlig ut fra en forsikrings-matematisk standard. (Det dreiet seg her om én dekning med så høy eksponering; øvrige risiki tegnet i captivet holdt seg klart innenfor markedets standard.) Dette er imidlertid ikke avgjørende for den skatterettslige vurderingen : Denne vil måtte ta utgangspunkt i det internasjonale forsikringsmarkedet og de krav dette stiller. Det vil da være seriøse aktører i dette markedet som setter normen. Spørsmålet som oljeskattemyndighetene derfor måtte stille var om slike aktører på uavhengig basis ville ha tegnet en tilsvarende forsikringsavtale. Dette er både et spørsmål om hvilke egenrisiki et frittstående forsikringsselskap ville ha påtatt seg og et spørsmål om hvilke forsikringsselskaper en forsikringstaker ville plassere sine forsikringer i; en kjøper av forsikringstjenester ville plassere sine forsikringer i de selskaper som opererer innenfor markedets sikkerhetsmarginer. Det er derfor - som påpekt ovenfor - ikke tilstrekkelig at transaksjonen som sådan kan sies å være forsvarlig ut fra en forsikringsmatematisk vurdering eller ut fra hva som er forretningsmessig forsvarlig.

Oljeskattenemnda la i denne saken til grunn at uavhengige forsikringsselskaper ville ha en betydelig større solvenskapital i forhold til risikoeksponeringen enn den dette captivet hadde påtatt seg. Grunntanken i all forsikringsvirksomhet er at det skal skje en risikoutjevning mellom forsikringstakere. Én stor eksponering vil ikke kunne erstatte mange små. Etter nemndas oppfatning fremstod derfor ikke forsikringsavtalen som forretningsmessig begrunnet. Transaksjonen tilfredsstilte ikke forutsetningene for at den kunne karakteriseres som en reell forsikring. Fradrag ble derfor nektet.

### **26.32 Forutsetninger for prissammenligninger for inntektsåret 1991**

Prisingsspørsmål i forbindelse med bruk av captives har vært oppe for Oljeskattenemnda i mange saker siden midten av 80-tallet. De fleste av nemndas avgjørelser er påklaget. I påvente av Klagenemndas behandling av forsikringsspørsmålet har Oljeskattenemndas behandling ved de siste ligningene i stor grad hatt karakter av oppfølging av nemndas tidligere avgjørelser. Ved siste ligning var kontorets utgangspunkt for saksforberedelsen i første omgang derfor å undersøke prisutviklingen fra 1990 til 1991. Det ble da konstatert at pris-/ratenivået var noenlunde det samme for disse to årene. Dette ble også lagt til grunn ved ligningen.

Som et ledd i vurderingen av om prisen (raten) er markedsmessig har oljeskattemyndighetene ved flere anledninger forespurt selskapene om de ville gi opplysninger om de rater captivene oppnår ved reforsikring. Bl.a. ved ligningen for 1989, jf kap. 9.3, ga opplysninger kontoret hadde om ett selskaps reforsikringer verdifull informasjon om prisnivå. Selskapene har imidlertid vært meget tilbakeholdne når det gjelder å ville gi slike opplysninger. I forbindelse med ligningen for 1991 sendte kontoret ut en standardisert forspørsel til alle de berørte selskaper vedrørende reforsikringer. De opplysningene som er gitt på bakgrunn av denne henvendelsen er ennå ikke endelig analysert ved kontoret. Foreløpig konklusjon synes dog å være at - i den grad det er svart - det ikke er gitt tilstrekkelig opplysninger til å vurdere prisnivået. Enkelte unntak finnes.

[Til orientering gjengis her de opplysningene kontoret ba om vedrørende captivenes reforsikringer av de risiki som var sikret for det norske selskapet, dvs. det selskapet som lignes ved Oljeskattekontoret :

- > Hvor stor andel av polisen som captivet har reassurert, herunder om reforsikringen er lagdelt eller pro rata (eller evt. om reforsikringen er splittet opp på andre måter).
- > Hvilke forsikringsmarkeder reforsikringen er tegnet i, herunder fordelingen på de ulike markeder.
- > Dersom forsikringen er reassurert sammen med risiki fra andre (konsern)selskaper bes det oppgitt hvilke selskaper og risiki det gjelder.
- > Hvilke premier og rater som er betalt for de ulike risiki hos de forskjellige reassurandører (navngis).
- > Dersom selskapet/konsernet er medlem av OIL eller Maxi-OIL bes reforsikringspremier til disse oppgitt.]

## **26.4 Opplysningsplikt - særskilt oppfordring om opplysninger - bevisvurderinger**

### **26.41 Innledende merknader**

Med unntak av en bestemmelse i Regnskapsforskriftenes (kgl.res av 17. desember 1976) § 5 nr. 1, annet punktum, er det ikke gitt særskilte bestemmelser om opplysningsplikt for selskaper som driver utvinning eller rørledningstransport. Det er derfor de alminnelige bestemmelsene i ligningslovens kapittel 4 som kommer til anvendelse også for denne skattytergruppen. Det er imidlertid ikke unaturlig i visse sammenhenger å se hen til at denne skattytergruppen har særlige forutsetninger for å kunne gi riktige og fullstendige og dessuten supplerende opplysninger til skattemyndighetene. Oljeskattemyndighetenes erfaring er da også, som den alt overveiende hovedregel, at oljeselskapene bestreber seg på å overholde opplysningsplikten og å gi oljeskattemyndighetene de tilleggsopplysningene det bes om.

Som kjent står vurdering av transaksjoner gjennomført i interessefellesskap sentralt ved ligningen av oljeselskapene. Dette er normalt svært kompliserte vurderinger som vil måtte bygge på omfattende undersøkelser av faktum. Det sier seg derfor selv at det vil kunne oppstå uenighet mellom skattyter og ligningsmyndighetene om ansvaret for at det relevante faktum skaffes til veie. Fremstillingen i det følgende vil særlig ha slike situasjoner for øyet, men også andre sider av opplysningsplikten vil bli berørt.

### **26.42 Utgangspunktet : egenoppgaver**

Norsk skattelovgivning, herunder ligningsloven, legger til grunn et system basert på selvangivelser - også kalt selvangivelsesprinsippet. Det er altså skattyterens egne oppgaver som danner grunnlaget for ligningen. Forutsetningen for et system basert på egenoppgaver er at skattyteren må kunne sannsynliggjøre de opplysningene han gir. Kan han det vil skattemyndighetene måtte bygge på opplysningene.

### 26.43 Opplysningsplikten - oversikt over bestemmelsene i ligningslovens kapittel 4.

Det er ikke her meningen å foreta en omfattende gjennomgang av reglene i ligningslovens kapittel 4. Men av hensyn til sammenhengen vil det bli gitt en summarisk oversikt.

Den alminnelige bestemmelsen vedrørende opplysningsplikten gis i § 4-1, pkt. 1. Denne lyder slik :

"1. Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over."

Når det gjelder hvem som har opplysningsplikt fremgår dette av de enkelte bestemmelsene i kapittel 4, og "vedkommende myndighet" avhenger av feilens art.

For vårt formål er det viktig å merke seg at bestemmelsen i § 4-1 forutsetter at skattyter **uoppfordret** skal gi de opplysningene som er nødvendige for å klarlegge og oppfylle vedkommendes skatteplikt i rett tid. Når bestemmelsen fastslår plikt til å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret viser dette at loven også forutsetter at skattyteren skal opptre **lojalt**.

Bestemmelsen i § 4-1 må selvsagt ses i sammenheng med de mer konkrete regler som gjelder hvilke forhold skattyter plikter å gi opplysninger om, men bestemmelsen har selvsagt også selvstendig betydning. I enkelte tilfeller vil det kunne være vanskelig å trekke grensen for hvor langt opplysningsplikten går i forhold til denne bestemmelsen. I slike tilfeller antar jeg imidlertid at det heller ikke er nødvendig å trekke en skarp grense : betydningen av opplysningsplikten viser seg i de sanksjonene som følger av brudd på denne. Men sanksjonene er regulert i forhold til de konkrete handlinger eller unnlatelser; dvs. knyttet til de enkelte bestemmelsene. Det er altså ikke knyttet noen sanksjoner til bestemmelsen i § 4-1.

Når det gjelder §§ 4-2 - 4-7 skal det kort nevnes :

- § 4-2 regulerer hvem som har plikt til å levere inn selvangivelse, (her er det nok å konstatere at de selskapene som driver utvinningsvirksomhet selvsagt omfattes av denne plikten)
- § 4-3 gir regler om hva selvangivelsen skal inneholde - departementet er dessuten gitt fullmakt til å fastsette skjema for ulike typer selvangivelser,

pkt. 1 lyder slik :

"1. Fullstendig selvangivelse skal inneholde spesifisert oppgave over skattyters brutto formue og inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Skattyter plikter ikke å føre opp beløp for poster som må ansettes ved skjønn, men skal gi de opplysninger som er nødvendige for at ligningsmyndighetene kan fastsette beløpet."

Lovteksten om hva den fullstendige selvangivelse skal inneholde er relativt kortfattet. Mer detaljerte regler er gitt i forskrift. (Bestemmelsen

gir like fullt er klart inntrykk av hva selvangivelsen skal inneholde selv i sin kortfattede form.)

- § 4-4 regulerer plikter når det gjelder vedlegg til selvangivelsen,

Av særlig interesse her er pkt. 1 som lyder slik :

"1. Skattyter som driver næringsvirksomhet eller utleie av fast eiendom skal som vedlegg til selvangivelsen levere årsoppgjør og utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret."

- § 4-5 knytter seg til forhold som underskrift og ansvar for selvangivelsen,
- § 4-6 gjelder hvor selvangivelsen skal leveres, og
- § 4-7 gjelder frister for innlevering av selvangivelse.

Bestemmelsene i §§ 4-2 - 4-7 er selvsagt viktige nok, men når det gjelder utvinningsselskapene som skattytergruppe vil det nok høre til sjeldenhetene at disse ikke følger de krav som loven her setter.

I kapittel 4 som altså etter kapitteloverskriften regulerer opplysningsplikten om egne forhold, er det også gitt en bestemmelse som ikke pålegger plikt, det er bestemmelsen som omhandler "Opplysning etter særskilt oppfordring" - § 4-8 lyder slik :

"Ligningsmyndighetene kan oppfordre den som omfattes av § 4-2 nr. 1 til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt, skatteklasse og formues- og inntektsligning, og å legge fram legitimasjoner og utskrifter av regnskapskonti eller noteringer som han har om disse forhold."

Etter denne bestemmelsen kan ligningsmyndighetene altså bare oppfordre skattyteren om å gi visse opplysninger. Det foreligger ingen plikt. Men unnlater han å gi opplysninger kan dette føre til rettstap - f.eks. tap av fradragsrett, jf nedenfor.

(På en måte er det en viss sammenheng mellom denne bestemmelsen og den opplysningsplikten som eventuelt **bare** måtte følge av § 4-1. Som nevnt ovenfor er det ikke knyttet sanksjoner til § 4-1. Dersom man skulle komme til at en skattyter ikke hadde oppfylt sin opplysningsplikt etter denne bestemmelsen, men at opplysningsplikten var oppfylt etter de andre bestemmelsene, må det kunne antas at et slikt brudd på opplysningsplikten ikke er helt uten virkning : En naturlig forståelse av reglene må da være at det foreligger mulighet for tilsvarende rettstap som etter § 4-8.)

I petroleumsbeskatningen vil det typisk være i forbindelse med internttransaksjoner at skattyteren oppfordres til å gi opplysninger. Av særlig interesse vil det være at skattyteren fremskaffer sammenligningsgrunnlag for vurdering av internprising.

Ligningslovens § 4-9 knytter seg igjen til skattyters plikter og gjelder pålegg om å medvirke til undersøkelse. Bestemmelsen er relativt konkret med hensyn til hva skattyter kan pålegges å fremlegge i forbindelse med undersøkelse. Normalt vil det derfor ikke være vanskelig å konstatere om skattyter ikke har oppfylt de plikter han kan pålegges med hjemmel i § 4-9.

## 26.44 Virkninger : sanksjoner og rettstap

Det skilles her mellom sanksjoner og rettstap. I enkelte sammenhenger kan det vel være en smaksak om man vil klassifisere noe som en sanksjon eller et rettstap - for skattyteren vil et rettstap, f.eks. tap av fradragsrett, ofte være en vel så sterk virkning som enkelte former for sanksjoner.

### 26.44.1 Brudd på opplysningsplikten m.v.

Virkningen av brudd på opplysningsplikten m.v. er altså knyttet til de konkrete handlinger eller unnlatelser :

- \* For sen levering av selvangivelse m.v. : **forsinkelsesavgift**, jf ligningsl. § 10-1
- \* Uriktige opplysninger : **straff**, jf ligningsl. kap. 12
- \* Uriktige eller ufullstendige opplysninger :
  - **Tilleggsskatt**, jf ligningsl. § 10-2
  - **Endringsfrist 10 år** : jf ligningsl. § 9-6 nr.1 sammenholdt med nr. 3 a

En naturlig forståelse av reglene tilsier at endringsadgang innen ti års fristen inntreffer når skattyter ikke har overholdt opplysningsplikten etter den alminnelige regelen i § 4-1.

Ligningsloven bruker altså samme begrep - uriktige eller ufullstendige opplysninger - både i forhold til reglene om tilleggsskatt og i forhold til 10 års fristregelen. Det hadde derfor vært naturlig at dette begrepet ble tolket likt i de to sammenhengene det kom til anvendelse. Ligningspraksis (dvs. Oljeskattenemnda) har imidlertid krevet mer for at vilkårene for tilleggsskatt skulle komme til anvendelse enn i forhold til fristbestemmelsen - det er f.eks. ikke automatisk gitt tilleggsskatt i de tilfellene hvor man har funnet at vilkårene for ti års endringsfrist forelå. Reelle hensyn taler da også klart for en slik tolkning.

- \* Unnlatelse av å levere pliktig selvangivelse etter § 4-2, årsoppgjør eller utenlandsoppgave etter § 4-4 :
  - **Ligningsgrunnlag fastsettes ved skjønn**, jf ligningsl. § 8-2 nr. 3
  - **Tap av klagerett**, jf ligningsl. § 9-2 nr. 7 a

### 26.44.2 Unnlatelse av å svare på særskilt oppfordring

Virkningen av at skattyter velger ikke å svare på særskilt oppfordring om å gi opplysninger etter ligningslovens § 4-8 fremgår av samme lovs § 8-2 nr. 2. Denne bestemmelsen lyder slik :

"2. Skattyters oppgaver kan settes til side også når han ikke innen den frist som ligningsmyndighetene har satt, har gitt opplysninger som de har bedt om etter § 4-8, eller har unnlatt å medvirke til undersøkelser m.v. etter § 4-9."

Skattyter vil i de tilfeller hvor hans oppgaver settes til side etter denne bestemmelsen ha i behold retten til å fremlegge de utbedte opplysninger i forbindelse med en senere klage etter ligningslovens § 9-2.

Når skattyters oppgaver settes til side med hjemmel i denne bestemmelsen må dette bygge på at skattyter ikke i tilstrekkelig grad har sannsynliggjort sine påstander - hans oppgaver vil altså ikke kunne settes til side utelukkende på det grunnlag at han har valgt ikke å svare på oppfordringen om å gi tilleggsopplysninger. Som allerede påpekt omfattes ikke bestemmelsen i § 4-8 av opplysningsplikten. Vi er altså tilbake til hovedregelen om at skattyter skal sannsynliggjøre. Bestemmelsen her må derfor oppfattes slik at dersom skattyter velger ikke å gi den type opplysninger det her er tale om svekker han sin egen sannsynliggjøring.

#### **26.45 Forholdet mellom armlengdeforutsetningen og kravet om at skattyter skal sannsynliggjøre at de opplysninger han gir er riktige**

Transaksjoner i interessefelesskap skal være gjennomført på armlengdes vilkår. Dette ligger implisitt i sktl. § 54 første ledd, men er også en forutsetning for bl.a. fradrag etter sktl. § 44 første ledd. La oss kalle dette armlengdeforutsetningen. Ansvar for at denne forutsetningen er oppfylt må antas å tilligge skattyter. Velger man å gjennomføre en slik transaksjon, har skattyteren også ansvaret for at den er gjennomført på vilkår som er skattemessig korrekte. Ihvertfall vil skattyter måtte fremlegge alle de opplysningene som er nødvendige for at skattemyndighetene kan vurdere om armlengdeforutsetningen er oppfylt - om skattyter har bedømt disse faktiske forutsetningene galt, vil dette ikke få annen virkning enn at transaksjonen korrigeres i samsvar med markedsvilkår.

En annen mulighet er at skattyter positivt uttrykker at transaksjonen er gjennomført på armlengdes vilkår uten at dette forsøkes sannsynliggjort i noen vesentlig grad. Gis det ingen opplysninger om transaksjonens markedsmessighet, må det følge forutsetningsvis at skattyter mener den er gjennomført på armlengdes vilkår. I begge tilfeller er det uansett skattyters ansvar at armlengdeforutsetningen er oppfylt. Dette betyr at skattemyndighetene - dersom de ønsker å kontrollere at forutsetningen er oppfylt - må kunne kreve at skattyter godtgjør dette. Dette følger allerede av grunnsetningen om at skattyter skal sannsynliggjøre de faktiske forutsetningene han bygger sin selvangivelse på, men har altså også hjemmel i ligningslovens § 4-8.

Hvilke krav stilles det så til sannsynliggjøringen? Det er viktig her å ta utgangspunkt i at det er skattyter som har valgt å gjennomføre transaksjonen i interessefelesskap. Dette gir, sammenlignet med en uavhengig transaksjon, skattyteren lite slingsmonn. Normen er seriøse aktører som handler rasjonelt i markedet - en "dårlig" handel gjennomført på uavhengig basis vil måtte aksepteres også med skattemessig virkning, men i interessefelesskap er det ikke rom for slike transaksjoner. Når dette er situasjonen må det kreves at skattyter gjennomfører transaksjonen i interessefelesskap basert på grundige undersøkelser - og da først og fremst på sammenligninger med faktisk gjennomførte transaksjoner. I stor utstrekning bygger imidlertid oljeselskapene sin sannsynliggjøring på uttalelser fra forsikringshold eventuelt også ulike tilbud fra uavhengige parter. Ligningsmyndighetene har nok vært tilbøyelig til å tillegge den type verifisering begrenset betydning. Og det nettopp fordi

man står overfor en sannsynliggjøring som egner seg spesielt godt for manipulasjon - og da en manipulasjon som er vanskelig, kanskje umulig, å påvise fordi helheten består av så mange elementer der skjønn spiller inn. Sett fra selskapenes synsvinkel kan dette synes urimelig, men jeg tror ikke vi kommer utenom at faktiske transaksjoner må utgjøre den vesentligste del av bevisbedømmelsen der det er mulig å fremskaffe transaksjoner som tilfredsstillkravene til sammenlignbarhet. Det er min mening at også her må selskapene bære det største ansvaret. Det er de som besitter ekspertisen - en ekspertise som man ikke kan forvente at ligningsmyndighetene har.

#### **26.46 Bevisbestemmelsene i sktl. § 54 første ledd**

Sktl. § 54 første ledd lyder :

"For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Er den annen person, selskap eller innretning bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det foreligger grunn til å anta at inntekten eller formuen er redusert, skal dette anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet. Ved skjønnet skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskap ikke hadde foreligget."

I kapittel 26.45 er det lagt til grunn at armlengdeforutsetningen, langt på vei, er en del av det faktiske grunnlaget for ligningen og at skattyteren dermed etter selvangivelsesprinsippet må sannsynliggjøre at denne forutsetningen er oppfylt. Nå er det imidlertid slik at sktl. § 54 første ledd (jf sitatet ovenfor) også inneholder en særskilt bevis- og bevisbyrderregel for de tilfeller at medkontrahenten er hjemmehørende i utlandet. Spørsmålet blir derfor hvordan sammenhengen er mellom disse særskilte reglene og det alminnelige utgangspunkt for selvangivelsen, nemlig at skattyter skal sannsynliggjøre at de opplysningene han gir er riktige.

Ser vi på forarbeidene til de nye bevisbyrderreglene i § 54 første ledd som ble tatt inn i bestemmelsen i 1981 uttales det i Ot.prp. 26 (1980-81) følgende :

"Bevisbyrderreglene er etter gjeldende norsk rett slik at ligningsmyndighetene må bevise både at interessefellesskap foreligger, og at skattyteren har fått sitt skattefundament redusert. Er denne bevisbyrde først godtgjort, antas også årsakssammenheng å foreligge."

Det kan synes som om det er en viss motstrid mellom det som her er sagt og antagelsen om at armlengdeforutsetningen inngår i det faktiske grunnlaget for ligningen. (Det er viktig å merke seg at bevisbyrderregler ikke sier noe om hva som skal til for at noe anses bevist - bevisbyrderregler knytter seg til selve bevisføringen. Krav til bevis avgjøres etter alminnelige regler, dvs. for at noe skal anses bevist må det foreligge sannsynlighetsovervekt.)

Etter mitt syn må sammenhengen mellom selvangivelsesprinsippet og bevisfølingsreglene her være som følger : I utgangspunktet må skattyter sannsynliggjøre transaksjonene - i første omgang vil det nok her i stor utstrekning dreie seg om å fremlegge bevis for at transaksjonene rent faktisk har funnet sted, og når da transaksjonen er gjennomført i interessefellesskap vil det - som tidligere påpekt - være

en forutsetning at transaksjonen er gjennomført på armlengdes vilkår. Det er i denne forbindelse viktig å merke seg at det må antas å foreligge plikt til å opplyse om interessefellesskap - ihvertfall om det positivt spørres om dette. Bevis- og bevisbyrderegelene i forhold til spørsmålet om det foreligger interessefellesskap får bare betydning dersom skattyter benekter at det foreligger slikt interessefellesskap.

Når det da er konstatert at det foreligger en transaksjon i interessefellesskap, vil ligningsmyndighetene kunne pålegge skattyter å sannsynliggjøre at armlengdeforutsetningen er oppfylt. Først når skattyter har gjort dette vil bevisbyrden gå over på ligningsmyndighetene. På denne måten vil vi kunne få en slags ping pong øvelse : f.eks. slik at først fremlegger skattyter en ekspertuttalelse, dernest påpeker skattemyndighetene at det er motstrid mellom denne uttalelsen og faktisk gjennomførte uavhengige transaksjoner osv.. Det er imidlertid viktig å merke seg at bevisføringen bare går over på den annen "part" om sannsynlighetsovervekten skulle skifte.

Er medkontrahenten hjemmehørende i utlandet, gjelder imidlertid særskilte regler. Om disse er det i Ot.prp. 26 (1980-81) uttalt følgende :

"For utenlandske forretningsforhold e.l. vil en foreslå en viss lette i ligningsmyndighetenes bevisbyrde. Dette anbefales gjort ved **for det første å redusere noe på graden av sannsynliggjøring** som skal til for at en skal kunne legge til grunn som bevist at konkrete transaksjoner o.l. har redusert skattyters inntekt eller formue mot hva en ville ventet mellom uavhengige parter. Klarer ligningsmyndighetene å oppfylle denne bevisbyrde vil en **dernest** pålegge skattyteren å godtgjøre at interessefellesskapet ikke foreligger eller i alle fall ikke har bevirket inntekts- eller formuesreduksjonen." (Uthevet her)

Det går her klart frem at meningen ikke bare har vært å gi nye bevisbyrdereregler, men også å endre på kravet til bevis. Spørsmålet blir da hva som er ment når departementet uttaler at man vil redusere noe på graden av sannsynliggjøring ? Betyr dette at det ikke er krav om at ligningsmyndighetene skal påvise sannsynlighetsovervekt for inntektsreduksjon - er det f.eks. nok med 45 % sannsynlighet for slik reduksjon, dvs. at det er større sannsynlighet for at inntekten ikke er redusert ? Antakelig ikke. Spørsmålet blir da hva som egentlig er ment, vil dette ikke måtte bety at det blir den alminnelige bestemmelsen om sannsynlighetsovervekt som kommer til anvendelse ? Jo, kanskje. Men vi skal her huske på at bevisvurderingen av om armlengdeforutsetningen er oppfylt ikke dreier seg om eksakt vitenskap. For vårt formål er det derfor kanskje nok å konstatere at lovgiver har ment å redusere på kravet til bevis når medkontrahenten er hjemmehørende i utlandet.

#### **26.47 Spesielt : Opplysningsplikten og bevisvurderinger i tilknytning til bruken av captives**

Ser vi på forsikringer tegnet i captive, oppstår det enkelte særlige spørsmål fordi man her vil kunne stå overfor situasjoner der captivets egne forhold vil kunne ha betydning for fradragsretten - eventuelt omfanget av denne (jf ovenfor under kapittel 26.31).

Kort fortalt reiser forsikringer i captives to hovedspørsmål (under forutsetning av selve captive-konstruksjonen ikke angripes, jf kapittel 13.1 i Del III) :



- Om captivet tilpasser seg markedsvilkår
- Armlengdevurdering av selve transaksjonen

Når det gjelder vurderingen av om transaksjonen er markedsmessig er det i utgangspunktet ikke noe spesielt med slike vurderinger sammenlignet med andre transaksjonstyper - det spesielle er her at reassuransevilkårene vil kunne gi verdifull informasjon ved vurderingen (jf kapittel 26.32). Dette selvsagt under forutsetning av at reassuransen er gjennomført på uavhengig basis. Skattemyndighetenes antakelse er altså her at captivets reassuransepremier vil kunne si noe om premienivået på polisen tegnet i captivet.

Denne antakelsen er anvendt i en konkret sak (endring) av Oljeskattenemnda i bevisvurderingen (dvs. kravet til sannsynliggjøring) vedrørende prising av avbruddsforsikring : Utgangspunktet var her at det sammenligningsgrunnlaget (for prisvurdering) som skattemyndighetene var i besittelse, av var relativt lite. Dette sammenligningsgrunnlaget indikerte imidlertid et betydelig lavere prisnivå enn det som var anvendt i den polisen som var gjenstand for vurdering. Et problem var dog at sammenligningsgrunnlaget - innenfor det lavere nivået - viste klare prisforskjeller. Selskapet viste på sin side stort sett til uttalelser fra forsikringshold. På denne bakgrunn tilskrev skattemyndighetene selskapet og ba om opplysninger om ratene på reforsikringen av avbruddsforsikringen. Disse opplysningene avslo selskapet å gi. Ved skjønnet valgte derfor Oljeskattenemnda å legge seg i det nedre sjikt av de observerte prisvariasjoner. (Nemnda viste også til bevisbyrderegelen i sktl. § 54 første ledd, jf ovenfor under kapittel 26.46).

Spesielt interessant i forhold til spørsmålet om hvor langt opplysningsplikten rekker er spørsmål som knytter seg til hvorvidt captivet som sådant tilpasser seg markedsvilkår. Utgangspunktet, jf kapittel 26.31, er nemlig at fradragsrett betinger at captivet opptrer i samsvar med alle de forsikringsmatematiske prinsipper som markedet forutsetter. Normen vil da være det internasjonale forsikringsmarkedet. Vi står da overfor den situasjonen at om skattemyndighetene skal kunne kontrollere om vilkårene for fradragsrett foreligger, må de samme myndighetene ha opplysninger om captivets egne forhold. Det foreligger her ingen formell opplysningsplikt i de tilfellene det dreier seg om et utenlandsk skattesubjekt - er captivet norsk, vil skattemyndighetene kunne skaffe seg opplysningene ved å gå direkte på skattesubjektet. Men reelt sett vil spørsmålet om det foreligger opplysningsplikt om slike forhold være relativt uinteressant : de opplysningene det her gjelder vil bare captivet ha - de vil neppe være alment tilgjengelig. Skal skattemyndighetene kunne kontrollere om vilkårene for fradragsrett foreligger, må opplysningene gis. Velger selskapet ikke å gi opplysningene, vil ikke selskapet ha sannsynliggjort at vilkårene for fradrag foreligger - fradrag må derfor nektes. (Andre virkninger/sanksjoner vil ikke være aktuelle.)

Nettopp de synspunkter jeg her har gjort rede for, bygger, etter min mening, også Schlumberger-dommen avsagt av Stavanger Byrett 07.05.91 på. Dommen tar opp en rekke forhold angående vilkår for fradragsrett for forsikringspremier tegnet i captives. Det interessante med dommen er imidlertid det rettslige grunnlaget som dommeren anvender for å begrunne resultatet, nemlig det han kaller selvangivelsesprinsippet. De

faktiske forhold var her at selskapet av ligningsmyndighetene var stilt en hel rekke spørsmål, bl.a. om captivets totale risikoeksponering kontra mottatt premie og om forsikringsselskapets forvaltning av premieinntektene. Selskapet valgte imidlertid bevisst ikke å gi konkrete svar på de spørsmål ligningsmyndighetene stilte. Istedet fremla selskapet en uttalelse fra et revisjonsfirma om at selskapet drev i samsvar med forsikringslovgivningen på Bermuda. I dommen uttales det avslutningsvis om de krav som må kunne stilles til skattyterne i slike tilfeller :

"Når et multinasjonalt selskap, i skatterettslig henseende vil ha anerkjent en internkonsern transaksjon på lik linje med transaksjoner foretatt mellom uavhengige selskaper, må motstykket være at det multinasjonale selskapet gir ligningsmyndighetene den informasjon som er nødvendig for å kontrollere at transaksjonen er reell, og derfor kan anerkjennes skattemessig"

Dommen er anket og vil komme opp for lagmannsretten medio mars -93. Etter mitt syn gir dommen uttrykk for synspunkter som må gjelde dersom ligningsmyndighetene skal kunne ha en reell mulighet til å etterprøve fradragsretten for forsikringspremier betalt til egne forsikringsselskaper. Om bevisvurderingen ved bruk av captives viser jeg for øvrig til Del III, kap. 13.1.10..

Jeg antar at også bevisvurderinger vil komme til å stå sentralt ved Klagenemndas behandling av forsikringsspørsmålet.

## 27. NORMPRISSYSTEMET

### ***27.1 Lojalitetsbetraktninger : "Konstruksjon" av tap som følge av normprissystemet ved "nullsum"-transaksjon.***

Faktum i denne saken var, noe forenklet, og med fiktive tall, følgende : I midten av juli 1990 inngikk utvinningsselskap A kontrakt med kjøper X om salg av 500.000 fat av selskap A's produksjon fra norsk sokkel. Levering skulle finne sted i slutten av august 1990. Prisen ble satt til 23 USD/fat. Som følge av Irak's invasjon i Kuwait i begynnelsen av august steg prisen på olje merkbart. Ultimo august inngikk A en ny kontrakt med kjøper Y om salg av 500.000 fat for levering i begynnelsen av september 1990. Prisen var her 32 USD/fat. Rent faktisk ble denne kontrakten oppfylt samme dag som leveringsdagen for kontrakten med X, dvs. i slutten av august. Kontrakten med Y ble oppfylt med olje fra selskapets egen produksjon. For å kunne oppfylle kontrakten overfor X, kjøpte A 400.000 fat fra Y. A måtte dessuten kompensere X (kalt erstatning) som følge av mangelfull (i volum i dette eksempelet : 100.000 fat) levering og betydelig høyere (spot)pris på leveringsdagen enn kontraktsprisen.

Selskapets mente at de gjennomførte transaksjonene var utelukkende forretningsmessig begrunnet. Utgangspunktet for selskapet var at det i august var usikkert om kontrakten med X kunne oppfylles på den avtalte leveringsdag. Selskapet valgte derfor å inngå kontrakt med Y om kjøp av en last fra samme felt hvor det var større sannsynlighet for at levering til X kunne oppfylles i tide. Det var videre - ifølge selskapet - en betingelse fra Y at dette selskapet fikk kjøpe lasten som opprinnelig var tiltenkt X.

I utgangspunktet fremtrer selskapets handlemåte her som et "nullsum-spill" : Den merpris man oppnår ved å selge til Y vil motsvares av de kostnadene man får ved å måtte oppfylle kontrakten overfor X. Kontrakten med X vil kunne oppfylles ved å foreta erstatningskjøp eller ved å betale erstatning. Her har selskapet valgt en kombinasjon. Uansett vil kostnaden ved å oppfylle kontrakten måtte tilsvare forskjellen mellom (spot)prisen på leveringsdagen og kontraktsprisen. Nettovirkningen vil altså være at selskapet sitter igjen med en inntekt tilsvarende kontraktsprisen med X.

I et "vanlig" skattesystem, der beskatningen baseres på faktiske inntekter, ville disse transaksjonene ikke påkalle skattemyndighetenes interesse. Men beskatning av utvinningsinntekt bygger som kjent på en eget system for fastsettelse av salgsinntekt for oljesalg, nemlig normprissystemet. Normprisen blir fastsatt administrativt og selskapet ville her ha blitt beskattet for den samme inntekten av salget av de 500.000 fatene uansett hvilken pris selskapet rent faktisk hadde oppnådd. I forhold til dette systemet får selskapets handlemåte en spesiell virkning : Av de to elementene i "nullsum-spillet" vil merinntekten erstattes av normprisen, mens "kostnaden" for å kunne oppfylle den første kontrakten vil fremtre særskilt. Det skatterettslige spørsmål vil derfor være om det skal kunne gis fradrag for dette "tapet" (som altså ikke er noe tap siden det motsvares av en tilsvarende gevinst; selskapet vil ikke kunne komme bort fra den økonomiske realitet i dette tilfellet, nemlig at man har en dårlig kontrakt sett i forhold til prisutviklingen etter at kontrakten ble inngått.)

I utgangspunktet tilsier her skattereglene at det gis fradrag for "tapet". Oljeskattemyndighetene vil imidlertid måtte vurdere selskapets handlemåte ut fra den ulovfestede grunnsetning om at de skattepliktiges påstander overfor det offentlige om sine skatteforhold må være lojale. Sentralt i denne vurderingen vil måtte stå hvorvidt det på tidspunktet for inngåelsen av kontrakten med Y fortsatt var usikkert om kontrakten med X kunne oppfylles som forutsatt. Det vil også måtte vurderes om selskapet, selv om det var usikkert om levering kunne finne sted, ut fra en ren forretningsmessig vurdering uansett kunne ha ventet : Kostnaden ved erstatningskjøp eller ren erstatningsbetaling vil måtte bli noenlunde den samme.

I denne saken gjenstår avklaring av enkelte faktiske forhold, jf det som ovenfor er sagt om de sentrale vurderingstema i denne saken. Saken vil deretter bli fremlagt for Oljeskattenemnda (mulig endringssak).

## **27.2 Normpris for prøveproduksjon på Mime ?**

Fra Mime ble det i 1992 gjennomført prøveproduksjon. Det foreligger ikke noe eget normprisvedtak for denne produksjonen. Oljen som ble produsert ble transportert via Ekofisk i rørledning til Teesside og ble derfor blandet med Ekofisk-olje. Siden Mime-oljen hadde høyere kvalitet, ble det utbetalt kvalitetskompensasjon til deltakerne på Mime. Under ligningsbehandlingen oppstod spørsmålet om normprisen for Ekofisk også skulle anvendes for Mime-deltakernes salg av blandingsoljen - kvalitetskompensasjonen vil uansett være et eget særskattepliktig inntektselement - eller om faktisk oppnådde priser skulle anvendes. Dette er et spørsmål om hva normprisvedtaket for Ekofisk-oljen er ment å omfatte. I utgangspunktet vil det nok da være naturlig å anta at vedtaket

omfatter den oljen som faktisk er transportert i rørledningen - uansett hvor mange kvaliteter som måtte være blandet sammen. Dette fordi ulike kvaliteter kompenseres mellom deltakerne på de forskjellige feltene og fremstår som særskilte resultatelementer ved ansettelse av særskattepliktig inntekt. Den salgsinntekten det enkelte selskap får vil være basert på den kvaliteten blandingsoljen har. Det er denne inntekten som normprisen skal erstatte. Ett selskap mente imidlertid at normprisvedtaket ikke omfattet Mime (selv om oljen fra dette feltet inngikk i den kvaliteten det var fastsatt normpris for). Det fremgikk ikke eksplisitt av vedtaket at det også omfattet olje fra Mime. Oljeskattekontoret henvendte seg derfor til Petroleumspriserådet som uttalte at olje fra Mime "bør behandles på tilsvarende måte som andre råoljestrømmer som inngår i Ekofisk blend, dvs. at normpriser for Ekofisk også gjelder for Mime." Dette syn ble også lagt til grunn ved ligningen. Denne avgjørelsen er påklaget av selskapet som hevder at Petroleumspriserådet ved sin uttalelse har fastsatt normpris for Mime med tilbakevirkende kraft. (Kontoret oppfattet rådets uttalelse som en presisering av det tidligere vedtaket.) Siden oljeskattemyndighetene bare er brukere av normprisvedtakene, er spørsmålet derfor forelagt rådet til uttalelse.

## 28. PRODUKSJONGODTGJØRELSE

### ***28.1 Særskilt beregning for 1991 vedrørende over-/underlift som følge av opphevelse f.o.m. 1992 : grunnlag beregnet av ideell andel ?***

Som kjent er ordningen med produksjongodtgjørelse opphevet fra og med inntektsåret 1992. Et selskap som var i underlift-posisjon på to felt ved utgangen av 1991, mente at (bl.a.) rimelighetshensyn tilsa at produksjongodtgjørelse for 1991 måtte beregnes på grunnlag av ideell andel. Det ville ifølge selskapet være uheldig om løftemønster skulle avgjøre om en rettighetshaver skulle få ekstra eller for lite produksjongodtgjørelse i forhold til ideell andel. Ved ligningen krevet derfor selskapet produksjongodtgjørelse for underlift på de to feltene beregnet på grunnlag av normpris for desember.

Produksjongodtgjørelse er et særskilt fradragselement i grunnlaget for beregning av særskatt. Etter petrsktl. § 5 tredje ledd, annet punktum (slik denne lød for inntektsåret 1991) settes godtgjørelsen "til 15 pst. og beregnes av mengden av petroleum den skattepliktige har utvunnet i inntektsåret, verdsatt etter den pris som skal legges til grunn ved ligningen." Av npsktf. § 3 som ifølge overskriften gjelder "For meget eller for lite uttatt petroleum" fremgår det videre at når "produksjonen [drives] av flere produsenter i fellesskap, skal det kvantum den enkelte faktisk uttar, legges til grunn ved beregning av inntekt etter normpris." Lovgivningen på området er altså helt klar : beskatning - og dermed beregning av produksjongodtgjørelse - skal skje på grunnlag av faktisk uttak. For et selskap i underliftposisjon ville derfor situasjonen normalt ha vært at det hadde fått produksjongodtgjørelsen for underuttaket i et senere år, vanligvis da i etterfølgende år. Det "unormale" her er altså at det ikke vil bli gitt godtgjørelse for produksjon fra og med 1992. Spørsmålet ved ligningen var derfor om dette forhold tilsa en annen beregningsmåte for produksjongodtgjørelsen enn den som fulgte av lov og forskrift.

Problemstillingen er ikke omtalt i forarbeidene til petroleumsskattereformen. Kontoret la dessuten til grunn at fravikelse av det vel innarbeidede systemet basert på

beskatning på grunnlag av faktisk uttak i forbindelse med bortfall av produksjonsgodtgjørelse måtte ha kommet klart til uttrykk ved reformen. Mest naturlig ville det isåfall ha vært om det var gitt overgangsregler. Kontorets innstilling var derfor at det ikke skulle beregnes produksjonsgodtgjørelse basert på ideelle andeler for 1991. Nemnda ga sin tilslutning til denne innstillingen.

## 28.2 Utlånt gass

Utgangspunktet er her en såkalt substitusjonsavtale mellom eierne på to forskjellige felt. I 1991 ble gass produsert på felt X solgt som gass fra felt Y, dvs på grunnlag av den kontrakten rettighetshaverne på felt Y solgte sin gass. Den lånte X-gassen ble derfor bokført som inntekt hos rettighetshaverne på felt Y i forhold til deres eierandeler på dette feltet. Ett selskap som var deltaker på X og Y, men med forskjellig eierandel (lavest på felt Y), mente da at vilkårene for å innrømme produksjonsgodtgjørelse for andelen av produksjonen på felt X var oppfylt. Kontoret mente derimot at lovens klare forutsetning er - i tillegg til vilkåret om at gassen må være produsert på vedkommende felt som kvalifiserer for produksjonsgodtgjørelse - at gassen også har generert inntekt for skattyteren som rettighetshaver på det feltet hvor gassen er produsert. Det er ingen holdepunkter hverken i loven eller forarbeidene for å innrømme produksjonsgodtgjørelse basert på inntekt man har som rettighetshaver på felt som ikke kvalifiserer til produksjonsgodtgjørelse, selv om altså gassen rent faktisk er produsert fra et felt som kvalifiserer til slik godtgjørelse. I det konkrete tilfellet ville selskapets synspunkt dessuten resultert i at vedkommende skattyter måtte innrømmes produksjonsgodtgjørelse for inntekt som andre rettighetshavere hadde hatt, som følge av at dette selskapet hadde en mindre eierandel på felt Y enn på felt X. Oljeskattenemnda ga sin tilslutning til dette standpunkt.

## 29. § 10-VEDTAK

Overdragelser av andeler i utvinningstillatelser på norsk sokkel krever samtykke etter petroleumslovens § 61 fra Nærings- og energidepartementet (tidligere Olje- og energidepartementet). I tillegg kreves etter petrsktl. § 10 at Kongen har samtykket i de skattemessige virkninger. Myndigheten til å gi samtykke etter denne bestemmelsen er delegert til Fiansdepartementet. Bestemmelsene (petroleumslovens § 61 og petrsktl. § 10) gjelder både ved direkte overdragelser av andeler i utvinningstillatelser og ved overdragelse av kvalifiserte andeler i og fusjon mellom selskap som innehar andel i slik tillatelse. Bestemmelsen i petrsktl. § 10 ble tatt inn som ny paragraf ved lovendring av 12. juni 1987. Det fremgår ikke direkte av petrsktl. § 10 hva som skal til for å få departementets samtykke, men det er i lovens forarbeider klart angitt at bestemmelsen skal bygge på et **skattenøytralitetsprinsipp**. Samtykket (i form av et **vedtak**) vil derfor måtte utformes med **vilkår** slik at virkningen av overdragelsen er skattenøytral.

### 29.1 Kontrollen av fattede vedtak - tolkningsspørsmål

Det betydelige antall § 10-vedtak - hvorav flere har relativt komplisert vilkårsstruktur - som nå foreligger, medfører et omfattende oppfølgingsarbeid ved ligningsbehandlingen.

Oljeskattekontoret har lenge fryktet at kontroll av slike enkeltvedtak - i motsetning til kontroll i relasjon til generell lovgivning - ikke skulle kunne gjennomføres på en betryggende måte. Det er her særlig Oljeskattenemndas mulighet til å følge opp vedtakene man har vært bekymret for siden hvert enkelt vedtak i prinsippet fremtrer som selvstendig "lovgivning". Erfaringen så langt er at frykten ikke var helt ubegrunnet. Når det gjelder § 10-vedtak må antakeligvis både nemnda og kontorets ledelse i større grad enn ellers, dvs. sammenlignet med annen kontrollvirksomhet, måtte stole på den enkelte saksbehandlers oppfølging av om selskapene har oppfylt vilkårene. Når dette er situasjonen sier det seg selv at det må stilles strenge krav til selskapene m.h.t. rapportering i selvangivelsen av om vilkårene i vedtakene er oppfylt. Kontorets oppfatning er her at rapporteringen så langt ikke har vært tilfredsstillende. I ett tilfelle ved siste ligning - hvor også tillegsskatt ble vurdert - ble kontoret endog positivt gitt i oppdrag av Oljeskattenemnda å meddele et selskap at rapporteringen ikke kunne anses som tilfredsstillende.

Da bestemmelsen i petrsktl. § 10 første ledd ble innført, var det en klar forutsetning at vedtakene skulle utformes på en slik måte at tolkningsspørsmål normalt ikke skulle oppstå. Det kan kanskje stilles spørsmål ved hvor realistisk en slik forutsetning var. Uansett kan det nå konstateres at det ved ligningen i flere tilfeller har oppstått uenighet om forståelsen av vilkårene i vedtakene og i noen tilfeller også om hva som skal anses som vilkår. Uenigheten har også resultert i enkelte klagesaker, og den første kjennelse knyttet til forståelsen av et § 10-vedtak foreligger nå. Selv om man i fremtiden tar sikte på å forenkle og standardisere vilkårsbruken, må man nok fortsatt regne med at det vil oppstå uenighet om forståelsen av vedtakene.

## **29.2 Oljeskattekontorets nye rolle i behandlingen av § 10-saker**

Frem til og med 1991 ble § 10-saker behandlet i sin helhet i Finansdepartementet. Departementet har imidlertid funnet det hensiktsmessig at Oljeskattekontoret trekkes direkte inn i saksbehandlingen gjennom et samarbeid med departementet. Kontoret vil da forestå de nødvendige skatteberegningene og vurdere forslag til vilkår i vedtakene. Det presiseres imidlertid at det er departementet som treffer og står ansvarlig for vedtakene - departementet har altså det overordnede ansvar. Søknad skal sendes til Finansdepartementet ved Skattelovavdelingen. Departementet fastsetter så de alminnelige forutsetningene for saksbehandlingen og angir retningslinjene for de elementene som skal inngå i nøytralitetsvurderingen. Kontoret vil deretter forestå skatteberegningene i tilknytning til denne vurderingen og utarbeide forslag til vilkår. Dette arbeidet vil kunne skje i direkte samarbeid med de berørte selskaper. Forslag til vedtak sluttbehandles i departementet.

Når kontoret på denne måten trekkes direkte inn i arbeidet med § 10-vedtakene, vil dette nok kunne danne grunnlaget for en bedre og grundigere kontroll ved etterfølgende ligninger. Det er dessuten å håpe at kontorets tidligere erfaring i "bruken" av vedtakene vil kunne bidra til at vedtakene blir utformet på en slik måte at oppfølgingsarbeidet etterhvert blir lettere.

### 29.3 Spesielt : Praksisendringen omtalt i Ot.prp. 12 (1991-92).

I Ot.prp. 12 (1991-92) heter det i kapittel 5.5.3 (Justering i praktiseringen av petrsktl. § 10):

"Inntil det eventuelt finnes frem til generelle bestemmelser for konkret regulering av overdragelse av andel i utvinningstillatelse, vil departementet gå inn for å beholde petrsktl. § 10 i sin nåværende form, men med en mindre endring ved praktiseringen av bestemmelsen. Dette foreslås gjort ved at det ved beregning av provenyeffekter ses bort fra inntekter og utgifter på utvinningstillatelsen som faller etter tidspunktet for overdragelsen. Endringen vil bare bli gjort gjeldende for overdragelser av andeler i felt hvor det ikke foreligger godkjent plan for utbygging og drift etter petroleumslovens § 23 (PUD) som omfatter tillatelsen på det tidspunkt Finansdepartementet fatter sitt vedtak etter petrsktl. § 10. Selv i tilfeller hvor hvor godkjent plan for utbygging og drift ikke foreligger, kan det imidlertid tenkes situasjoner hvor en samlet vurdering tilsier at departementet bør fastsette nærmere vilkår for samtykke for å nøytralisere skattevirkninger som skyldes fremtidige inntekts- og kostnadsforhold. Departementet vil måtte ta stilling til dette etter en skjønnsmessig vurdering av forholdene i det enkelte tilfelle. Momenter som vil spille inn ved vurderingen kan f.eks. være om plan for utbygging og drift antas nært forestående, omfanget av kjente investeringsplaner, innholdet av de avtalte overdragelsesvilkår og om skattevirkningen av fremtidige forhold må trekkes inn for å kunne oppnå en samlet sett balansert løsning. Det forutsettes at hensyn til fremtidige inntekts- og kostnadsforhold før det foreligger godkjent plan for utbygging og drift for et felt bare skal tas når det må antas å være av vesentlig betydning for at petroleumsskattelovens § 10 skal nå sitt formål. Den endrede praksis kan gjennomføres uten lovendring."

Som man ser er hovedkriteriet for den varslede praksisendring knyttet til hvorvidt det foreligger PUD på det tidspunktet Finansdepartementet fatter sitt vedtak. Dette er et absolutt skille : foreligger PUD skal nøytralitetsberegningene gjennomføres i samsvar med etablert praksis. Dersom godkjent PUD derimot ikke foreligger, må antakelig Ot.prp. 12 forstås dithen at hovedregelen skal være at overdragelse av lisenser skal behandles etter de nye retningslinjene. Det er imidlertid viktig her å være klar over at det ikke skal være noen automatikk i dette. I de sakene hvor kontoret til nå har deltatt i behandlingen synes nemlig selskapene i stor utstrekning automatisk å se bort fra fremtidige inntekter og utgifter på lisenser der det ikke foreligger godkjent PUD. Men departementet har i Ot.prp. 12 tatt forbehold for de tilfeller hvor fremtidige inntekts- og utgiftselementer er av **vesentlig** betydning for at petrsktl. § 10 skal nå sitt formål, dvs. at overdragelsen er skattenøytral. Selskapene må derfor på en eller annen måte i sine søknader kunne begrunne at de aktuelle lisensene faller utenom det vesentlighetskriterium som her oppstilles.

## 30. STEDBUNDEN BESKATNING

I Del II er det gitt en relativt utførlig redegjørelse om de prinsipielle spørsmål vedrørende stedbunden beskatning. Det vises til kapittel 6. Utgangspunktet er at den stedbundne ligningen skal baseres på bruttostørrelser. I Del III (jf. kapittel 14) er det derfor gjort oppmerksom på at oljeskattemyndighetene fra og med inntektsåret 1991 forutsatte at den stedbundne ligningen skulle gjennomføres på grunnlag av regnskap. Imidlertid var det ingen selskaper som vedla selvangivelsen regnskap for landeiendommene basert på bruttostørrelser. I stor utstrekning klarte likevel

oljeskattemyndighetene å få gjennomført en bruttoligning ved innhenting av opplysninger fra oljeselskapene og andre kilder. Det var her klare forskjeller selskapene imellom når det gjaldt evne (og vilje ?) til å fremskaffe relevante opplysninger og vurderinger. Markedsvurderinger og takster fra uavhengige eksperter var her av stor nytte for å kunne fastsette brutto leieinntekter for faste eiendommer på land i selskapenes utvinningsvirksomhet. I noen få unntakstilfeller ble fortsatt en direkte beregningsmetode anvendt. Avkastningsprosenten ble imidlertid da satt slik at det ikke skulle medføre en fordel å bli lignet på denne måten.

## **31. DIVERSE (FRADRAGSSPØRSMÅL)**

### **31.1 Bøter**

Bøter er ikke fradragsberettiget ved inntektsansettelsen. Oljeskattekontoret har rutinemessig innhentet opplysninger fra selskapene over hvilke bøter som er belastet regnskapet. I den grad selskapene også har krevet fradrag for slike belastninger, er utgiften tilbakeført og tillagt inntekten. Det er ikke tillagt noen betydning om vedkommende selskap har vært operatør eller om boten er viderebelastet fra operatør (som andel av interessentskapets utgifter). Ved siste ligning reiste imidlertid et selskap, som ikke var operatør, spørsmål om dette var korrekt skattemessig behandling. Straffereaksjonen (boten) er ilagt operatøren. De øvrige partnerne er ikke ilagt noen straff. Viderebelastningen av boten skjer utelukkende på grunnlag av en intern privatrettslig samarbeidsavtale mellom deltakerne på feltet. Selskapet mente derfor at det viderebelastede beløp måtte være fradragsberettiget for partnerne, men at man, for å få sammenheng i reglene, måtte anse belastningen til partnerne som en refusjon av en ikke fradragsberettiget utgift og derfor skattepliktig på operatørens hånd.

Dette syn kom opp først helt på slutten av ligningsbehandlingen. Spørsmålet om bøter blir ilagt operatøren eller gruppen som sådan vil, i relasjon til skattereglene, være et spørsmål knyttet til hva som er faktum. Dersom det er riktig det som vedkommende selskap her hevder, antar Oljeskattekontoret at den skattemessige behandling også må bli slik som selskapet antyder. Det tas sikte på å få avklart dette spørsmålet i nærmeste fremtid.

### **31.2 Skolepenger o.l.**

Det vises til Del III, kap. 15.3 hvor spørsmålet om fradragsrett for skolepenger o.l. for ansattes barn og ektefeller hvor det ikke er foretatt lønnsinnberetning, er tatt opp. Ved ligningen for 1990 antok Oljeskattenemnda at det i utgangspunktet ikke skulle gis fradrag når slike lønnsfordeler ikke var innberettet. Spørsmålet ble imidlertid ikke endelig avgjort ved denne ligningen. Ved siste ligning la nemnda til grunn at manglende lønnsinnberetning ikke var tilstrekkelig grunnlag for å nekte fradrag for slike utgifter. Forusetningen var da at selskapet godtgjorde utgiftene og ga oppgaver over de ansatte som hadde fått dekket skoleutgifter for barn og ektefeller. Spørsmålet om fordelsbeskatning vil måtte vurderes av det lokale ligningskontor. I de tilfellene hvor lønnsinnberetning ikke foreligger har derfor Oljeskattekontoret oversendt oppgavene til de lokale ligningskontorene.





## DEL V: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1992

### 32. PERIODISERING.

#### 32.1 "Gas banking" - gasslån.

De skatterettslige problemstillingen omkring såkalt "gas banking" er omtalt både i Del III og IV, se hhv kap. 12.3 og 24.1. Oljeskattenemnda tok sin prinsippavgjørelse i tilknytning til ligningsbehandlingen for 1991. Denne avgjørelsen er gjengitt i Del IV kapittel 24.15. Flertallet i nemnda (3 av 5) mente at gas banking - både regnskap- og skattemessig - måtte bli å betrakte som "vederlagsfritt salg/kjøp av gass". Avgjørelsen er påklaget, men kjennelse foreligger ennå ikke.

Ved ligningsbehandlingen for 1992 ble prinsippavgjørelsen for 1991 fulgt opp og selskapenes påstander korrigert i samsvar med denne i de tilfellene selskapene ikke hadde tilpasset seg avgjørelsen. Enkelte av selskapene hadde valgt en løsning der man tilpasset seg nemndas avgjørelse i skatteregnskapet, men opprettholdt den for tidligere år valgte løsningsmåte i finansregnskapet. På denne måten ville det kunne oppstå såkalte midlertidige forskjeller i regnskapet (om disse se kapittel 33.41). Etter kontorets oppfatning er denne behandlingsmåten ikke korrekt: nemndas avgjørelse bygger ikke på at man på grunnlag av skattelovgivningen kan utlede en egen skatteregel når det gjelder periodiseringsspørsmålene knyttet til gas banking. Nemnda legger alminnelige regnskapsrettslige prinsipper til grunn for periodiseringen, dvs. at regelen i sktl. § 50 annet ledd har kommet til anvendelse. For øvrig er det sentrale i uenigheten mellom nemnda og selskapene forståelsen av faktum, dvs. avtalenes reelle innhold. Gitt nemndas forståelse ("vederlagsfri overdragelse") vil selve plasseringen av utgifter og inntekter i tid neppe være særlig omtvistet. Når det gjelder forståelsen av faktum kan det neppe være tvilsomt at samme forståelse må legges til grunn i skatte- og finansregnskap. Heller ikke i denne relasjon vil det altså være grunnlag for etablering av midlertidige forskjeller.

Ved ligningen for 1992 ble spørsmålet om ulik behandling av gas banking i skatte- og finansregnskap ikke tatt opp som eget spørsmål for Oljeskattenemnda. Så vidt kontoret kunne se hadde spørsmålet liten provenymessig betydning. (Den provenymessige virkningen vil eventuelt knytte seg til selskapets kapitalstruktur og muligheten for øket kapitaloverføring. Om dette spørsmålet se kapittel 33.) Spørsmålet vil bli vurdert på ny ved ligningen for 1993.

#### 32.2 Kortsiktige poster i fremmed valuta

Kortsiktige poster er ingen ensartet gruppe. Det dreier seg her både om eiendeler som f.eks. kontanter, bankinnskudd, verdipapirer og kundefordringer og diverse gjeldsposter. Om en post skal regnes som kortsiktig avgjøres normalt på grunnlag av postens tidshorisont: forfaller posten innen ett år etter regnskapsårets avslutning skal den betraktes som kortsiktig. Uavhengig av tidshorisonten (dvs. selv om forfall ligger etter ettårs fristens utløp) skal dessuten også fordringer og gjeld som knytter seg til

selskapets varekretsløp regnes som kortsiktige. (Jf her anbefaling til god regnskapsskikk nr. 3)

Emnet for fremstillingen under dette punkt er periodiseringen av gevinster og tap på valutadelen - også kalt agio og disagio - på slike kortsiktige poster. For langsiktige fordringer og langsiktig gjeld er den skattemessige periodiseringen av valutagevinster og tap direkte regulert i sktl. § 50 fjerde ledd. Denne bestemmelsen vil ikke bli gjenstand for nærmere omtale her.

Årsaken til at spørsmålet ble tatt opp ved ligningsbehandlingen for 1992 skyldtes endringer som ble gjort i den alminnelige skattelovgivningen ved skattereformen i 1992. Spørsmålet var om endringer av mer generell karakter også "fanget opp" periodiseringen av valutatap på kortsiktige poster i fremmed valuta - med den konsekvens at urealisert valutatap ikke kan fradragsføres. Utgangspunktet er nemlig at hverken før eller etter skattereformen var/er spørsmålet om fradragsrett for slike urealiserte tap eksplisitt (direkte) regulert i skatte- og/eller regnskapslovgivningen. Reglene må utledes av generell lovgivning. På ett punkt følger imidlertid løsningen umiddelbart av skattelovgivningen, nemlig i relasjon til verdipapirer i fremmed valuta: skattereformen opprettholdt, jf her sktl. § 50 tredje ledd, et ubetinget realisasjonsprinsipp for kurssvingningsdelen av fordringen. Kurssvingninger antas også å gjelde valutakursendringer.

Før skattereformen synes det klart at praksis bygget på et rent forsiktighetsprinsipp slik dette er nedfelt i de alminnelige regnskapsreglene, dvs. at kortsiktige fordringer skulle bokføres til laveste av transaksjonsdagens og oppgjørsdagens kurs (for kortsiktig gjeld i fremmed valuta: høyeste kurs). Konsekvensen av dette er altså at urealiserte tap kan utgiftsføres mens gevinster først inntektsføres ved realisasjon. Føringen i regnskapet var altså avgjørende for den skattemessige periodiseringen. Denne praksis bygget på sktl. § 50 annet ledd og henvisningen til regnskapsreglene, herunder god regnskapsskikk. (Hvilken hjemmel praksis bygget på er imidlertid ikke helt klart i alle relasjoner - bl.a. gjaldt dette kortsiktige fordringer hvor vurderingsreglene i sktl. også kunne tenkes anvendt. For den videre drøftelse er det imidlertid tilstrekkelig å fastslå at etablert praksis bygget på et rent forsiktighetsprinsipp.)

Et sentralt spørsmål i forhold til skattemessig periodisering av valutagevinster og -tap er hvorvidt særskilte periodiseringsregler i skattelovgivningen må anses også å omfatte valuta - vil f.eks. periodiseringsreglene for kundefordringer også gjelde for valutadelen av fordringen når denne er i fremmed valuta ? Dette er et spørsmål som fikk vesentlig større betydning ved skattereformen, som i større grad innførte periodiseringsregler direkte i skatteloven, samtidig som en del skattekreditter ble fjernet. Egentlig er dette et spørsmål om hvor langt det såkalte **sammenslåingsprinsippet**, dvs. at både det underliggende forhold og valutadelen skal behandles under ett, rekker.

Det kan derfor være av interesse å se på enkelte endringer som kan tenkes også å ha betydning i forhold til periodisering av valutagevinster og -tap på kortsiktige poster. Innledningsvis skal imidlertid først sies litt om omtalen av problemstillingen i forarbeidene til skattereformen. I Ot.prp. nr. 35 for 1990-91 kapittel 9 om "Fordringer og

gjeld i fremmed valuta" gjennomgås forslaget til regel i sktl. § 50 femte (nå fjerde) ledd. Det uttalelse der:

"Regelen skal bare komme til anvendelse på langsiktige poster. For kortsiktige poster foreslås realisasjonsprinsippet lagt til grunn utenfor næring, se kapittel 5. For kortsiktige poster i næring vil den regnskapsmessige behandlingen være avgjørende medmindre det finnes særlige skatteregler som regulerer forholdet."

Omtalen er altså svært knapp. Hva som skal til for at det skal sies å foreligge "særlige skatteregler", vil, som vi skal se, ikke fremstå som klart i alle relasjoner.

**Sktl. § 44 første ledd, bokstav d:** Denne bestemmelsen hjemler (bl.a.) fradragsrett (i næring) for tap på fordringer og gjelder både kortsiktige og langsiktige fordringer. Bestemmelse ble tidligere tolket slik at den også var en periodiseringsregel (i form av et realisasjonsprinsipp) for anleggsfordringer. Ved skattereformen ble dette presisert i lovteksten, jf her ordlyden "endelig konstatert". Selv om det ikke er sagt uttrykkelig i forarbeidene må det kunne antas at bestemmelsen nå også er en periodiseringsregel for kortsiktige fordringer - i omtalen av presiseringen behandles typiske fordringer i forbindelse med næringsvirksomhet som må anses å være kortsiktige. Denne forståelsen synes også å være i samsvar med den nye bestemmelsen i sktl. § 50 annet ledd, bokstav a, nr. 2 (se nedenfor). Det sentrale spørsmål blir etter dette om denne periodiseringsregelen også omfatter valutadelen av fordringen dersom fordringen er kortsiktig (langsiktige fordringer vil som kjent reguleres av bestemmelsen i sktl. § 50 fjerde ledd). Etter ordlyden synes det mest naturlig å inkludere valutatap. Det er imidlertid et spørsmål om ikke en slik lovendring måtte komme klarere til uttrykk i forarbeidene.

**Sktl. § 50 annet ledd, bokstav a, nr. 2:** Etter denne bestemmelsen kommer ikke opp- eller nedskrivning av verdien av fordringer i betraktning ved ansettelsen av inntekten. Bestemmelsen gjelder bare kundefordringer. Også her blir spørsmålet hvorvidt denne regelen omfatter valutadelen. Forarbeidenes henvisning til krav om "særlig skatteregel" vil være til hinder for å anse valutaelementet inkludert dersom henvisningen må forstås som et krav om at skattereglene uttrykkelig må omhandle valuta. Det kan her nevnes at skattelovens tidligere regler om verdsettelse av kundefordringer ble forstått slik at valutaelementet inngikk.

**Sktl. § 50 femte ledd:** Bestemmelsen om at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kommer til fradrag ved inntektsansettelsen, kom inn i skatteloven ved reformen i 1992. Det må kunne legges til grunn at bestemmelsen er generell (selv om den først og fremst ble tatt inn for å ramme avsetninger til fremtidig garanti- og servicearbeid). Det vil derfor kunne reises spørsmål om urealiserte valutatap rammes av regelen. Hva som menes men avsetning etter god regnskapsskikk er imidlertid ikke klart i alle relasjoner og enkelte vil kanskje hevde at urealisert valutatap dreier seg om et inntrådt, men ikke realisert tap.

Jeg nevner dessuten at både de prinsipper skattereformen bygger på (bl.a. fjerning av skattekreditter, nøytralitet og symmetri) og tildels reelle hensyn (behovet for å kunne ta hensyn til valutatap underveis er ikke det samme for kortsiktige som langsiktige poster), kan tale for å legge et realisasjonsprinsipp til grunn.

Teorien på området er ikke entydig. Flere forfattere synes å legge til grunn at det er føringen i regnskapet som skal være avgjørende. Jan Syversen i Revisjon og Regnskap nr. 6/92 og Lignings ABC 1992 (s. 823) synes imidlertid å legge til grunn at det gjelder et realisasjonsprinsipp for kortsiktige poster.

Oljeskattenemnda kom til at tidligere praksis fortsatt måtte gjelde. Den utformet ikke noe særskilt skriftlig begrunnelse for sitt standpunkt. Det må likevel kunne legges til grunn at nemnda la vesentlig vekt på at en regelendring på dette området måtte komme klart til uttrykk i loven eller forarbeidene. (Det vil ikke være tilstrekkelig til å kunne fravike en langvarig etablert praksis at lovgivningen isolert bedømt kunne tolkes dithen at den etablerer et realisasjonsprinsipp for valutagevinster og -tap på kortsiktige poster.)

### **32.3 Rullering av lån i fremmed valuta**

Det vises til Del III (Rullering av lån med kort løpetid: spørsmål om kriterier for innfrielse) kap. 12.4, hvor spørsmålet om skatterettslig innfrielse ble tatt opp i relasjon til såkalte "transje-rulleringer". Låneordningen gjaldt en såkalt "Multi Option Facility" hvor lånerammen setter grensen for samlet opptrekk (summen av beløpene på transjene som løper). Hver transje har kort løpetid og kan fornyes etter selskapets eget valg i henhold til fire ulike såkalte "borrowing options". I 1990 hadde selskapet valgt å bruke to av disse opsjonene, delvis om hverandre og delvis ved rullering. Spørsmålet var om dette medførte at det forelå en skatterettslig innfrielse - enten ved hvert opptrekk eller bare når opptrekket skjedde i form av bytte fra en opsjon til en annen. (Dette har betydning for når valutagevinster må inntektsføres med virkning for inntektsligningen.) Som det fremgår av kap. 12.4 kom nemnda til at det forelå innfrielse ved hver fornyelse (dvs. også ved en ren rullering). Om nemndas begrunnelse heter det:

"Selskapet kunne når den enkelte transje forfalt velge om det ville fornye og innenfor en relativt omfattende "meny" på hvilke vilkår det ville fornye. Nemnda fant ikke å kunne tillegge det avgjørende betydning at selskapet i en viss utstrekning hadde valgt å fornye på samme vilkår."

Selskapet hadde den samme låneordningen i 1992. Rent faktisk anvendte selskapet imidlertid bare en av opsjonene, nemlig en såkalt "Revolving Credit". Dette innebar at fornyelsene (rulleringene) reelt sett bare hadde betydning i relasjon til prisingen av lånet: lånebeløp, margin, valuta og kreditorsammensetning (både absolutt og relativt) ville være den samme. Basert på en konkret vurdering kom nemnda ved ligningen for 1992 til at fornyelsene av transjene slik de var gjennomført i 1992, ikke innebar en skatterettslig innfrielse (dvs. ikke realisasjon av eventuell valutagevinst).

Avgjørelsen for 1992 kan synes noe vanskelig å forene med 90-avgjørelsen i og med at selskapet også i 1992 hadde valgmulighetene. Det er imidlertid nærliggende å anta at når bruken av "Revolving Credit", isolert bedømt, vanskelig kan karakteriseres som en innfrielse, vil det kunne fremstå som problematisk å argumentere for innfrielse utelukkende på grunnlag av valgmulighetene selskapet hadde. Den valgte handlemåte gjorde at fornyelsene fremstod som en fortsettelse av et låneforhold. Når selskapet rent

faktisk hadde opptrådt annerledes i 1990 fremstår heller ikke avgjørelsen i 1992 nødvendigvis som et brudd med den tidligere avgjørelsen.

### **32.4 Avskrivning på tidligere avsetning for å møte fremtidig krav: betydningen av den nye bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd**

Det vises til Del III, kap. 17.4 hvor det fremgår at en rettighetshavergruppe ved ligningen for 1989 hadde fått godkjent, med skattemessig virkning, en avsetning for å dekke forventet krav fra en entreprenør som utførte et utbyggingsoppdrag. (Omtalen for 1990 gjaldt ytterligere avsetninger for å dekke forventet rentekrav, også dette ble godkjent.) Da avsetningen knyttet seg til utbygging av anlegg på sokkelen og dermed ble godkjent som en utbyggingsomkostning, forelå det aktiveringsplikt (jf. petrsktf. § 2). Avskrivning kunne påbegynnes umiddelbart.

Bakgrunnen var her at entreprenøren i forhold til en fastpriskontrakt hadde krevet dekning for kostnadsoverskridelser som følge av manglende designspesifikasjon. Tvisten ble løst ved voldgift og dom avsagt i slutten av januar 1993. Det beløp som tidligere var avsatt i regnskapet, og godkjent med skattemessig virkning, var betyddlig større enn det beløp entreprenøren ble tilkjent.

For inntektsåret 1992 måtte det først tas stilling til hvorvidt avklaringen m.h.t. kravets beløpsmessige størrelse som følge av voldgiftsdommen, kunne kreves innarbeidet i regnskapet allerede for dette året. Etter Norsk Regnskapsstiftelses Regnskapsstandard nr. 3 pkt. 3.2 skal "[H]endelser etter balansedagen som gir ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, --- tas med i vurderingen av eiendeler og forpliktelser."

De selskaper spørsmålet kom opp for hadde avlagt regnskap for 1992 omtrent samtidig med tidspunktet for avsigelsen av voldgiftsdommen, dvs. slutten av januar. Da kontoret ikke hadde kunnskap om når dommen var forkynt for partene, var det usikkert om selskapene var informert om utfallet på tidspunktet for regnskapsavleggelsen. På denne bakgrunn valgte en ikke å forfølge spørsmålet videre. Det ble derfor ikke avklart hvilke skattemessige konsekvenser en eventuell plikt til å innarbeide det endelige kravet i regnskapet ville ha hatt.

Avsetningen, aktivert som utbyggingsomkostninger, har sitt grunnlag i god regnskapsskikk. En slik avsetning ville ikke kunne godkjennes med virkning for inntektsansettelsen fra og med inntektsåret 1992, jf her bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd. Dersom det ikke hadde vært gitt overgangsregler til denne bestemmelsen ville derfor selskapene ha måttet oppløse den tidligere avsetningen (jf. her Ot.prp. nr. 35 (1990-91 s. 159). Etter overgangsreglene til sktl. § 50 sjette (nå: femte) ledd (jf lov av 20 juli 1991 nr. 54) kan imidlertid avsetninger som er opparbeidet pr. 31.12 1991 bli stående. Det var derfor klart at reserven ikke måtte oppløses. Spørsmålet som ble reist var imidlertid - siden avsetningen ikke var kommet direkte til fradrag men aktivert som utbyggingsomkostning - om selskapene også i 1992 kunne avskrive på avsetningen. De selskapene dette gjaldt mente at fradragsretten ble avgjort dengang avsetningen ble godkjent med skattemessig virkning, og at avskrivningen i 1992 derfor bare var en konsekvens av at avsetningen var aktiveringspliktig. Hadde det ikke foreligget slik plikt ville selskapene kunnet utgiftsføre avsetningen fullt ut i avsetningsåret.

Oljeskattenemnda kom imidlertid - under dissens 4-1 - til motsatt resultat. Nemnda mente at når overgangsreglene, m.h.t. hvilke avsetninger som kunne bli stående, henviste til "den del av fradragsførte avsetninger i 1991", måtte dette bety de avsetninger som hadde kommet til fradrag pr. utgangen av 1991. Når avsetningen var aktivert ville dette tilsvare foretatte avskrivninger pr. 1991. Dersom det ble gitt fradrag for ytterligere avskrivninger ville dette medføre at det med skattemessig virkning etter 31.12.91 ble gitt fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk.

### **32.5 Interest cap - klassifisering og periodisering**

"Interest cap" er et såkalt finansielt instrument. Utgangspunktet er et fiksert ("låne-")beløp som grunnlag for en bestemt renteberegning: Så lenge en flytende referanserente ( gjerne LIBOR) beveger seg under et fastsatt tak ("cap") beregnes ingen rente. Overstiger denne referanserenten taket vil kjøperen av instrumentet (cap'en) få godtgjort rentedifferansen på grunnlag av det fikserte lånebeløpet. Det fastsettes også en løpetid for cap'en. Premien som betales vil bl.a. avhenge av lånebeløpet, løpetid og forventningene som knytter seg til hvorvidt den flytende renten vil overstige rentetaket i løpetiden. Normalt vil man kjøpe en interest cap for å sikre seg mot at ens rentekostnader overstiger et visst nivå. Men det er intet i veien for kjøp i ren spekulasjonshensikt. Instrumentet er omsettelig.

I den konkrete saken som kom opp ved ligningen hadde selskapet behandlet den betalte premien som en finansiell kostnad (forholdsmessig utgiftsført/aktivert tilsvarende rentekostnadene knyttet til det ordinære lånet.) Oljeskattekontoret innstilte overfor Oljeskattenemnda på at instrumentet måtte klassifiseres som en finansiell opsjon og at det dermed var omfattet av reglene i sktl. § 43 A. Dette innebar, etter kontorets syn, at premien først kunne utgiftsføres ved løpetidens utløp såfremt den ikke avhendes/innløses på et tidligere tidspunkt. Kontoret la til grunn at i relasjon til en interest cap måtte lovens begrep "bortfall" tilsvare utløpet av løpetiden. Periodiseringen av premien ville da følge av § 43 A-1, jf også § 43 A-2.

Tar man utgangspunkt i et tradisjonelt opsjonsbegrep (rett men ikke plikt til kjøp/salg) kan det synes noe underlig at en interest cap skal kunne klassifiseres som finansiell opsjon - den fremstår kanskje mer som en forsikring mot høye renteutgifter. I lovteksten er imidlertid "variabel referansestørrelse" nevnt som eksempel på underliggende objekt. Videre fremgår det klart av forarbeidene (jf her Ot. prp. nr. 11 (1990-91) s. 24) at variabel referansestørrelse bl.a. er ment å omfatte noterte variable rentesatser. Som eksempel er nevnt LIBOR og NIBOR. Siden disse i utgangspunktet ikke kan kjøpes/selges synes det naturlig å anta at en opsjon knyttet til variabel rentesats må gå ut på at kjøper får rett til å inngå (kjøpe) et lån til fast rente i en bestemt periode. Denne retten vil da bli benyttet om variabel rentesats overstiger den angitte rente. Rent praktisk blir dette imidlertid ordnet som en differansehandel. På denne måten har man altså etablert en interest cap som kan klassifiseres som en finansiell opsjon. Det tilføyes dessuten at også bransjen selv (først og fremst bankvesenet) betrakter ordningen som en opsjon.

Oljeskattenemndas flertall (formannen, Lie, Svor) mente, som Oljeskattekontoret, at ordningen falt inn under bestemmelsen i sktl. § 43 A som finansiell opsjon. Når det gjelder periodiseringen antok imidlertid flertallet at eventuelle inntekter i løpetiden måtte bli å betrakte som partielle innfrielser. Dette får som konsekvens at slike inntekter må motregnes mot premien og bare komme til beskatning i den grad de overstiger premien. Overstiger ikke inntekten premien i løpetiden, kan (rest)premie først komme til fradrag ved bortfall, dvs. når perioden interest cap'en gjelder for utløper.

Ett medlem (Mørch Smith) la også til grunn at en interest cap kunne klassifiseres som en finansiell opsjon. Han mente imidlertid at lovgivningen ikke har tatt høyde for denne type opsjon. Han antok at utgiftsføringen av premieløpet årlig burde ha skjedd ved en avregning mot verdi. Av praktiske grunner må det imidlertid kunne aksepteres at premien fordeles over løpetiden.

Et annet medlem (Grevstad) mente at interest cap'en ikke omfattes av reglene i § 43 A. Ordningen må ses på som en sikring mot at renten stiger over et bestemt nivå i løpetiden. Oppofrelsen er derfor ikke endelig ved premiebetalingen og må derfor fordeles som en finansielle kostnad over løpetiden.

### **33. EGENKAPITALSPØRSMÅL ETTER SKATTE- OG REGNSKAPSREFORMEN AV 1992. (Betydningen av opphevelsen av utbyttefradraget etter tidligere aksjeskattelovs § 8 og innføringen av nye regnskapsregler (utsatt skatt).)**

#### ***33.1 Innledning: Egenkapitalens betydning - behandlingen av finansielle poster i petroleumsskattesystemet - incentiver - omtale av problemstillingene i proposisjoner m.v.***

Spørsmål knyttet til egenkapitaldannelsen for selskaper som driver utvinnings- og rørledningstransport på norsk sokkel har alltid hatt en sentral plass innenfor petroleumsbeskatningen. **Petroleumsskattesystemets incentiveegenskaper** er nemlig slik at eierne vil velge gjeldsfinansiering fremfor egenkapitalfinansiering. Dette skyldes bestemmelsen i petrsktl. § 3 bokstav d som medfører at både finansinntekter og -utgifter (ved en forholdsmessig fordeling basert på inntektsstørrelser) omfattes av særskatteregimet. Når utvinningsinntekten normalt vil være den klart største, vil en fordeling basert på nettoinntekt vanligvis medføre at finanselementene for det alt vesentligste blir henført til sokkelen og dermed omfattes av særskatten. Med en særskattesats på 50 % (i tillegg til den alminnelige selskapsskatten på 28 %) er det derfor innlysende at selskapene vil søke å minimalisere det inntektsgrunnlaget denne skatten beregnes av. Gjeldsfinansiering av aktivitetene (minimalisering av egenkapitalen) vil være en måte å oppnå dette : I en utbyggingsfase hvor man investerer i faste anlegg på sokkelen vil betaling for kapitalen i form av renter etablere fradragsrett i særskattepliktig inntekt, mens betaling for kapital i form av utbytte ikke gir fradragsrett. I en driftsfase med god inntjening og eventuell oppbygging av egenkapital i form av finansaktiva vil avkastningen i stor utstrekning kunne være gjenstand for særskattelegging. Eierne vil derfor være interessert i å få trukket ut finansaktivaene og redusere egenkapitalen.



Det kan synes noe underlig at man har en regel der avkastning på finansaktiva vil kunne bli gjenstand for særskatt. Oppbygging av finansaktiva vil jo normalt skje på grunnlag av inntjening og da en inntjening som allerede er særskattelagt. Formålet med særskatten er å skattlegge den såkalte ressursrenten - dvs avkastning utover en normal forretningsmessig avkastning. Særskattelegging av avkastning på finansaktiva er derfor i utgangspunktet en beskatning som går utover formålet. Bakgrunnen for innføringen av regelen i § 3 d var imidlertid bl.a. å eliminere muligheten for utnyttelse av systemet: Ved å finansiere anskaffelse av finansaktiva med gjeld ville man kunne oppnå fradrag for det alt vesentligste av gjeldsrentene i særskattegrunnlaget, mens avkastningen ble beskattet som vanlig landinntekt. Et annet hensyn var symmetrisk behandling av valutagevinster og tap. Det vises forøvrig til forarbeidene til bestemmelsen, se særlig Ot.prp. nr. 78 for 1981-82.

Særlig spørsmålet om fradragsrett for renteutgifter i særskattegrunnlaget har vært en gjenganger hver gang petroleumsskattesystemet har vært gjenstand for revisjon. Det gjelder da både selve fradragsretten og omfanget av den - herunder grunnlaget for fordelingen av renteutgiftene. (Se her bl.a. Ot.prp. 26 for 1974-75 kap. 6.4, Ot.prp. nr. 37 for 1979-80 kap. 5.11, Ot.prp. nr. 78 for 1981-82 kap. 2, Ot.prp. nr. 3 for 1986-87 kap. 6.1 og Ot.prp. 12 for 1991-92 Del III.)

Flere arbeidsgrupper som i ulike sammenhenger har arbeidet med petroleumsskattesystemet, har dessuten viet mye oppmerksomhet på den alminnelige fradragsretten for gjeldsrenter. Enkelte har hevdet at denne fradragsretten ikke tilfredsstiller de systemegenskapene som det er ønskelig at et petroleumsskattesystem skal ha. Når formålet er å skattlegge den såkalte ressursrenten, så bør dette gjøres med utgangspunkt i et grunnlag som er uavhengig av hvordan aktiviteten er finansiert.

**Utgangspunktet for provenyberegningene** som ble gjort i forbindelse med petroleumsskattereformen, var at egenkapitaldannelsen ble forutsatt å ville fortsette som i det gamle systemet (jf her nedenfor under 33.31). Erkjennelsen av at skatterformen i vesentlig grad endret rammebetingelsene for kapitalstrukturtilpasninger, synes å ha kommet i "etapper" : I Ot.prp. nr. 12 for 1991-92 kap. 10 redegjøres det for at departementet vil vurdere nærmere konsekvensen av at asktl. § 8 tredje ledd er opphevet f.o.m. 1992. Det vises til at siktemålet er likestilling mellom aksjeselskaper og filialer m.h.t. beskatning og at det derfor må ses nærmere på reglene om reservefondsavsetning for filialer. De nye bestemmelsene i petrsktl. § 5 a er en konsekvens av denne vurderingen, jf. Ot.prp. nr. 64 for 1991-92 kap. 8. For å oppnå likestilling er det her gitt regler om oppløsning av allerede avsatt reservefond etter asktl. § 8, krav om faktisk avsetning til reservefond og tidspunktet for utdeling av utbytte (overføring av overskudd) (se nedenfor under 33.32). Utover sommeren og høsten 1992 ble dessuten departementet klar over at reglene om fondsemissjon kombinert med nedskrivning av aksjekapital og tilbakebetaling til aksjonærene (jf. her asl. §§ 12-2 annet ledd, 4-10 og 6-1; heretter bl.a. omtalt som "**fondsemissjonsmodellen**") hadde fått en helt annen aktualitet når utbyttefradraget var fjernet. Problemstillingen er gitt omtale i Ot.prp. nr. 1 for 1992-93 kap. 7, Ot.prp. nr. 29 for 1992-93 kap. 12 og St.meld. nr. 2 (Revidert nasjonalbudsjett) for 1992-93 kap. 4.4. Når det gjelder de spørsmål bruken av fondsemissjon reiser vises det til kap 33.33 nedenfor.

I Ot.prp. 29 og St. meld. nr. 2 er dessuten omtalt en annen problemstilling av betydning for egenkapitaldannelsen. Det siktes her til de nye regnskapsreglene vedrørende **utsatt skatt**. Innføringen av reglene medførte i de fleste tilfeller at selskapene fikk en betydelig høyere (fri) egenkapital. I forhold til oljeselskapene oppstod det dessuten særlige spørsmål når det gjaldt selve forståelsen av utsatt skatt-reglen og fastsettelsen av skatteforpliktelsen (se kap. 33.4).

**Konsekvensene** av skatte- og regnskapsreformen av 1992, var at oljeselskapene kunne foreta **betydelige kapitaloverføringer** (reduksjon av egenkapital) til eierne - en mulighet som i stor utstrekning ble benyttet (jf kap. 4.5). Skattefundamenter som genererte særskattepliktig inntekt ble altså redusert.

I høringsbrev av 23.11.93 skisserte Finansdepartementet forslag til endringer i petroleumsskatteloven som "tiltak for å motvirke provenytab som følge av kapitaloverføringer og økte gjeldsopptak, samt gjenopprette en balansert incentivstruktur i petroleumsskattningen." Forslaget gikk i korthet ut på å fjerne finanselementene (jf. petrsktl. § 3 d) fra særskattegrunnlaget. Det ble også antydnet enkelte tiltak for å lempe de umiddelbare virkningene av en slik lovendring (bl.a. økt friinntekt).

I nytt høringsnotat av 30.06.94 legger imidlertid Finansdepartementet dette forslaget til side. Departementet uttaler i den forbindelse: "På bakgrunn av de innvendinger som kan anføres mot et forslag om å fjerne de finansielle poster fra særskattegrunnlaget, har departementet vurdert nærmere om andre løsninger med mindre negative sideeffekter er gjennomførbare." De negative sideeffektene departementet her sikter til knytter seg for det første til forholdet til Norges skatteavtale med USA og muligheten for at en systemomlegging ville kunne medføre dobbeltbeskatning. Derneft fremhever departementet muligheten for at en gjennomføring av forslaget ville kunne føre til en ikke uvesentlig omfordeling av skattebyrden mellom enkeltselskaper. Dette ville kreve lempningstiltak, dels varige dels med virkning i en overgangsperiode, som ville representere kompliserende element i en kortere eller lengre periode.

Departementet legger i høringsnotatet frem forslag om innføring av en regel som setter **skattemessig krav til utvinningsselskapenes egenkapital**. Forslagets innhold vil ikke bli omtalt her. Det vises derfor til høringsnotatet. Høringsfristen er 12.08.94. Følgende skal imidlertid bemerkes: I den teoretiske drøftelsen i notatet vurderes rentefradragets systemegenskaper. Ut fra denne drøftelsen synes departementet fortsatt å være av den oppfatning at rent teoretisk ville en fjerning av finanspostene fra særskattegrunnlaget gi de beste systemegenskapene i relasjon til kravet om nøytralitet (dvs. at de marginale skattesatser for inntekter, kostnader og investeringer er like). Departementet uttaler i den forbindelse: "Ved å unnta finansielle poster fra særskattegrunnlaget ville en fjerne den skjevhet som petroleumsskattesystemet introduserer ved valg av finansieringsform, og som lenge har vært ansett som en svakhet ved systemet." Det påpekes i den forbindelse at en fjerning av finansielle poster fra særskattegrunnlaget også ville fjerne den konkurransefordel ved investeringer på land som utvinningsselskapene har som følge av gjeldende regler for henføring av finansielle poster mellom sokkel og land (jf. her også omtale i Ot.prp. 12 kapittel 9).

I forlengelsen av dette er det også grunn til å nevne Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 82 (1993-94) om innføring av **korreksjonsskatt**. Bakgrunnen for dette forslaget er "å unngå at det deles ut utbytte med rett til godtgjørelse for aksjonærene uten at inntekten som ligger til grunn for utdelingen er beskattet på selskapets hånd." Årsaken til at dette nå er mulig ligger i de nye regnskapsreglene om utsatt skatt: det er den delen av såkalte positive midlertidige forskjeller som ikke avsettes som skatteforpliktelse, men fri egenkapital som i denne sammenheng klassifiseres som ubeskattet kapital. Som jeg skal komme tilbake til (jf. kap 33.4 og 33.5) har innføringen av utsatt skatt gitt utvinningsselskapene mulighet til å utbetale betydelige beløp av slik ubeskattet egenkapital. Proposisjonen foreslår imidlertid at selskaper som driver slik virksomhet i sin helhet skal unntas fra ordningen med korreksjonsskatt. Dette er dels begrunnet ut fra at slike regler i forhold til denne skattytergruppen ville måtte bli særlig kompliserte (som følge av bl.a.: forholdet til særskatten, friinntekten og utsatt skatt og fordelingsproblemer mellom sokkel og land) og dels med at "[D]epartementet arbeider med spørsmålet om mulige endringer i petroleumsbeskatningen som følge av oljeselskapenes kapitaltilpasninger etter skatte- og regnskapsreformen." Det er imidlertid viktig å merke seg at forutsetningen for departementets forslag om unntak for utvinningsselskaper er "at det finnes tilfredsstillende løsninger på problemene knyttet til oljeselskapenes kapitaltilpasninger". Denne forutsetningen gjentas i departementets høringsnotat av 30.06.94 (se s. 4 nederst). Det må derfor kunne antas - dersom av en eller annen grunn en regel om skattemessig krav til egenkapital ikke lar seg innføre - at departementet vil måtte legge frem forslag om en tilpasset ordning med korreksjonsskatt for utvinningsselskapene.

### **33.2 (Kort om) regimet før 1992: Selskaps- og skattelovgivningens betydning for og krav til egenkapitaldannelsen.**

Før vi ser nærmere på virkningen av skatte- og regnskapsreformen av 1992 kan det, av hensyn til sammenhengen, være naturlig å ta utgangspunkt i regimet før 1992 for å se nærmere på hvilke regler som stilte krav til og påvirket egenkapitaldannelsene i oljeselskapene.

#### **33.21 Krav til egenkapital på grunnlag av armlengdevurdering - sktl. § 54 første ledd.**

Denne bestemmelsen har først og fremst hatt sin betydning i relasjon til selskaper i en start- og oppbyggingsfase, dvs. før aksjeselskapslovgivningens krav til reservefondsavsetning får betydning. Kort fortalt har praksis her bygget på at bestemte aktiviteter krever egenkapitalfinansiering; isolert bedømt er det lagt til grunn at f.eks. leting etter petroleum må egenkapitalfinansieres fullt ut. Når det gjelder utbygging av felt har normen vært 20 % egenfinansiering. På dette grunnlag er det utarbeidet retningslinjer for hvordan det enkelte års kapitalbehov (dvs. behov utover det som driften tilfører) skal anses dekket ved egenkapital for skatteformål. (Når det gjelder en nærmere omtale av oljeskattemyndighetenes praksis viser jeg til min artikkel i RR 1990 nr. 2 og 3. En praksis som for øvrig også er akseptert av domstolene.)

Ved de siste ligningene har tynn kapitaliseringsspørsmålet vært nærmest fraværende. Armlengdevurderingen kan imidlertid få **fornytt aktualitet** som følge av den

betydelige egenkapitalreduksjon som flere selskaper har gjennomført i kjølvannet av skatte- og regnskapsreformen (jf her kapittel 33.5). Flere av selskapene som har redusert egenkapitalen står overfor betydelige investeringer de nærmeste årene. Dette kombinert med en lavere oljepris og dårligere inntjening vil kunne bety at oljeskattemyndighetene på nytt vil måtte vurdere selskapenes egenkapital ut fra en armlengdestandard (dersom opplåningen gjennomføres på grunnlag av interessefellesskap).

### **33.22 Reservefondsavsetning etter asl. § 12-1 - forholdet til fradragsretten etter asktl. § 8. Handlingsmønster før 1992.**

Reglene om reservefondsavsetning finner vi i asl. kapittel 12 (viktigst her er bestemmelsene i §§ 12-1 og 12-2). Dette er lovbestemte krav til oppbygging av egenkapital med utgangspunkt i selskapets inntjening. Før 1992 var oljeselskapenes **handlingsmønster** på dette området fullstendig **forutsigbart**: En oppbygging av reservefondet inntil lovbestemt størrelse ble nådd (jf. § 12-1 første ledd) og (eventuell) nedbygging i samsvar med reglene i § 12-2 annet ledd. Muligheten for fondsemisjon etter § 12-2 første ledd med påfølgende nedskrivning av aksjekapitalen og tilbakebetaling til aksjonærene ble ikke benyttet. Dette altså til tross for incentivet i petroleumsskattesystemet til gjeldsfinansiering, dvs. nedbygging av egenkapital. Bakgrunnen for selskapenes handlingsmønster var regelen i det alminnelige skattesystem om fradragsrett for utbytte ved statsskatteligningen, jf tidligere asktl. § 8. Denne regel gjaldt også for utvinningsvirksomhet. For aksjonærer (evt. eiere, jf. kap. 4.23 om filialer m.v.) hjemmehørende i utlandet (i praksis: først og fremst USA) medførte dette normalt en skattebesparelse tilsvarende 12,8 % av det overførte beløp (statsskatt 27,8 % - kildeskatt 15 %). Selskapene valgte derfor overføring av kapital på en slik måte at de ville bli omfattet av fradragsretten i asktl. § 8 (fradrag ble bare innrømmet innenfor rammen av årets regnskapsmessige overskudd, men da også slik at skatter og reservefondsavsetning måtte dekkes innenfor denne rammen). En systematisk tapping av reservefondet ville resultert i høyere krav til avsetning neste år, noe som igjen ville redusert grunnlaget for det fradragsberettigede utbyttet.

Beregninger som er foretatt synes å indikere at også i det gamle systemet var en systematisk tapping av reservefondet i mange tilfelle lønnsomt om enn ikke (på langt nær) i samme utstrekning som etter skattereformen. Tap av fradragsrett for utbytteutdelinger synes ikke å ha hatt samme negative betydning på lønnsomheten som at avkastningen på finansaktiva ble gjenstand for særskatt. Når selskapene ikke valgte systematisk tapping under det tidligere regimet kan dette enten skyldes avvikende forutsetninger for lønnsomhetsvurderingene (som f.eks. avkastning på finansaktiva, diskonteringsrentefot m.v.) eller at de rett og slett ikke var oppmersom på de mulighetene som forelå.

### **33.23 Filialer m.v. - særreglene i asktl. § 8 tredje ledd**

Flere av utvinningsselskapene driver virksomheten på norsk sokkel ved filial. Dette gjelder først og fremst selskaper med tilknytning til USA. Etter intern rett ville ikke filialer ha krav på utbyttefradrag ved statskatteligningen. Særlige bestemmelser i skatteavtaler (med USA: art. 25 pkt. 7) gjorde imidlertid at filialene kunne kreve

skattemessig likebehandling. Ved skatteberegningen for disse skattyterne ble det derfor beregnet et hypotetisk utbyttefradrag hvor det ble tatt hensyn til alle de forhold som ville ha påvirket utbyttefradraget for et tilsvarende norsk aksjeselskap. Fra og med 1982 ble det dessuten gitt regler om at filialer som krevet slikt utbyttefradrag (likebehandling) måtte foreta faktiske reservefondsavsetninger, jf. her tidligere asktl. § 8 tredje ledd. Asl. §§ 12-1 - 12-3 ble gitt tilsvarende anvendelse ved beregning av reservefond. Etter forskrifter gitt med hjemmel i denne bestemmelsen, jf. Kgl. res. av 29. april 1983 § 3, var imidlertid adgangen til bruk av fondsemissjon avskåret. Filialer som ikke ønsket oppbygging av egenkapital ville derfor måtte la være å kreve utbyttefradrag. Rent faktisk skjedde dette ikke, slik at filialene fulgte **samme handlingsmønster** når det gjaldt reservefondsopp- og nedbygging **som aksjeselskapene**.

### **33.3 Skattereformen av 1992 - opphevelse av fradragsretten etter asktl. § 8**

#### **33.31 Innledning : Forutsetninger som petroleumsskattereformen bygget på.**

Skattereformen av 1992 opphevet fradragsretten for utbytte og innførte et nytt utbyttebeskatningssystem (godtgjørelse m.v.). De selskapsrettslige regler m.h.t reservefondsavsetning og utbytteutdeling ble imidlertid ikke endret. I utgangspunktet kunne man derfor kanskje forvente at oljeselskapene fortsatte tidligere praksis når det gjaldt opp- og nedbygging av reservefond og utbytteutdeling. Det må kunne legges til grunn at de provenyberegningene som ble foretatt i forbindelse med petroleumsskattereformen bygget på denne forutsetningen. Jeg viser her til Ot.prp. nr. 1 for 1992-93 hvor det i kapittel 7 bl.a. heter:

"Ved petroleumsskattereformen 1992, ....., er det forutsatt at norske aksjeselskaper og filialer som driver særskattepliktig virksomhet på norsk sokkel også etter 1. januar 1992 vil ha betydelig opparbeidede reservefond, og at avkastningen i stor grad vil inngå i særskattegrunnlaget. Dette er hensyntatt i fastleggelsen av det særlige skattenivå i petroleumsskattesystemet."

Denne forutsetning er også kommet til uttrykk i Ot. prp. nr. 29 for 1992-93 (kap. 12). I St. meld. nr. 2 for 1992-93 er forutsetningen formulert slik: "Under arbeidet med petroleumsskattereformen 1992 ..... ble det lagt til grunn at utvinningsselskapene ikke i avgjørende grad ville endre sin tidligere kapitalstruktur som følge av skattereformen."

Men som tidligere påpekt: Det var utelukkende fradragsretten for utbytte som medførte at selskapene valgte å bygge opp reservefond. Når fradragsretten falt bort, falt også koblingen mellom selskapenes ønske om å maksimere fradragsberettiget utbytte og reservefondsavsetning bort. Det eneste incentivet til oppbygging av egenkapital som selskapene hadde, var altså ikke lenger til stede. Som påpekt innledningsvis er petroleumsskattesystemets generelle incentiveegenskaper slik at man må forvente at eierne foretrekker gjeldsfinansiering. En naturlig konsekvens av bortfallet av fradragsretten for utbytte måtte derfor være at selskapene undersøkte muligheten for på lovlig måte fortløpende å kunne trekke ut de reservefondsavsetninger som aksjeloven pålegger

For selskapene ble derfor spørsmålet for det første om det fantes slike metoder - herunder eventuelle begrensninger - og, dersom så var tilfellet, hvilke skatterettslige konsekvenser slike fortløpende overføringer ville ha. Som allerede påpekt fantes det en slik metode i aksjeselskapslovgivningen, se kap. 33.33 for nærmere omtale. Når det gjelder skatterettslige konsekvenser må det for det første skilles mellom aksjeselskaper og filialer. Dernest må det skilles mellom norske og utenlandske aksjonærer. Det vises til kap. 33.34.

### 33.32 Likestillingsbestemmelsen i petrsktl. § 5 a.

Også etter skattereformen var det meningen at selskapsformen (aksjeselskap eller filial) ikke skulle ha betydning for den samlede skattebelastning. Når situasjonen var den at kravet om faktiske reservefondsavsetninger for filialer utelukkende var hjemlet i asktl. (og ikke i asl.) førte opphevelsen av asktl. til at det, skattemessig, ville være gunstigere å drive virksomheten ved filial enn aksjeselskap. Dette, samt filialenes mulighet til skattefritt å overføre allerede avsatte reservefond, var bakgrunnen for at bestemmelsen i petrsktl. § 5 a ble innført.

Bestemmelsene i § 5 a er altså begrunnet ut fra likestillingshensyn. Leser man forarbeidene til bestemmelsen må man imidlertid være klar over at man her ikke har tatt høyde for betydningen av at det for aksjeselskaper vil være mulig å "omgå" reservefondsoppbyggingen via fondsemissjon med påfølgende neskrivning av aksjekapitalen og tilbakebetaling til aksjonærene. Det fremgår klart av premissene at departementet fortsatt så for seg en reservefondsoppbygging etter samme mønster som før 1992. Men, som jeg skal komme tilbake til, likestillingshensynet rekker ikke lenger enn at dersom aksjeselskaper fortløpende kan tømme reservefondet via fondsemissjon, må man akseptere en tilsvarende (tenkt) oppløsning også for filialene.

I Ot.prp. nr. 12 gjør departementet det klart at det vil foreta en nærmere vurdering av konsekvensene for filialer som følge av bortfallet av utbyttefradraget og kravet til reservefondsavsetninger via opphevelsen av asktl. § 8 tredje ledd. Det første spørsmålet som kom opp i denne forbindelse var forholdet til allerede avsatte reservefond pr. 31.12.91: Flere selskaper hevdet at i og med opphevelsen av § 8 tredje ledd kunne selskapene uten skattemessige konsekvenser overføre disse fondene. Av Ot.prp. nr. 64 fremgår det at departementet ikke delte denne oppfatningen, men mente at oppløsningen måtte skje i samsvar med reglene i asl. kap. 12. Likefullt ble det gitt regler for det tilfellet at fondene allerede var overført: disse reglene bygger på at det skal foretas hypotetiske (for skatteformål) beregninger som om fondene var oppløst i samsvar med asl. regler. Når det i § 5 a tredje ledd angis at inntekten skal "settes til det den ville ha utgjort om virksomheten i Norge var drevet av norsk aksjeselskap", har formålet først og fremst vært å fange opp de tilfellene der allerede avsatte fond var overført utover det som ville følge av en oppløsning i samsvar med reglene i asl. Som en følge av at "fondsemissjonsmodellen" også må kunne legges til grunn for filialer har imidlertid denne bestemmelsen svært liten praktisk betydning (jf. her bl.a. kap. 33.34). Bestemmelsen i tredje ledd hadde også til hensikt å ramme overskuddsoverføring på grunnlag av inntekt generert i 1992 før § 5 a ble vedtatt 26. juni 1992. Rent faktisk ble slike overføringer ikke foretatt; det er derfor ingen grunn til å gå nærmere inn på denne problemstillingen her.

Petrsktl. § 5 a innfører imidlertid to regler som er helt nødvendige av hensyn til likestillingen. Dette gjelder for det første kravet om faktiske reservefondsavsetninger, asl. §§ 12-1 - 12-3 gis tilsvarende anvendelse. Selv om systematisk bruk av "fondsemisjonsmodellen" muliggjør tapping, er det likefullt viktig at filialer ikke skal ha en gunstigere posisjon enn aksjeselskaper, dvs. uten krav til avsetning overhodet. Dernest innfører bestemmelsen krav m.h.t. tidspunkt for overføring av overskudd. Dette kan, jf § 5 a annet ledd, ikke overføres "før det tidspunkt et norsk aksjeselskap tidligst kan utdele utbytte". I praksis vil nok dette bety overskuddsoverføring ved avleggelsen av årsregnskapet (godkjent av styret for filialen). Det "økonomiske" innholdet i denne reglen er at overskuddsgenereringen i løpet av året øker som følge av at inntekt ikke fortløpende kan overføres. Denne økte overskuddsgenerering vil i stor utstrekning kunne bli gjenstand for særskatt.

### **33.33 Fondsemisjon med tilbakebetaling til aksjonærene ("fondsemisjonsmodellen")**

Etter asl. § 12-2 første ledd kan reservefondet, inntil lovbestemt størrelse er nådd (jf § 12-1 første ledd), bare brukes til dekning av tap som ikke kan dekkes av fri egenkapital og tilbakeføringsfond (jf § 12-3 A), samt til fondsemisjon. Bestemmelsen angir altså to formål, nemlig tapsdekning og fondsemisjon, som reservefondet kan anvendes til. Oppregningen må anses uttømmende. Når det gjelder fondsemisjon er selve gjennomføringen regulert i § 4-10 (midler til emisjon kan også fremkomme på annen måte enn ved overføring fra reservefondet). Sluttresultatet vil være at aksjekapitalen blir forhøyet med det beløp som overføres fra reservefondet.

Etter asl. § 6-1 kan aksjekapital etter beslutning nedsettes og tilbakebetales til aksjonærene. Hvordan slik tilbakebetaling rent formelt må gjennomføres og de begrensninger som gjelder, er også regulert i bestemmelsen. Det vises til paragrafen. I første omgang skal her bare konstateres at bestemmelsen også må antas å gjelde tilbakebetaling av aksjekapital som stammer fra emittert reservefond.

Spørsmålet som ble aktualisert etter skattereformen var om en oppskrivning av aksjekapital ved fondsemisjon med påfølgende (nær i tid) nedskrivning og tilbakebetaling ville være i strid med aksjeloven. Det var da særlig den planmessige bruk av denne metode man hadde for øyet. I sin ytterste konsekvens ville man kunne tenke seg at metoden ble brukt årlig: reservefondsavsetning etter § 12-1 annet ledd ved avleggelse av regnskapet etterfulgt av umiddelbar emisjon og tilbakebetaling (dog visse tidsmessige begrensninger, jf § 6-3, se også kap 33.35). Realiteten ville være at reservefondet fortløpende kunne utdeles til aksjonærene.

I forhold til oljeselskapene var det altså skattereformen som aktualiserte spørsmålsstillingen. Men fremgangsmåten var allerede vurdert av Justisdepartementets lovavdeling som i brev til Handelsdepartementet av 7.6.1985 (publisert i Matheson/Woxholth: Lovavdelingens uttalelser 1976-1988, s. 226) bl.a. uttalte følgende i tilknytning til en konkret sak som gjaldt en handelsregisterførers avvisning av melding om kapitalnedsettelse:

- "2. Ved vurderingen av om en slik fremgangsmåte er i strid med aksjeloven § 12-2 første ledd er utgangspunktet at aksjeloven etter sin ordlyd tillater en slik fremgangsmåte. Ingen av bestemmelsene i § § 12-2 første ledd, 4-10 første ledd og 6-1 annet ledd nr 2 setter forbud mot fremgangsmåten. Heller ikke lovens forarbeider inneholder klare uttalelser som tilsier at en slik overføring av reservefond til aksjekapital med etterfølgende kapitalnedsettelse som her er gjennomført skal anses for lovstridig, og derfor må avvises fra registrering i medhold av aksjeloven § 16-1 tredje ledd, jf handelsregisterloven § 3. Spørsmålet blir da om dette til tross for lovens ordlyd, likevel må følge av formålsbetraktninger og reelle hensyn ellers. Et synspunkt som i denne forbindelse har vært gjort gjeldende er at § 12-2 første ledd ikke vil sette effektive grenser for anvendelse av reservefondet, hvis man ved å gå veien om fondsemisjon og etterfølgende kapitalnedsettelse skal kunne omgå begrensningene i bestemmelsen. Så vidt vi forstår bygger handelsregisterførerens standpunkt på dette.

Adgangen til å anvende reservefond til fondsemisjon ble innfrt ved aksjeloven av 1976. En hovedbegrunnelse for åpne denne adgangen var at man mente det ikke ville bety en svekkelse av de konsolideringshensyn som ligger bak reglene om reservefond. Det sies for eksempel om dette på s 171 i Innstilling om lov om aksjeselskaper (1970):

"En slik overføring vil medføre at selskapets aktiva bindes i selskapet i større grad enn tidligere."

Hvis man ikke tolker § 12-2 første ledd slik at fremgangsmåten nevnt under pkt 1 anses som ulovlig, vil imidlertid en overføring til aksjekapitalen tvert imot medføre en svakere binding til selskapet enn om aktiva hadde vært beholdt som reservefond. Forarbeidene kan for såvidt sies å tale for handelsregisterførerens forståelse av loven.

4. Det er imidlertid etter vårt syn avgjørende hensyn som kan anføres mot å fravike ordlyden i § 12-2 første ledd jf § 6-1 annet ledd nr2. Generelt bør det vises forsiktighet med utvidende tolkninger av de skranker aksjeloven legger på aksjonærenes disposisjonsrett over selskapsformuen. Aksjelovens regler om aksjeeiernes disposisjonsrett over selskapsformuen er relativt detaljert, og gode grunner taler for at det bør vises varsomhet med å innfortolke begrensninger som ikke har relativt klar hjemmel i lovbestemmelsene.

Ved vurderingen er det videre grunn til legge vekt på at en utvidende tolking vil kunne skape vanskelige avgensningsproblemer. I det konkrete tilfellet som er grunnlag for henvendelsen er det relativt nær sammenheng både i tid og beløpsstørrelse mellom fondsemisjonen og kapitalnedsettingen. Det kan i andre tilfeller være vanskeligere å påvise en nær kobling på dette punktet. Det kan neppe under noen omstendighet være aktuelt å tolke loven slik at § 6-1 annet ledd nr 2 jf § 12-2 første ledd aldri skal kunne anvendes på aksjekapital som stammer fra reservefondet, uansett hvor lang tid tilbake overføringen skjedde. Skillet mellom lovlige og lovstridige transaksjoner ville således nødvendigvis måtte bli skjønnsmessig og upresist."

Justisdepartementet fant heller ikke at hensynet til konsolideringseffekten kunne tillegges så stor vekt at lovens ordlyd kunne fravikes. Ordningen kunne neppe sies å være spesielt betenkelig i forhold til aksjonærer og kreditorer. Aksjeloven ble derfor ikke ansett å være til hinder for den fremgangsmåten som er beskrevet ovenfor.

Av teoretiske fremstillinger på området er det grunn til å merke seg at Andenæs i sin bok Aksjeselskapsrett (1992) uttaler følgende (s. 220):



"Spørsmålet er om selskapet ved å gå veien om fondsemissjon og etterfølgende nedsettelse av aksjekapitalen, kan unngå forbudet mot nedsettelse av reservefond og oppskrivningsfond for tilbakebetalingsformål. Slike fondsemissjoner ble tillatt fordi de representerer en sterkere binding enn fondsavsetning, og det kan neppe uten videre godtas at nedsettelse av aksjekapitalen etter en slik fondsemissjon gir grunnlag for utbetaling til aksjonærene. Fondsemissjonen må da etter omstendighetene anses som en papirdisposisjon uten annen realitet enn å omgå lovens materielle utdelingsforbud. Alminnelige uskrevne omgåelsessynspunkter kan dermed være til hinder for utdeling. At utdelingen ikke direkte strider mot lovens ord, og at omgåelsessynspunktets anvendelse kan skape uklarhet i grensetilfellene, kan her som ellers ikke være til hinder for å ramme omgåelsestilfellene."

Andenæs har ikke, så vidt jeg kan se, fått tilslutning til sitt standpunkt fra andre forfattere. Bl.a. inntar Martiniussen/Aarbakke i sin kommentarutgave (1986) til aksjeloven motsatt standpunkt (se s. 186).

For Finansdepartementet, som ansvarlig for skattelovgivningen, kom spørsmålet først opp i forbindelse med skattereformen i 1992 og da særlig i relasjon til oljeselskapenes mulighet til å redusere skattegrunnlaget. I et foredrag høsten 1992 (i regi av Norsk Petroleumsforening; foredraget ble holdt på engelsk) uttalte ekspedisjonssjef Gjølstad i skattelovavdelingen følgende om Justisdepartementets uttalelse i 1985:

"The Ministry of Finance has somewhat reluctantly had to accept this interpretation of the company law, because another ministry is in charge of the interpretation." (Sitatet er hentet fra manuskript utdelt på konferansen)

(I den nylig fremlagte Ot.prp. nr. 36 for 1993-94 Om lov om aksjeselskaper foreslås det ingen endringer når det gjelder fondsemissjon og nedskrivning av aksjekapital i relasjon til de problemstillinger som her er drøftet. Jf forslagene i §§ 3-3 nr.2, 11-18 og 13-1. Proposisjonen bygger på dette området på de forslag som er fremkommet i NOU 1992:29. Utredningen synes å være oppmerksom på den muligheten til å utdele reservefondet som ligger i metoden med fondsemissjon og nedskrivning på aksjer. Det foreslås imidlertid ikke tiltak som vil rette på dette.)

Det er for øvrig interessant å merke seg at Finansdepartementet allerede ved fremleggelsen av Ot.prp. nr. 16 for 1991-92 (fremlagt 22. november 1991) synes å være klar over den muligheten aksjeselskapslovgivningen gir til å utdele reservefond, jf. her kap. 10.3.2. I forhold til petroleumsbeskatningen er problemstillingen gitt omtale først ett knapt år senere (Ot.prp. nr. 1 for 1992-93).

I den videre fremstilling legger jeg til grunn at det jeg har kalt "fondsemissjonsmodellen" må aksepteres som lovlig i relasjon til gjeldende aksjelov.

### **33.34 Skatterettslige konsekvenser ved bruk av "fondsemissjonsmodellen".**

Først litt om konsekvensen for norske aksjeselskap:

I forhold til norske aksjonærer skal man merke seg at krav på godtgjørelse krever at utbyttet er lovlig, jf. selsktl. § 3-4. Lovlig vil si at det er utdelt i samsvar med reglene i asl. §§ 12-4 og 12-5. Av § 12-4 fremgår det at tilbakebetaling ved nedskrivning av

aksjekapital ikke regnes som utbytteutdeling. Det er ikke tatt noe forbehold i forhold til aksjekapital som er kommet til ved fondsemissjon. Etter selsktl. § 3-2 vil imidlertid en slik tilbakebetaling bli å beskatte som utbytte. Det må likevel legges til grunn at slik utbytteutdeling gir rett til godtgjørelse siden det dreier seg om en lovlig kapitaloverføring etter asl. (Jf. her uttalelse fra FIN inntatt i utv. 1993 s. 498 som gjelder en ulovlig fondsemissjon (overføring av tilbakeføringsfond)).

Langt de fleste selskapene på norsk sokkel har utenlandske eiere. For utenlandske aksjonærer i norske aksjeselskaper må man her (i utgangspunktet) skille mellom 1992 og senere år: En tilbakebetaling via fondsemissjon i 1992 bedømt som utbytte - dvs. tilbakebetaling av ikke innbetalt aksjekapital, jf selsktl. § 3-2 nr. 2 - fremstod som lite attraktiv fordi overføringen ville bli ilagt kildeskatt. F.o.m. 1993 ilegges det imidlertid ikke kildeskatt på utbytte som stammer fra utvinningsvirksomhet, jf SV 1993 § 4-4. Når det gjelder utbetalinger i 1992 basert på fondsemissjonsmodellen er det imidlertid grunn til å merke seg at det som følge av bestemmelsen i selsktl. § 5-8 nr. 2 var mulig å unngå kildeskatt ved å foreta innløsning av enkeltaksje og ikke forholdsmessig nedskrivning, jf asl. § 6-1 fjerde ledd. Ved innløsning av enkeltaksje skal dette anses som realisasjon med tilhørende gevinst-/tapsberegning. (Se i denne forbindelse også Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv. 1993 s. 231 hvor departementet påpeker at tilbakebetaling ved innløsning av enkeltaksje gjennomført slik at det ikke oppstår forskyvninger av vesentlig grad i aksjonærsammensetningen, har klare likehetstrekk med nedskrivning av aksjenes pålydende. Departementet antar likevel at det ikke er hjemmel for utbyttebeskatning i slike tilfelle. Se s. 232) Da man ikke har internrettslig hjemmel for å skattlegge aksjonær hjemmehørende i utlandet for gevinst ved realisasjon av aksjer i særskattepliktig selskap i Norge, fremsto nedskrivning av aksjekapital i form av innløsning av enkeltaksje som en måte å unngå kildeskatt på i 1992 dersom man ønsket å utbetale reservefondet allerede da. (Ett selskap valgte også denne fremgangsmåten, nemlig Total Norge A/S. Av Foretaksregisteret er det offentlig publisert at dette selskapet ved ekstraordinær styrebeslutning i aug. 92 besluttet aksjekapitalen forhøyet med 1,075 milliarder kroner ved overføring fra reservefondet, for deretter å nedskrive aksjekapitalen med 1 milliard kroner for utdeling til aksjonærene.) Selv etter 1992 vil metoden med innløsning av enkeltaksje kunne fremstå som mest attraktiv fordi selskapene vil måtte betale kildeskatt på den delen av utbyttet som tilskrives annen inntekt enn særskattepliktig inntekt.

Når det gjelder filialer må man ha klart for seg at anvendelse av fondsemissjonsmodellen må bygge på - for skatteformål - tenkte disposisjoner. Riktignok er i petrsktl. § 5 a asl. §§ 12-1 - 12-3 gitt tilsvarende anvendelse, men disse reglene får bare faktisk betydning i relasjon til krav om reservefondsavsetning og tidspunkt for overskuddsoverføring. Faktisk fondsemissjon i kombinasjon med nedskrivning av aksjekapital etter reglene i §§ 4-10 og 6-1 forutsetter at man har å gjøre med et norsk aksjeselskap.

At man også for filialers vedkommende må bygge på at muligheten for fortløpende overføring av reservefond via en (tenkt) fondsemissjon, må - som påpekt under kap. 33.32 - først og fremst følge av at formålet med bestemmelsen i petrsktl. § 5 a ikke rekker lenger enn at hensynet til likestilling er oppfylt. Dernest er det grunn til å merke seg at når asl. §§ 12-1 - 12-3 er gitt tilsvarende anvendelse er ikke reglene om fondsemissjon positivt unntatt. Dette i motsetning til de tidligere reglene (før 1992) som påla faktisk

reservefondsavsetning etter samme bestemmelser, jf forskriftene av 29. april 1983 (til tidligere asktl. § 8 tredje ledd) § 3. I proposisjonene hvor skattespørsmål knyttet til fondsemisjon er omtalt er det heller ikke tatt noe forbehold om at det her skulle gjelde særskilte regler for filialer.

På ett punkt har filialene kommet gunstigere ut etter skattereformen enn aksjeselskapene, og det er i relasjon til kildeskatten. Disse skattyterne har aldri betalt egentlig kildeskatt. Ved skatteberegningen før 1992 ble det riktignok beregnet en såkalt kildeskatt, men formålet her var utelukkende å oppnå skattemessig likestilling: beregnet man et hypotetisk utbyttefradrag måtte det også beregnes en hypotetisk kildeskatt - på denne måten fikk man frem en netto skattereduksjon i selskapets statsskatt (27,8%-grunnlaget). Denne beregningen ble bare foretatt (for skatteberegningsformål) dersom filialene krevet skattemessig likebehandling. Filialer kunne og kan fortsatt altså fritt foreta kapitaloverføringer til utlandet uten at dette utløser krav om kildeskatt. Dette faktum fikk større betydning etter skattereformen: allerede i 1992 kunne filialene overføre reservefond uten kildeskattelegging selv om overføringen ville kunne bedømmes som en overskuddsoverføring. (I denne forbindelse kan det være grunn til å påpeke at petrsktl. § 5 a tredje ledd ikke gir internrettslig hjemmel for ileggelse av kildeskatt. Bestemmelsen gjelder utelukkende beskatningen av selskapet, kildeskatt er som kjent en skatt som ilegges aksjonæren.) Etter SV (1993 og 1994) § 4-4 vil aksjeselskaper måtte betale kildeskatt på utbytte som stammer fra annen virksomhet enn utvinning. Tilsvarende vil altså ikke gjelde for filialers overskuddsoverføringer.

Som fremhevet i kap. 33.32 er bestemmelsen i petrsktl. § 5 a tredje ledd først og fremst tatt med for å fange opp de tilfeller der avsatt reservefond pr 31.12.91 allerede var tatt ut av filialen. Formålet synes imidlertid ikke oppnådd: På det tidspunkt filialene evt. overførte opparbeidede reservefond ved utgangen av 1991, dvs. de første månedene av 1992, var for det første asktl. § 8 tredje ledd opphevet og dernest var heller ikke § 5 a (hverken foreslått eller) vedtatt. Mye kan derfor tyde på at filialene på dette tidspunkt stod fritt når det gjaldt å overføre reservefond. § 5 a ble tilføyet til petrsktl. ved lov av 26. juni 1992 med virkning for inntektsåret 1992. Selskapene skulle etter dette lignes som om det i relasjon til reservefondsopløsningen hadde vært bundet av reglene i asl. Utgangspunktet synes derfor greit: for skatteformål skulle inntekten ansettes som om fondene var i behold - altså basert på en hypotese. Problemet er imidlertid at man også måtte akseptere en tenkt fondsemisjon, dvs. at den lovlig gjennomførte kapitaloverføringen i ettertid (for skatteformål) måtte tenkes gjennomført som en fondsemisjon med etterfølgende nedskrivning. Konstruksjonen synes i beste fall svært komplisert når man tar i betraktning at selskapet på det tidspunkt overføringen fant sted ikke hadde noen oppfordring til å registrere de formelle handlinger som en fondsemisjon krever.

### **33.35 Har reglene om reservefondsavsetning fortsatt reell betydning (i form av krav til tvungen oppbygging av egenkapital) ?**

Selv om man legger til grunn at en systematisk bruk av fondsemisjonsmodellen er lovlig, vil det likevel ligge en liten rest av egenkapitalbinding igjen i lovgivningen som selskapene ikke kan komme utenom. I oljebeskatningssammenheng vil det fortsatt være

viktig å påse at selskapene oppfyller disse kravene. Til tross for at man vil kunne stå overfor korte perioder med binding av egenkapital (jf nedenfor), vil det i relasjon til utvinningsvirksomhet normalt dreie seg om betydelige beløp i absolutt forstand. Derfor vil det også kunne gjelde ikke ubetydelige beløp som kan genereres for inntektsskattelegging, selv med korte bindingsperioder.

Utgangspunktet er fortsatt at selskapene må foreta årlige reservefondsavsetninger (ordinære og ekstraordinære). Disse årlige avsetningene vil - dersom selskapet ønsker det - ikke akkumuleres, men kunne trekkes ut etter den tidsbegrensning som følger av aksjelovens regler m.h.t. fremgangsmåte ved fondsemisjon og kapitalnedsettelse. Det er her grunn til å merke seg at både fondsemisjon og nedskrivning av aksjekapitalen med tilbakebetaling krever generalforsamlingsbeslutning. Etter beslutning kreves det kunngjøring med minst en ukes mellomrom (jf. asl. § 6-3). Innsigelse kan reises innen tre måneder etter siste kunngjøring. Uten innsigelse kan beslutningen så tre i kraft ved at en erklæring blir registrert i Foretaksregisteret.

Spørsmålet blir så hvor lang bindingstid man vil få i normaltillfellene. Siden det her gjelder en årlig "tømming", må det tas utgangspunkt i at det først må foreligge et styregodkjent regnskap. Deretter vil styret måtte innkalle til generalforsamling (etter de regler som gjelder for dette). Fra generalforsamlingsbeslutning til utdeling vil det deretter minst måtte gå en uke og tre måneder.

Når det gjelder filialer vil man også i relasjon til bindingsperioden måtte foreta en tenkt fondsemisjon. Dette vil bety en bindingsperiode fra og med filialstyret godkjenner regnskapet på minst en uke og tre måneder. Det er mulig at likestillingshensyn tilsier at perioden må utvides noe da det neppe vil være praktisk mulig for et aksjeselskap å få gjennomført tilbakebetalingen like raskt.

Det er først og fremst hensynet til soliditet og konsolidering som ligger bak reglene om reservefondsavsetning. Inntjening skal ikke utdeles i sin helhet, men også gi grunnlag for en mer solid virksomhet. Soliditetshensynet viser seg bl.a. i reglen som krever ekstraordinær reservefondsavsetning når utbyttet er stort i forhold til selskapets egenkapital (jf her asl. § 12-1 annet ledd nr. 2). Bestemmelsen har imidlertid en svakhet: kravet til ytterligere konsolidering bygger på avsatt reservefond ved inngangen til året. Denne avsetningen kan ved fondsemisjon og nedskrivning på kapital allerede være tatt ut av selskapet. Konsolideringsbehovet kan derfor være atskillig større enn det denne bestemmelsen synes å bygge på.

Reglene om krav til avsetning til reservefond er til dels kompliserte. Forslaget til ny aksjelov opprettholder dette systemet. Under forutsetning av at det jeg har kalt fondsemisjonsmodellen (med systematisk "tømming" av reservefondet) er lovlig og lovgiver er oppmerksom på den muligheten metoden gir, kan det synes noe underlig at man velger å ville opprettholde et system som fremtrer som svært strengt m.h.t. oppbygging av egenkapital basert på inntjening. Når realiteten er en annen enn det loven gir inntrykk, av burde man nøye seg med den foreslåtte regel i § 3-5 annet ledd som gir uttrykk for at det skal foretas en forsvarlighetsurdering av egenkapitalen (vurdert i forhold til risiko og omfanget av virksomheten).

### 33.36 Betydningen av skillet mellom tilbakebetaling av aksjekapital og utbytte.

Hverken aksjeselskaper eller filialer kan fortløpende overføre overskudd generert i løpet av året. Det må foreligge et fastsatt regnskap for siste regnskapsår. For aksjeselskaper følger dette av asl. § 12-5, mens petrsctl. § 5 a annet ledd gir tilsvarende regler for filialer.

Siden fondsemittert aksjekapital vil måtte bindes en viss tid i selskapet må det i utgangspunktet kunne antas at selskapene ønsker å maksimere det beløpet som blir klassifisert som utbytteutdeling (forutsetningen er her hele tiden at selskapene ønsker fortest mulig å oppnå minst mulig egenkapital). Dette må gjelde ubetinget for filialer siden disse uansett ikke skal betale kildeskatt. For aksjeselskaper vil det derimot kunne tenkes tilfeller hvor det vil fremstå som mest lønnsomt å la hele overskuddet gå veien om fondsemisjon og nedskrivning. Dette fordi man da vil kunne unngå all kildeskatt (innløsning av enkeltaksje). Antakelig vil en slik fremgangsmåte bare bli aktuell dersom selskapets inntektsforhold er slik at utbyttet for en vesentlig del vil bli tilordnet annen inntekt enn utvinning. Kildeskatten på denne delen av utbyttet må da avveies mot den skattemessige betydningen av å måtte binde kapitalen ytterligere noen måneder.

## 33.4 Regnskapsreformen av 1992: Utsatt skatt

### 33.41 Innledning

I utgangspunktet skulle man kanskje ikke tro at føringen av skattekostnad og skatteforpliktelse i finansregnskapet var av interesse for skattemyndighetene. Det dreier seg nemlig om en ikke fradragsberettiget kostnad uten betydning for den skattepliktige inntekten. Imidlertid vil disse postene påvirke egenkapitaldannelsen i selskapene og denne vil som påvist i kap. 33.1 ha stor betydning for inntektsgenereringen. Skattemyndigheten må derfor påse at regnskapet er oppgjort i samsvar med regnskapsrettslige regler og at disse ikke er benyttet som et redskap for ulovlig egenkapitalminimalisering.

De nye reglene om behandlingen av skatt i finansregnskapet ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1992. Forarbeidene til de nye regnskapsreglene - i asl. se særlig §§ 11-5, 11-6, 11-8 nr. 17, 11-10 fjerde ledd og 11-11 syvende ledd - er Ot.prp. nr. 67 (1991-92) og Innst. O. nr. 77 (1991-92). Av Ot.prp. nr. 67 fremgår det at forslagene i proposisjonen "bygger i det alt vesentlige på en delutredning av Regnskapslovutvalget, trykt i NOU 1992:13 Regnskapsmessig behandling av skatt". Denne utredningen vil derfor også være en sentral rettskilde på dette området. Av vesentlig interesse i denne sammenheng vil også være Norsk RegnskapsStiftelse (NRS): Revidert foreløpig norsk regnskapsstandard, Skatt, utgitt i oktober 1993. Den opprinnelige foreløpige standarden på dette området ble utgitt i oktober 1992.

De nye reglene innebærer at den tidligere avstemmingsmodellen (koblingsmodellen) er erstattet med en utsatt skatt-modell hvor **skattekostnaden** i resultatregnskapet fremkommer som summen av **betalbare skatter** på årets resultat og årets **endring av utsatt skatt**. Ulike periodiserings- og verdivurderingsregler mellom finans- og skatteregnskapet, gir opphav til enten **positive eller negative midlertidige forskjeller**. Med positiv forskjell menes at det skattemessige resultat er mindre enn det

regnskapsmessige (er forholdet omvendt er forskjellen altså negativ). Utsatt skatt beregnes på grunnlag av netto positive midlertidige forskjeller ved utgangen av hvert år. Når det gjelder midlertidige forskjeller skilles det mellom **tidsforskjeller** og **andre midlertidige resultatforskjeller**. Tidsforskjeller er forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat som oppstår i en periode og reverserer i en annen periode (typisk: avskrivninger). Andre midlertidige forskjeller oppstår når regnskapsmessige balanseverdier endres ved f.eks. oppskrivning, disse blir midlertidige når de reverseres i senere perioder. **Permanente forskjeller** er forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier som ikke reverseres i senere perioder. Permanente forskjeller påvirker bare betalbar skatt.

De nye reglene bygger på en såkalt **gjeldsmetode** hvor de midlertidige forskjellene enten resulterer i forskuddsbetalte skatter (**utsatte skattefordeler**) eller skatter som forfaller i fremtiden (**utsatte skatteforpliktelser**). Metoden forutsetter at det foretas en årlig vurdering på grunnlag av de skatteregler som da er relevante (**nominelle satser på balansedagen**). Det skal heller **ikke** foretas **neddiskontering**. Utsatt skatt beregnes på grunnlag av alle midlertidige forskjeller (**full avsetning**).

Denne sterkt konsentrerte fremstillingen av utsatt skatt-modellen er tatt med av hensyn til den videre begrepsbruken. Det er ikke meningen å gi noen omfattende redegjørelse for de nye reglene. Fokus vil her være på hvilken betydning disse reglene kan få for beskatningen. Og som fremhevet ovenfor: det er forholdet til egenkapitalen og disponeringen av denne som da er av interesse. Det sentrale element i denne sammenheng vil da være såkalt ubeskattet egenkapital: i den tidligere koblingsmodellen ble denne i sin helhet ført i balansen som betingede skattefrie avsetninger. Ved overgangen til nytt system ble det gitt anledning til å overføre en ikke uvesentlig del av disse avsetningene (dette gjaldt først og fremst selskaper som drev annen virksomhet enn utvinning) til et tilbakeføringsfond (konsolideringsfond, negative saldi, oppskrevet varelager eller varekontrakter) som likestilt med beskattet egenkapital. Denne egenkapitalen måtte imidlertid bindes etter bestemte regler, se asl. § 12-3. For den delen av den ubeskattede egenkapitalen som ikke omfattes av reglene om tilbakeføringsfond er imidlertid den alt overveiende hovedregel at denne måtte splittes i en egenkapitaldel og en utsatt skatteforpliktelse. Det sentrale poeng her er at egenkapitaldelen kunne anses som **fri egenkapital** (jf her bl.a. Innst. O nr. 77 pkt. 3.4). For utvinningsselskapene hvor den vesentligste delen av ubeskattet egenkapital normalt bestod av skattemessige meravskrivninger (anleggsreserver) - i den nye terminologien: positive midlertidige forskjeller - ga dette en helt ny situasjon m.h.t. mulighet for skattefrie kapitaloverføringer. Ved omarbeiding av inngående balanse for 1992 (utgående 1991) etter de nye reglene ga dette - etter Oljeskattekontorets beregninger - utvinningsselskapene en samlet økning i (fri) egenkapital på ca. 34,5 milliarder kroner. I dette tallet er også de norske utvinningsselskapene inkludert.

Innføringen av utsatt skatt ga altså umiddelbart en betydelig økning i fri egenkapital, men også en mulighet for fremtidig økninger dersom de positive midlertidige forskjeller fortsetter å øke - regnskapsmessig resultat vil bare bli belastet skatteforpliktelsen som hviler på økningen i positive midlertidige forskjeller. Overføring til eierne av denne kapitalen, vil, dersom den overføres i form av utbytte, for norske aksjonærer gi krav på

godtgjørelse, mens utenlandske aksjonærere (f.o.m. 1993) vil slippe kildeskatt på den delen av utbyttet som anses å stamme fra utvinningsvirksomhet.

I relasjon til beregningen av fri egenkapital på inngående balanse for 1992 og fremtidig regnskapsmessig overskudd er det to elementer som vil stå sentralt, nemlig 1) (netto) positive midlertidige forskjeller og 2) skatteprosenten (her i betydningen: fremgangsmåten ved beregningen av skatteforpliktelsen som hviler på forskjellen). Selskapenes interesse vil gå i retning av maksimering av positive midlertidige forskjeller (se kapittel 33.43) og lavest mulig skatteprosent. Når det gjelder skatteprosenten har (den eventuelle) uenigheten utelukkende knyttet seg til hvilken betydning fremtidig friinntekt på foretatte investeringer skal tillegges. (Se her kapittel 33.42)

### **33.42 Kan den fremtidige skattereduksjonen som ligger i fremtidig friinntekt (på allerede foretatte investeringer) anvendes som en reduksjonspost mot utsatt skatteforpliktelsen ?**

Det kan innledningsvis være grunn til å fastslå at det i utgangspunktet ikke synes å være noen uenighet om at man, ved beregningen av utsatt skatt, normalt skal bruke vedkommende inntektsårs nominelle skattesats (unntak kan bl.a. være dersom man vet at en annen skatteprosent vil bli anvendt for kommende år). For oljeselskapene betyr dette for tiden en skatteprosent på 78 på de midlertidige forskjeller som knytter seg utvinningsvirksomheten. Det synes heller ikke å være noen uenighet om de grunnleggende prinsipper systemet bygger på (jf. 33.41 ovenfor), bl.a. at systemet forutsetter nominelle beløp lagt til grunn: selv om skatteforpliktelsen gjelder fremtiden skal den ikke neddiskonteres til nåverdi. Skatteforpliktelsen vil altså bli overvurdert.

På ett punkt gir imidlertid ikke lovgivningen noe klart svar, og det gjelder behandlingen av fremtidig friinntekt ved beregningen av skatteforpliktelsen. Så vidt jeg kan se er spørsmålet overhodet ikke berørt hverken i utredningen eller proposisjonen/innstillingen. Jeg antar at det må kunne legges til grunn at spørsmålet i det hele tatt ikke er vurdert. Problemstillingen illustreres her best ved et praktisk eksempel: et selskap som investerer 100 i år 1 i faste installasjoner på sokkelen har dette året og de påfølgende fem årene krav på en friinntektsfradrag på 5, tilsammen 30, i grunnlaget for beregning av særskatt. Friinntekten på 5 i år 1 reduserer dette årets betalbare skatt dersom selskapet er i særskatteposisjon. De resterende 25 vil derimot ikke gi noen umiddelbar virkning. De aller fleste selskapene (med et par unntak) mente imidlertid at det ved fastsettelsen av utsatt skatteforpliktelsen måtte tas hensyn til den skattereduserende effekt den foretatte investering ville få. (I vårt eksempel ligger det en skattereduksjon på  $25 \times 50\%$  (særskattesats) = 12,5.) Ved beregningen av utsatt skatt valgte derfor disse selskapene å redusere skatteforpliktelsen som hvilte på de positive midlertidige forskjellene med skatteeffekten av fremtidig friinntekt på allerede foretatte investeringer. Det kan synes som om realiteten her er at fremtidig friinntekt er behandlet som en negativ midlertidig forskjell. Det er imidlertid neppe rettslig grunnlag for en slik klassifisering. Fremgangsmåten behøver likevel ikke av den grunn være ulovlig.

Betydningen av om selskapene kunne ta hensyn til fremtidig friinntekt ved beregning av skatteforpliktelsen viste seg særlig når det gjaldt omarbeiding av inngående balanse for 1992: for de 12-14 største selskapene ville en slik beregningsmåte det samlet resultere i ca. 9 milliarder kroner høyere fri egenkapital.

Det er ingen uklarhet m.h.t. hvordan selskapene, rent teknisk, har tatt hensyn til fremtidig friinntekt ved beregningen av utsatt skatt-forpliktelsen. Det kan imidlertid synes noe uklart hvordan selskapene har ment at dette skal passe inn i den begrepsbruken som den nye regnskapsmodellen bruker. Umiddelbart må det f.eks. kunne slås fast at fremtidig friinntekt hverken er en midlertidig eller permanent forskjell (i det minste at disse begrepene passer svært dårlig). Friinntekt er nemlig en post som ikke vil gjenfinnes i finansregnskapet; den fungerer utelukkende som en beregningsteknisk størrelse ved fastsettelsen av et bestemt inntektsskattegrunnlag, nemlig særskattegrunnlaget. Den er et særlig fradrag som overhodet ikke har noe med periodisering av faktiske inntekter eller kostnader (eventuelt verdivurderinger) i finansregnskapet å gjøre.

I Norsk RegnskapsStiftelses første foreløpige regnskapsstandard om skatt (oktober 1992) gis det uttrykk for at "[F]riinntekt skal behandles som en permanent forskjell." Dette standpunkt er forlatt i revidert foreløpig standard (oktober 1993) hvor det fastslås at det skal tas hensyn til "opparbeidet" friinntekt. Det gis ingen eksakt anvisning på hvordan dette skal gjøres (det opplyses at det er delte meninger om hvordan "reduksjonen skal fordeles"). Imidlertid heter det "[E]n enkel og praktisk metode er å la opparbeidet friinntekt, fratrullet den delen som er benyttet til å redusere betalbar skatt, redusere særskatt på netto midlertidige positive forskjeller." Altså en metode i samsvar med den det store flertallet av selskapene valgte allerede for inntektsåret 1992.

Når revidert foreløpig standard bruker begrepet "opparbeidet" om friinntekten er det grunn til å påpeke at den friinntekt det her er snakk om ikke er opparbeidet i skatterettslig forstand. Dette er ikke noe stort poeng i denne sammenheng, men kan kanskje illustrerer en noe lettvtint bruk av begreper. Bortsett fra å angi at "det må tas hensyn til det skattereduserende element opparbeidet friinntekt, ... , representerer", er det ikke gjort noe forsøk på å innpasse friinntekten i forhold til den begrepsbruk utsatt skatt- modellen bygger på. Det er også grunn til å merke seg at i forhold til det kompliserte regnskapsrettslige problem vi her står overfor, er den anbefalte løsning ikke gitt noen kildemessig forankring. Det må derfor kunne legges til grunn at de som har utformet standarden, har ment at man med utgangspunkt i de formål systemendringen bygget på stod fritt til, innenfor rammen av god regnskapsskikk, å utforme løsninger på dette området.

Jeg antar også at dette var oljeselskapenes holdning. En gruppe selskaper konkluderte overfor NRS bla. slik: "Diskusjonen om friinntekt er en permanent eller midlertidig forskjell, er i utgangspunktet uinteressant. En må se på realiteten av friinntekten når en skal avgjøre den regnskapsmessige behandlingen av denne." Gruppen fremholder formålet "å sikre en riktig verdiansettelse av utsatt skatt/usatt skattefordel ved utgangen av hver periode i henhold til gjeldsmetoden" som grunnlag for den valgte fremgangsmåte.



Regnskapsrettslig mener jeg at man, som påpekt ovenfor, må ta utgangspunkt i at fremtidig friinntekt hverken er en midlertidig eller permanent forskjell - løsningen kan altså ikke forankres i disse begrepene. Dette betyr at man i første omgang må beregne utsatt skatt på grunnlag av netto midlertidige forskjeller multiplisert med nominell skatteprosent. Dernest må det tas standpunkt til om lov eller lovforarbeider gir rom for at den beregnede skatteforpliktelsen kan reduseres med den skattevirkning fremtidig friinntekten vil gi som følge av allerede foretatte investeringer. Gir lov eller lovforarbeider få eller ingen holdepunkter må man deretter ta standpunkt til om man befinner seg innenfor det området god regnskapsskikk kan regulere. Lovarbeidene gir klart uttrykk for at innføring av reglene om utsatt skatt krever at en ikke uvesentlig del av systemet utformes via praksis (god regnskapsskikk). Det vises her til Ot.prp. nr. 67 pkt. 5.1 hvor det bl.a. heter :

"Lovteksten bør, i samsvar med utvalgets forslag, nøye seg med å slå fast de grunnleggende prinsipper for den foreslåtte ordningen med utsatt skatt. Ved en såvidt gjennomgripende nyordning som det her er tale om vil behovet for utarbeidelse av anbefalinger til god regnskapsskikk klart foreligge. For et slikt formål, og for tolkningen av lovens bestemmelser om utsatt skatt, er det rimelig å anta at NOU 1992:13 får betydelig gjennomslagskraft i praksis."

Når lov eller lovforarbeider ikke direkte tar opp problemstillingen i relasjon til betydningen av fremtidig friinntekt som reduksjonspost i forhold til den beregnede skatteforpliktelsen på netto positive midlertidige forskjeller, må man først vurdere hvorvidt man kan finne en løsning på grunnlag av de regler som positivt er gitt og de prinsipper som kan utledes av disse. Systemet er f.eks. slik oppbygget at det ikke bare skal tas hensyn til positive og negative midlertidige forskjeller: under visse forutsetninger skal (skattemessig) underskudd til fremføring kunne utlignes mot positive midlertidige forskjeller. Et spørsmål kunne derfor være om loven her uttømmende regulerte de tilfeller hvor skatteforpliktelsen på netto positive midlertidige forskjeller kan reduseres. Et annet moment som skal nevnes er at systemet bygger på en overvurdering av skatteforpliktelsen når nominelle verdier skal legges til grunn. Formålet er altså ikke - som selskapene så sterkt fremhever - å sikre en riktig verdiansettelse i alle relasjoner. I så fall dreier det seg om en nominell og ikke reell verdiansettelse av skatteforpliktelsen. Hensynet til et praktikabelt system tilsier vel også at dette formålet vil måtte modereres i enkelte tilfeller.

Ved ligningen for inntektsåret 1992 mente Oljeskattenemnda i utgangspunktet at lov og lovforarbeider ikke ga grunnlag for den behandlingen av fremtidig friinntekt i forhold til utsatt skatt som det store flertall av selskapene hadde gjennomført i sine regnskaper. Dette standpunkt hadde dessuten solid støtte i NRS's foreløpige standard som uten forbehold anbefalte at friinntekt skulle behandles som en permanent forskjell. For inntektsåret 1992 ville et slikt standpunkt imidlertid ikke få noen skattemessige konsekvenser for selskapene (om slike konsekvenser: se kap. 33.44) da det, etter nærmere undersøkelser, viste seg at det ikke var foretatt kapitaloverføringer i 1992 på grunnlag av de disposisjonsfond selskapenes behandling av fremtidig friinntekt resulterte i.

For 1993 foreligger det som tidligere nevnt en revidert foreløpig standard som gir sin tilslutning til selskapenes behandlingsmåte. Oljeskattenemnda har allerede vurdert

hvilken betydning dette skal tillegges ved ligningen for 1993. Det er i denne sammenheng grunn til å presisere at den reviderte foreløpige standarden ikke medfører at det pr. idag foreligger en bindende norm for god regnskapsskikk på dette området. Nemnda fant likevel - under tvil - ikke å ville opprettholde det standpunkt som ble tatt ved ligningen for 1992. Det er ikke gitt noen skriftlige begrunnelser fra nemndas side.

### 33.43 Maksimering av midlertidige positive forskjeller ?

Når økning i netto midlertidige forskjeller kan øke grunnlaget for kapitaloverføringer må det, som tidligere påpekt, forventes at oljeselskapene vil undersøke de mulighetene som ligger i regnskapsreglene for maksimering av slike forskjeller. For at skattemyndighetene skal kunne gripe inn må selskapene ha gått ut over de - normalt relativt vide og skjønnspregede - rammene som regnskapsreglene setter når det gjelder periodisering og verdivurderinger. Det kan f.eks. være vanskelig å angi klart hvor den nedre grense for regnskapsmessig avskrivning på faste installasjoner går - antakelig må det kunne kreves at avskrivningene i det minste følger en produksjonsenhetsmetode (unit of production). Det kan også tenkes tilfeller der det vil være uenighet om det foreligger en særskilt skatterettslig periodiseringsregel - dette er jo selve forutsetningen for at det skal kunne oppstå midlertidige forskjeller: utgangspunktet er som kjent ellers at regnskapet skal legges til grunn (jf. sktl. § 50 annet ledd). Innenfor petroleumsskatteretten vil dette spørsmålet kunne tenkes reist i relasjon til periodisering av letekostnader. Enkelte vil kanskje hevde at petrsktf. § 3 som fastslår at letekostnader ikke kreves aktivert også gir en egen skatteregel m.h.t. hvordan slike utgifter skal periodiseres. Dette er neppe riktig: bestemmelsen er bare tatt med for å klargjøre at letekostnader ikke omfattes av aktiveringsplikten for utbyggingsomkostninger. Kan letekostnader aktiveres og avskrives på grunnlag av regnskapsregler (f.eks. rskl. § 21 sjuende ledd eller asl § 11-11 fjerde ledd) må dette også legges til grunn i skatteregnskapet dersom selskapene velger en slik fremgangsmåte i finansregnskapet.

Etter sktl. § 50 femte ledd gir ikke lenger avsetninger etter god regnskapsskikk grunnlag for skattemessig fradrag. En slik avsetning vil derfor redusere det regnskapsmessige resultat og dermed grunnlaget for kapitaloverføring (utbytteutdeling) med hele avsetningen mens skattekostnaden bare reduseres med skattefordelen avsetningen representerer under forutsetning av at den bedømmes som en negativ midlertidig forskjell. Det må derfor antas at selskapene vil være tilbakeholdne med å foreta slike avsetninger. I relasjon til utvinningsvirksomhet er det særlig spørsmålet om det kan kreves at selskapene foretar avsetninger for å møte (eventuell) fjerningsforpliktelse som vil være av interesse. Siden det her gjelder særlige regler m.h.t. statens forpliktelser til å refundere en andel av fjerningskostnadene (jf Fjerningsfordelingsloven) vil avsetningen måtte være en nettoavsetning (dvs. uten skattevirkning - en permanent forskjell). Spørsmålet om det kan stilles krav om regnskapsmessig avsetning for å møte en eventuell fjerningsforpliktelse vil bli vurdert nærmere ved den kommende ligningsbehandlingen.

Mulighetene til å påvirke grunnlaget for kapitaloverføringer via midlertidige forskjeller er flere enn det som er nevnt her (jf bl.a. den indirekte virkningen av oppskrivning som erstatning for krav til reservefondsavsetning). Det er derfor viktig at

skattemyndighetene holder et våkent øye med utviklingen på området. Innføring av korreksjonsskatt også for utvinningsselskaper vil imidlertid løse problemet.

### 33.44 Skattemessige konsekvenser av en eventuell ulovlig utsatt skatt-avsetning

Siden Oljeskattenemnda har valgt ikke å anse selskapenes behandling av fremtidig friinntekt i relasjon til utsatt skatt-avsetningen som ulovlig, har spørsmålet om hvilke skattemessige konsekvenser en ulovlig (for lav) avsetning skal få ennå ikke vært drøftet i sin fulle bredde. Når det gjelder ulovlige utdelinger til norske aksjonærer synes konsekvensen å måtte bli at disse ikke gir grunnlag for godtgjørelse. For selskaper med utenlandske eiere vil det antakelig være naturlig å ligne selskapet som om utdelingen ikke hadde funnet sted, dvs å tilordne selskapet den inntekten det ville ha hatt om kapitalgrunnlaget ikke var redusert.

### 33.5 Beløpsmessige konsekvenser

En fullstendig analyse av hvilken virkning skatte- og regnskapsreformen av 1992 hadde for oljeselskapenes kapitalstruktur ville kreve at man tok utgangspunkt i handlingsmønsteret før reformen og videreførte dette for årene etter reformen. På denne måten ville man kunne sammenligne den egenkapital selskapene ville ha hatt om det gamle systemet var blitt opprettholdt med den egenkapital selskapene faktisk fikk etter reformen. En slik analyse har Oljeskattekontoret ikke utført.

Derimot har vi sett nærmere på de utbytte- og kapitaloverføringer som selskapene har foretatt (eventuelt avsatt for) på grunnlag av regnskapene for 1992 og 1993.

I 1992 overført selskapene ca. 7,2 milliarder kroner som ikke knyttet seg til utbytteavsetninger på grunnlag av 1991-regnskapet (dvs. 7,2 mrd. utover avsetninger på grunnlag av den gamle systemet). I 1993 er det videre samlet overført ca. 13,8 milliarder kroner som stammer fra utbytteavsetninger for 1992 og oppløsning av egenkapital i 1993 - oppløsning av egenkapital i 1993 utbetalt i 1993 utgjorde ca 4,8 milliarder kroner. Det er dessuten på grunnlag av 1993-regnskap avsatt 5,3 milliarder kroner til utbetaling i 1994. (Det vises også til omtale av utbetalingene for disse årene i Finansdepartementets høringsnotat av 30.06.94 s. 5, omtalt foran under kapittel 33.1).

Vi har også sett på utviklingen når det gjelder gjeldsandeler for årene 1991 (omregnet etter de nye regnskapsreglene), 1992 og 1993. Utviklingen mot større gjeldsandeler er helt klar. Med utgangspunkt i tallene for de enkelte selskapene har jeg foretatt en svært forenklet gjennomsnittsberegning av utviklingen i gjeldsandelene for 16 (av de antatt viktigste) utenlandsk eiede selskapene. Gjennomsnittsberegningen er uveiet. Denne viser at gjennomsnittlig gjeldsandel i 1991 var 66 %, at den steg til 73,5 % i 1992 og at den ved utgangen av 1993 var steget ytterligere til 78 %. Denne beregningen av gjennomsnittlig gjeldsandel antas å gi et svært forsiktig bilde av utviklingen, siden noen av de største selskapene har hatt en mye mer dramatisk utvikling. (Ett av de store selskapene øket f.eks. sin gjeldsandel med 60 prosentpoeng fra 1991 til 1993.)

### 33.6 Konklusjon.

Hvilken lærdom kan man så trekke på grunnlag av de "kapitalstrukturproblemer" som fulgte i kjølvannet av skatte- og regnskapsreformen 1992 ? Svaret gir seg i grunnen selv:

det er uheldig om man for skatteformål bygger forventningene om egenkapitaldannelsen på regnskapsreglene. At finansregnskapet har en sentral plass i beskatningen er nok ikke så unaturlig når det gjelder rene periodiseringsregler. Når det gjelder kapitalstruktur er det nok grunn til å være mer forsiktig: tilpasningen her vil kunne styres av en rekke (for lovgiver tildels "ukjente") faktorer. Forventningen om en bestemt utvikling vil derfor lett kunne bli gal.

(Også i det "gamle" systemet oppstod det fra tid til annen "forstyrrelser" som ikke var forutsett: Et eksempel er her da regnskapsreglene ble endret dithen at avsatt utbytte skulle føres opp i balansen som gjeld. Dette kunne føre til krav om økte reservefondsavsetninger og dermed redusert fradragsberettiget utbytte. Oljeselskapene mente derfor at en endring av regnskapsreglene indirekte hadde gitt en skatteskjerpelse. På denne bakgrunn ble det gitt forskrifter som fastslo at avsatt utbytte ikke skulle regnes som gjeld ved beregningen av reservefondsavsetninge (se forskrift av 14.11.86). Et annet eksempel knytter seg til betaling av skatter: enkelte selskap valgte å forskuddsbetale påløpne skatter (for oljeselskapene gjaldt dette 2. termin terminskatt) før årsskiftet for å redusere gjelden i balansen for derigjennom å muliggjøre økning av grunnlaget for beregning av fradragsberettiget utbytte.)

## 34. SÆRLIGE UTBYTTESPØRSMÅL

### ***34.1 Uomtvistet feil i betalbar skatt: forholdet til kravet om at utbyttet må være lovlig for at godtgjørelse skal innrømmes.***

Et norsk aksjeselskap hadde for inntektsåret 1992 medtatt et friinntektsgrunnlag for 16. gang, dvs. grunnlaget var tatt med for første gang i 1977. Etter overgangsbestemmelser gitt ved lov av 19. desember 1986 nr. 73, senest endret ved reformen i 1992, kan kostnader til erverv av driftsmidler pådratt før 1. januar 1987 medregnes i friinntektsgrunnlaget i 15 år, se II nr. 4. Selskapet hadde altså krevet friinntekt ett år for mye på dette grunnlaget. Feilen ble oppdaget som følge av kontroll ved Oljeskattekontoret. Denne kontrollen krevet gjennomgåelse av friinntektspåstand og selvangivelsesbehandling for inntektsårene 1976, 1977, 1991 og 1992.

Selskapet bestred ikke at det var krevet for høyt friinntektsfradrag for 1992 - feilen var altså uomtvistet. Konsekvensen av feilen var for det første at påstått særskattegrunnlag var for lavt. Dette ble selvsagt rettet opp ved ligningen. En annen og mer indirekte konsekvens knytter seg til utbytteutdelingen: for høy friinntekt medførte at selskapet beregnet for lav betalbar skatt. Dette medførte igjen at regnskapsmessig resultat ble for høyt og at selskapet derfor utbetalt for mye i utbytte. I utgangspunktet må da utbyttet karakteriseres som ulovlig. Den skatterettslige konsekvensen synes derfor å måtte være at det ulovlige utbyttet ikke gir grunnlag for godtgjørelse på mottakers hånd. Jf. selskapsskattelovens § 3-4 nr. 1, annet punktum. Det er også mulig at det ville være adgang til å vurdere en "som om"-ligning av selskapet, dvs. ligne selskapet som om den ulovlige utdelingen ikke hadde funnet sted, jf her kapittel 33.44. Oljeskattenemndas kompetanse knytter seg antakelig bare til det å kunne fastslå at utbyttet er ulovlig og på det grunnlaget fastsette inntekten for selskapet som har foretatt utdelingen. Dette reiser i relasjon til godtgjørelsen spørsmål om en eventuell underkjennelse av utbytteutdelingen vil være bindende for andre skattemyndigheter.

Ved ligningen påberopte selskapet seg for det første subjektive forhold: feilen var et faktum man ikke var klar over ved regnskapavleggelsen og den uriktige fradragsføringen skyldtes derfor ikke noen bevisst handling fra selskapets side. Oljeskattenemnda mente imidlertid at bedømmelsen her måtte være objektiv: friinntekstpåstanden var positivt uriktig og utbyttet dermed ulovlig.

Selskapet påberopte seg videre - på bakgrunn av forarbeidene til selskapsskatteloven - en lojalitetsstandard. En standard som også vil måtte gjelde i forhold til skattemyndighetene. (Selskapet kunne neppe sies å ha opptrådt illojalt overfor kreditorer eller ulike eierinteresser.) Denne standarden gir, slik oljeskattemyndighetene så det, liten veiledning i denne konkrete saken. Oljeskattemyndighetene valgte derfor å trekke visse paralleller til den praksis som knyttet seg til kravet om at utbytteutdelingen skulle være lovlig for at utbyttefradrag skulle innrømmes i det tidligere skattesystemet (dvs. før 1992), jf. tidligere aksjeskattelov § 8. Utgangspunktet var her at det ikke skulle tas hensyn til fravikelser ved (årets) ligningen ved fastsettelsen av utbyttefradraget - skatteavsetningen i finansregnskapet skulle altså ikke, for skatteformål, korrigeres i samsvar med ligningen. Dette forutsatte imidlertid at skatteavsetningen, fra selskapets side, bygget på en seriøs/forsvarlig vurdering, jf. utv. 1981 s. 693. At skattemyndighetene er uenig med skattyter fratok selvsagt ikke nødvendigvis skatteavsetningen karakteren av å være seriøs. Uenigheten måtte heller ikke nødvendigvis føre til klage fra skattyteren. I relasjon til situasjonen der det forelå en uomtvistet feil forelå det ingen konkrete avgjørelser. I teorien var nok standpunktet da at det skulle foretas en korrigering, men det er noe uklart hvorvidt dette var fulgt opp i praksis.

Aksjelovens tidligere regler om skatteavsetning (før reglene om utsatt skatt ble innført) bygget på at eventuelle avvik mellom avsetning og faktisk ilignet skatt skulle tas inn som korreksjonspost i resultatregnskapet. Dette gir imidlertid liten veiledning i forhold til spørsmålet om det, for skatteformål, skulle foretas en korrigering i fradragsberettiget utbytte i de tilfellene det forelå uomtvistede feil i skatteavsetningen.

Etter en helhetsvurdering, hvor også kompetansespørsmålet inngikk, og under en viss tvil, valgte nemnda ikke å forfølge spørsmålet videre. Det ble i den forbindelse lagt en viss vekt på at feilen ville bli rettet opp i neste års resultatregnskap og dermed redusere utbyttegrunnlaget tilsvarende. Det beløp aksjonærene fikk godskrevet som godtgjørelse ved utdelingen i 1993 ville dermed bli tilsvarende redusert ved utdelingen i 1994. Avgjørelsen bygget på en konkret vurdering og kan neppe tas som et uttrykk for en generell regel om at uomtvistede feil aldri vil kunne få konsekvenser for godtgjørelsen. I alle tilfelle vil man måtte slå ned på tilfeller som fremstår som utnyttelse av muligheten til å fremskynde godtgjørelsen.

(Det nevnes i denne forbindelse at feilen medførte at selskapet ble ilagt tilleggsskatt, se kapittel 38).

### **34.2 Fordelingsgrunnlag for kildeskatt på utbytte utdelt i 1993 på grunnlag av avlagt regnskap for 1992.**

Petroleumsskattereformen av 1992 forutsetter at det ikke lenger skal betales kildeskatt på utbytte når grunnlaget for utdelingen er særskattepliktig inntekt. Denne forutsetningen har selvsagt sammenheng med bortfallet av fradragsretten for utdelt utbytte. I og med at utbytte utdeles året etter inntektsåret ble reglene som unntar mottatt utbytte fra kildeskatt innført først fra og med inntektsåret 1993 - se SV 1993 § 4-4. For inntektsåret 1992 måtte man gi særskilte regler når det gjaldt beskatning av utbytte siden utbytteutdelinger i 1992 sett fra det utdelende selskaps side var beskattet etter det gamle skattesystem. Mottaker av utbytte i 1992 ble derfor egentlig beskattet etter reglene som gjaldt før reformen i 1992 - se SV 1992 § 3-2. Fra og med 1993 vil mottatt utbytte måtte klassifiseres som alminnelig inntekt. (Kapittel 3 i selsktl. trådte i kraft først fra 1. januar 1993, jf selsktl. § 9-1 nr. 3.)

Etter SV 1993 § 4-4 siste punktum skal "[A]ksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrasket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt." Den delen av aksjeutbyttet som etter denne fordelingsregelen tilordnes særskattepliktig inntekt (anses å stamme fra denne) vil ikke omfattes av kildeskatten.

Et norsk aksjeselskap som driver utvinningsvirksomhet og som dessuten eier et annet selskap som også driver utvinningsvirksomhet henvendte seg til Finansdepartementet for å få departementets syn på om mottatt utbytte fra datterselskapet skal inngå som annen inntekt i det fordelingsgrunnlaget som angis i SV § 4-4 siste punktum. Selskapet mente at i så fall ville regelen ikke være i samsvar med formålet, nemlig at en utbytteutdeling på grunnlag av særskattepliktig inntekt ikke skal undergis kildebeskatning. Forholdet ville da være at det mottatte utbytte for det alt vesentlige ville ha sitt grunnlag i særskattepliktig inntekt, mens det etter fordelingsregelen ville inngå i fordelingsgrunnlaget for den delen av utdelt utbytte som ville bli gjenstand for kildeskatt.

I departementet's svarbrev (av 5.4 1993) heter det:

" .... reises spørsmål om utbytte som [morselskapet] har mottatt fra sitt heleide datterselskap [navn], skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter § 4-4 tredje pkt. Avgjørende for besvarelsen er om utbytte er "særskattepliktig inntekt eller "annen inntekt" i § 4-4's forstand

Etter ordlyden i § 4-4 annet og tredje pkt. må utbyttet anses som "annen inntekt" og dermed inngå i fordelingsgrunnlaget som sådan etter § 4-4 tredje pkt. Dette er i samsvar med de alminnelige regler på området. Utbytte regnes ikke som særskattepliktig inntekt hos det mottakende selskap, jf. forskrift av 11. mars 1976 nr. 1 § 22 annet ledd. At overskuddet som er grunnlag for utbyttet fra [datterselskapet] til [morselskapet] er særskattepliktig hos det førstnevnte selskap, er ikke avgjørende i relasjon til skattevedtakets fritak for kildeskatt for utbytte som utdeles av særskattepliktig overskudd hos sistnevnte selskap."

SV 1994 § 4-4 har likelydende ordlyd som SV 1993 § 4-4. I relasjon til SV 1994 er departementets forståelse utvilsomt riktig. Når det gjelder forståelsen av SV for 1993

synes imidlertid departementet å ha oversett spørsmålet om hvilket inntektsår som skal danne grunnlag for fordelingen etter § 4-4 siste punktum. Departementet må antakelig ha lagt til grunn at fordelingsgrunnlaget skal være inntektsåret 1993. Dette kan imidlertid ikke være riktig: Morselskapets utbytteutdeling i 1993 er basert på regnskapet for 1992. Først og fremst derfor må fordelingsgrunnlaget for dette utbyttet være inntektsåret 1992. Det vil dessuten ved utdelingen ikke være mulig å etablere noe fordelingsgrunnlag for 1993 på det tidspunkt utbyttet for 1992 utdeles i 1993 (normalt første kvartal). Når dette er utgangspunktet må man så spørre seg om mottatt utbytte i 1992 tilfredsstiller vilkårene i SV 1993 siste punktum. Et viktig moment her er at bestemmelsen i tillegg til å henvise til "særskattepliktig inntekt" og "annen inntekt" også inneholder en forutsetning om at disse skal kunne klassifiseres som alminnelig inntekt, jf. ordlyden "på grunnlag av alminnelig inntekt". Det spesielle for mottatt utbytte i 1992 er imidlertid, jf ovenfor, at det beskattes etter særskilte regler og ikke som alminnelig inntekt.

Oljeskattenemnda la etter dette til grunn at fordelingsgrunnlaget for morselskapets utdelte utbytte i 1993 på grunnlag av regnskapet for 1992 var inntektsansettelsene for 1992, dog slik at mottatt utbytte i 1992 ikke skulle medtas som "annen inntekt" i fordelingsgrunnlaget.

### ***34.3 Overføring av aksjer til overpris mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser - endringssak (jf ligning 1991). Anmodning om endring av regnskap.***

Det vises til Del IV, kap. 25.2 som omhandler problemstillingen. Hovedspørsmålet i denne saken gjaldt hvorvidt forskrift av 13. mai 1991 nr. 36 (gitt med hjemmel i "omdannelsesloven" også kalt "61-loven" (lov av 9. juni 1961 nr. 16) § 1) hjemlet skattefrihet for overdragelser til overpris (dvs. påhvilende et latent tap) av aksjer mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme eierinteresser. Saken reiste også et identifikasjonsspørsmål i og med at merprisen ikke var mottatt fra et selskap morselskapet hadde eierinteresser i, men fra et datterdatterselskap. Spørsmålet var derfor om morselskapet i relasjon til utbyttebeskatningsreglene i den tidligere aksjeskattelovs § 3 kunne identifiseres med datterselskapet som eiet datterdatterselskapet (faktum er her noe komplisert, det vises til kap. 25.2).

Redegjørelsen i kap. 25.2 gjelder Oljeskattekontorets foreløpige vurdering av saken siden denne ikke hadde fått sin endelige avklaring ved ligningsbehandlingen. Saken ble imidlertid fremmet for Oljeskattenemnda som endringssak, hovedsakelig basert på de sysnspunktene som det er gjort rede for i kap. 25.2. I vedtak av juni 1993 har så nemndas flertall (3 av 4, ett medlem fraværende) fastslått at det i denne saken var grunnlag for å identifisere morselskapet med datterselskapet i relasjon til utbyttebeskatningsregelen. Nemnda konkluderte videre at forskriften, til tross for ordlyden (denne er gjengitt i kap. 25.2), på grunnlag av lovforarbeider og reelle hensyn, ikke får anvendelse på overføringer til overpris (latent tap).

I tilknytning til denne saken kom også et annet spørsmål opp, nemlig at selskapet i svar på varsel om endring under ligningsbehandlingen krevet fradrag for ytterligere skattemessige avskrivninger. Dette kravet ble av selskapet gjentatt i forbindelse med

endringssaken. Rent faktisk er det klart at selskapet for dette inntektsåret ikke hadde benyttet mulighetene til skattemessige avskrivninger fullt ut.

Ligningslovens ulike regler i kapittel 4 om opplysningsplikt om egne forhold må forstås slik at utgangspunktet er at innlevert selvangivelse er bindende for skattyteren. Hovedregelen vil derfor være at skattyteren ikke har krav på at ligningsmyndighetene godtar forandring av selvangivelsen dersom anmodningen kommer etter utløpet av fristen for innlevering av selvangivelsen. Det antas imidlertid ikke å være slik at ligningsloven innskrenker myndighetenes adgang til å godta endringer av kulansehensyn såfremt de alminnelige fristregler overholdes. Det er videre klart at skattyter under ligningsbehandling og endringssak har krav på å få rettet direkte feil som f.eks. regne- og skrivefeil. Selskapets anmodning i den foreliggende sak faller imidlertid klart utenfor disse tilfeller.

Utgangspunktet i dette tilfellet var altså at skattyter var bundet av sin påstand i selvangivelsen m.h.t. de foretatte avskrivninger. For inntektsåret 1991 gjaldt dessuten bestemmelsen om at avskrivninger måtte være gjennomført i regnskap for at fradrag kunne innrømmes (jf tidligere bestemmelse i sktl. § 50 fjerde ledd).

Som grunnlag for sitt krav påberopte selskapet seg eldre rettspraksis, bl.a. den såkalte "Almoradommen", jf Rt. 1931 s. 195. Oljeskattenemnda antok imidlertid, jf. her også Woldseth i Revisjon og Regnskap 1985 s. 241, at denne praksisen neppe kunne tillegges vesentlig vekt da resultatene "etter all sannsynlighet er foranlediget av at skattyteren ikke kunne fremføre et underskudd". Heller ikke nyere rettspraksis syntes å kunne gi vesentlig veiledning. Oljeskattenemnda valgte etter dette å ta utgangspunkt i administrative uttalelser og da først og fremst de retningslinjer som Lignings-ABC'en trekker opp.

I Lignings-ABC'en for 1991 (jf. s 287-291) fastslås for det første den alminnelige hovedregel om at skattyter ikke har krav på å få endret sine oppgaver etter utløpet av selvangivelsesfristen. I relasjon til den konkrete sak merket nemnda seg dessuten følgende uttalelser:

"Hvis generalforsamlingen i et aksjeselskap ikke godtar styrets forslag til regnskap, kan det kreves at det endrede regnskap blir lagt til grunn ved ligningen. Derimot har selskapet ikke krav på å få lagt til grunn endringer generalforsamlingen har gjort bare som motpost til varslede fravik, f.eks. økede avskrivninger."

-----

"Blir skattyters inntekt forhøyet under ordinær ligning eller endringssak, vil skattyter ikke ha krav på å få føye til nye poster eller forandre poster som ikke direkte knytter seg til inntektstillegget."

I det foreliggende tilfellet var kravet om økede avskrivninger neppe begrunnet ut fra andre hensyn enn det varslede fravik. Det kan heller ikke være tvilsomt at kravet ikke knytter seg til inntektstillegget: en forhøyet avskrivning som følge av inntektstillegg i form av utbytte ville for vedkommende skattyter ikke bare eliminere merskatten på



utbyttet, men også all annen ilignet inntektsskatt. Kravet om økede avskrivninger ville gi selskapet et underskudd til fremføring. Oljeskattenemnda valgte etter dette ikke å imøtekomme selskapets ønske om økede avskrivninger.

## 35. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP.

### ***35.1 Vederlagsfri garantistillelse for beslektede selskaps låneopptak.***

Et selskap hadde sammen med andre konsernselskaper garantert - solidarisk (på engelsk er uttrykket "severally", dvs. hver for seg, brukt) - for to lån som var tatt opp av mor- og søsterselskap. Lånene var tatt opp for å finansiere utbyggingsvirksomhet utenfor norsk sokkel. Bakgrunnen for at selskapet hadde garantert var at låneavtalene inneholdt bestemmelser om at andre konsernselskap skulle tre inn som garantister dersom visse vilkår var oppfylt (bl.a. knyttet til selskapets andel av konsernets totale produksjon og resultat). Garantien gjaldt hele lånebeløpet for begge lånene, men for opptrekk utover et visst beløp forelå det også garanti fra banker ("letters of credit"). For disse garantiene forelå det kontragarantier fra flere av konsernselskapene, men ikke fra den skattyter denne saken gjelder.

Garantien var gitt vederlagsfritt. Ved ligningen ble derfor spørsmålet om godtgjørelse (vederlag for garantien) tatt opp siden det forelå et interessefellesskap mellom de selskapene garantien var gitt til fordel for og garantisten.

Den skattyteren denne saken gjaldt driver virksomhet i Norge ved filial. Virksomheten drives på såkalte single purpose-vilkår, dvs. at selskapet ikke kan etablere selvstendig virksomhet i utlandet ved hovedkontoret eller gjennom annen filial i Norge eller utlandet.

Når selskapet driver virksomhet ved filial i Norge er skattyter i utgangspunktet begrenset skattepliktig til Norge, jf sktl. § 15 første ledd, bokstav c. Når selskapet, som her, driver virksomhet ved fast driftssted er det skattepliktig til Norge for "næringsdrift og virksomhet" samt "inntekt av fast eiendom og løsøre" tilknyttet det faste driftssted i Norge. For utvinningsselskap som driver virksomhet på norsk sokkel ved filial, er det imidlertid viktig å merke seg at for å kunne drive virksomhet med denne organisasjonsformen skal det (i såkalt tilknytningavtale; også kalt "pass through-avtale") settes som vilkår at ordningen ikke medfører mindre skatt til Norge enn om virksomheten var drevet som (norsk) aksjeselskap, jf her bl.a. petrl. § 29 annet ledd.

Det ble av selskapet hevdet at når garantien ikke var gitt av filialen men av selskapet som sådan (hovedkontoret), kunne ikke en eventuell garantiinntekt være skattepliktig til Norge fordi inntekten da ikke ville ha tilknytning til den norske filialen. At garantien rent faktisk var gitt av selskapet og ikke filialen ble ikke bestridt ved ligningen. Det sentrale her er imidlertid at kriteriene for at selskapet måtte tre inn som garantist og garantiens grunnlag utelukkende vil måtte bygge på selskapets virksomhet i Norge (som altså også er selskapets eneste virksomhet). Bedømt som et aksjeselskap ville derfor en eventuell garantiinntekt utvilsomt tilfalle dette. Det kan heller ikke være tvilsomt at garantiinntekten ville måtte tilordnes den norske filialen dersom bedømmelse

utelukkende måtte bygge på en vurdering av om inntekten hadde tilstrekkelig tilknytning til filialen som fast driftssted.

(Selskapet hevdet også at filialens eventuelle grunnlag for garanti (verdiene i filialen) måtte være olje- og gassreservene i grunnen. Siden slike verdier ikke blir tillagt vekt ved en bedømmelse av om oljeselskapene er tynt kapitaliserte, hevdet selskapet, måtte man se bort fra verdiene i grunnen også ved tilordningen av en eventuell garantiinntekt. Dette synspunktet bygger på en fullstendig misforståelse av de grunnleggende forutsetningene tynn kapitaliseringsreglene bygger på: Utgangspunktet for bedømmelsen vil alltid være fremtidig forventet inntjening (representert ved verdiene i grunnen). Poenget er imidlertid at denne forventede inntjeningen ikke alltid vil være tilstrekkelig slik at det også må kreves eksternt tilført egenkapital. Dette har først og fremst sin bakgrunn i risikobetraktninger: selv om alle aktiviteter forutsetningsvis må antas å ha en forventet positiv inntjening vil sannsynlighetssammensetningen i relasjon til ulike utfall kunne være slik at man må kreve tilførsel av risikokapital, dvs. egenkapital.)

Oljeskattemyndighetene la altså til grunn at en eventuell inntekt knyttet til den avgitte garantien måtte tilordnes det norske skattesubjektet. Spørsmålet var derfor - siden interessefellesskap ikke var bestridt - hvorvidt en tilsvarende garanti avgitt i et uavhengig forhold ville tilsi at garantisten ville kreve vederlag. At svaret her må være bekreftende er så opplagt at det ikke skulle kreve nærmere begrunnelse. Selskapet synes heller ikke å bestride dette.

Etter dette måtte man ta stilling til beregningsgrunnlaget og enhetsprisen for garantien, samt klassifiseringen av inntekten. Ved ligningen ble prisen - etter undersøkelser i markedet - skjønnsmessig satt til 0,3 % av det garanterte beløp. Det ble lagt til grunn at dette representerte et prisnivå i det nedre sjikt for denne type garantier. Det ble i denne forbindelse tillagt vekt at det var andre garantister - herunder banker for en del av beløpet. Prisingen synes heller ikke bestridt av selskapet.

Når det gjaldt beregningsgrunnlaget hevdet selskapet at det måtte ses bort fra den delen som det forelå bankgaranti for og at det i denne forbindelse måtte tillegges vekt at selskapet ikke hadde kontragarantert for bankenes "letter of credit".

Oljeskattemyndighetene la imidlertid til grunn at det her forelå en garanti for hele beløpet fra skattyterens side. Garantiansvaret synes ubestridt. Sannsynligheten for at selskapet ville måtte innfri garantien fullt ut er et prisingsspørsmål og er derfor ikke relevant for fastsettelsen av det garanterte beløp (bare dersom sannsynligheten er 0 vil prisen være 0, men det endrer ikke det prinsipielle utgangspunkt at man først må fastsette hvilket beløp det er garantert for).

Det ble, når det gjaldt klassifiseringen av inntekten som ble tilordnet det norske skattesubjekt, uten videre lagt til grunn at denne hverken kunne klassifiseres som en særskattepliktig eller annen virksomhetsinntekt. Selskapet hevdet at en eventuell garantiinntekt måtte bli å beskatte som alminnelig inntekt i kontorkommunen. Oljeskattemyndighetene la imidlertid til grunn at inntekter som følge av avgitte garantier (garantiprovisjoner) måtte omfattes av reglene i petrsktl. § 3 bokstav d som "andre finansielle inntekter". At grunnlaget for garantien ikke nødvendigvis kan

klassifiseres som et finansielt aktivum betyr ikke at en eventuell inntekt ikke kan karakteriseres som finansiell. Garantiens grunnlag må i dette tilfellet antas å være virksomheten som sådan. Vanlig oppfatning innenfor bankvirksomhet og ellers er at garantiprovisjoner behandles som et finansielt element både i relasjon til inntekts- og kostnadssiden. En naturlig språklig forståelse av bestemmelsen i § 3 d tilsier derfor at den skjønnsmessig fastsatte garantiprovisjonen omfattes av regelen. Klagnemnda har dessuten i en kjennelse vedrørende inntektsåret 1975 gitt sin tilslutning til at betalte garantiprovisjoner måtte bli å betrakte på samme måte som renteutgifter og at de derfor var omfattet av aktiveringsretten etter petrsktf. § 2 annet ledd. Det tilføyes dessuten at administrative uttalelser har likestilt garantiprovisjoner med renter.

### ***35.2 Forsikringer i captives - oppdatering. Spesielt: situasjonen i oppstartingsfasen av nytt captive.***

I skrivende stund foreligger ennå ikke den første klagekjennelsen vedrørende forsikringer i captives. Det er fortsatt noe usikkert når denne vil foreligge, men vi har godt håp om at den vil foreligge før årsskiftet.

Grovt skissert kan man si at "captive-spørsmålene" kan deles i tre hovedgrupper: (1) vurderingen av selve captive-konstruksjonen, (2) betydningen av captivets egne forhold og (3) ulike prisingsspørsmål. Det er ikke noe klart skille mellom disse tre gruppene i alle relasjoner og dessuten vil momenter og vurderinger innenfor en "gruppe" også kunne få betydning for de spørsmål som reises innenfor en annen "gruppe". Med utgangspunkt i inndelingen i de tre ovenfor nevnte grupper og med de forbehold som her er nevnt, synes det naturlig å legge til grunn at Klagenemnda har gjort seg ferdig med behandlingen av to første hovedgruppene. Behandlingen av prisingsspørsmålet er altså påbegynt.

I Del III (kapittel 13.1) og Del IV (kapittel 26.3) er det gitt en oversikt over de skattespørsmål oljeskattemyndighetene har vurdert/arbeider med når det gjelder forsikringer tegnet (direkte eller indirekte) i egne forsikringsselskaper (captives). Ytterligere en problemstilling er blitt aktualisert de par-tre siste årene som følge av at flere utvinningsselskap på norsk sokkel nå har valgt å etablere egne (nye) forsikringsselskap. Det siktes her til de særlige spørsmål som oppstartingsfasen reiser. Bl.a. synes disse captivene i denne fasen å ta betydelig større risiki enn det som er vanlig blant vel etablerte selskaper. Vi har registret egenregningsmaksimaler (generelt om de skatterettslige problemstillinger knyttet til denne størrelsen, se kap. 13.1.9 og kap. 26.31) på (godt) over 100 %. Selskapene synes å mene det vil være umulig å etablere nye selskaper uten spesielle risikoeksponeringer den første tiden.

Siden dette spørsmålet gjelder flere selskaper har kontoret valgt å gjennomføre en særskilt analyse av de skattemessige problemstillingene knyttet til oppstartingsfasen av nye captives. Analysen ventes fullført ved utgangen av 1994.

## 36. KLASSIFIKASJON - INNTEKTS- OG FRADRAGSPOSTER

### **36.1 Spørsmål om særskatteplikt ved salg av seismiske data.**

Et utvinningsselskap hadde inngått avtale med et annet (ikke utvinnings-)selskap om kjøp av seismiske data til bruk i egen virksomhet i forbindelse med vurdering av lisenser som skulle tildeles. Avtalen er slik utformet at utvinningsselskapet kjøper seg inn med en viss "andel" i hver undersøkelse. Selskapet som avtalen er inngått med, "administrerer" de forskjellige undersøkelsene og har eiendomsretten til de data som innhentes. Utvinningsselskapet vil bare ha adgang ("shall be made available") til de seismiske dataene. Avtalen er videre slik utformet at den gjør det mulig (under visse forutsetninger) for utvinningsselskapet å få refundert ("recoup") de utgiftene det har hatt ved kjøpet av en "andel" i de seismiske undersøkelsene: Dersom selskapet som har eiendomsretten til seismikken får inntekter ved senere lisensiering av dataene ("subsequent licensing") skal utvinningsselskapet godskrives en andel av disse inntektene, dog begrenset oppad til det beløp selskapet har betalt for sin "andel".

Ved ligningen for inntektsåret 1992 hadde dette selskapet betalt og fått fradrag i utvinningsinntekt for kostnader knyttet til to forskjellige undersøkelser. Det viste seg imidlertid at selskapet i samme inntektsår var blitt refundert utgifter knyttet til de samme to undersøkelsene som samlet nesten tilsvarte det beløp som var utgiftsført. Det refunderte beløp krevet selskapet beskattet som landinntekt. Begrunnelsen for dette er noe uklar; det synes imidlertid som om skattyter knytter dette opp mot hvordan tilsvarende inntekt blir beskattet hos eieren av seismikken.

At inntekten i dette tilfellet må inngå som et kostnadsreduserende element i særskattepliktig inntekt skulle neppe være tvilsomt. Kostnaden for å få tilgang til seismikken er direkte pådratt som et ledd i utvinningsnæringen og refusjonen (inntekten) er igjen et direkte resultat av at selskapet har pådratt seg den samme kostnaden. (Resultatet har dessuten klar støtte i en kjennelse av Klagenemnda vedrørende spørsmålet om særskatteplikt for olje utvunnet av ballastvann, se utv. 1981 s. 681 : tilknytningen til utvinningsvirksomheten kan vel neppe sies å ha vært like nær i det tilfellet som i den foreliggende sak.)

### **36.2 Kostnader i forbindelse med planlegging (forprosjektering) av fjerning (før Stortingets eventuelle vedtak foreligger).**

Etter petrl. § 30 kan staten enten overta vederlagsfritt, inngå avtale om midlertidig bruk eller kreve fjerning av innretninger på norsk kontinentalsokkel når en utvinningstillatelse utløper, helt eller delvis oppgis eller når bruken av innretningen endelig opphører. I de tilfellene hvor rettighetshaverne pålegges å fjerne installasjonene er det innført en ordning hvoretter staten skal dekke en andel av utgiftene. Ordningen er regulert i Fjerningsfordelingsloven (fjfdl.). Formålet med loven er å holde de økonomiske konsekvensene av pålegg om fjerning utenfor skattesystemet. Det vises til petrsktl. § 3 bokstav g; etter denne bestemmelsen er utgifter og statens tilskudd ved fjerning unntatt fra petroleumsskattesystemet: Etter alminnelige regler ville ellers slike utgifter være direkte fradragsberettigede i særskattepliktig inntekt. Bestemmelsen fastslår dessuten at det ikke gis fradrag for avsetning til fremtidige utgifter til fjerning.

Rettighetshaverne til et felt på norsk sokkel hvor produksjonen opphørte i 1993 krevet i 1992 direkte fradrag i sokkelinntekt for kostnader knyttet til planlegging av fjerning av installasjonene på dette feltet. Operatøren hadde klassifisert kostnadene som "forprosjekteringskostnader" og bestod, etter de opplysningene som ble gitt, av kostnader knyttet til en konsekvensanalyse utført av et konsulentfirma, fjerningsstudier utført av en intern prosjektgruppe og ingeniørstudier.

Selskapene begrunnet utgiftsføringen med at det var svært usikkert hvorvidt det overhodet ville bli fattet noe vedtak om fjerning. Etter fjfdl. § 1 er videre utgangspunktet at det er først "[N]år innretninger..... kreves fjernet.." at ordningen med utgiftsrefusjon trer i kraft. Denne bestemmelsen må derfor sette et tidskille for hvilke utgifter som omfattes av loven.

I forarbeidene til loven (Ot.prp. nr. 33 (1985-86)) er det i merknadene til § 1 (se s. 22) gjort nærmere rede for hvilke utgifter som er ment dekket av loven; om uttrykket samlede utgifter heter det :

""De samlede utgiftene ved fjerningen" omfatter alle kostnader fra og med forprosjekteringen til innretningen er demontert og avhendet eller forsvarlig tatt hånd om på annen måte."

Det skulle etter dette være klart at forprosjekteringskostnader omfattes av ordningen. Spørsmålet blir likevel, slik selskapene ser det, om loven uansett kostnadsart oppstiller et ytterligere krav, nemlig at kostnadene må være pådratt etter vedtak om fjerning er fattet. Om denne problemstillingen heter det i forarbeidene (se også her merknadene til § 1 s. 22 i Ot.prp. nr. 33):

"Dersom Stortinget bestemmer at et aktuelt fjerningsprosjekt ikke skal settes i verk, f.eks. fordi staten vil overta installasjonene for å bruke dem til andre formål (jfr. petroleumslovens § 30 første ledd), vil rettighetshavernes forprosjekteringsutgifter komme til fradrag i utvinningsinntekt ved skatteliggingen."

Denne presiseringen må selvsagt knytte seg til forprosjekteringskostnader før vedtak er fattet. Det ville være meningsløst å snakke om forprosjekteringskostnader til fjerning etter at det foreligger vedtak om ikke å kreve fjerning. Det ville heller ikke være naturlig å ta opp problemstillingen om forprosjekteringskostnader før vedtak fattes dersom man mente at de ikke omfattes av ordningen. Det har vært hevdet at en mulig tolkning er at forprosjekteringskostnader skal reverseres når vedtak om fjerning foreligger: dvs. inntil eventuelt vedtak om fjerning foreligger kan kostnadene utgiftsføres, hvis det så fattes vedtak om fjerning må kostnadene trekkes ut av inntektsgrunnlaget og inkluderes i refusjonsordningen. Det sier seg selv at dette ikke kan ha vært meningen når det ikke er presisert uttrykkelig i forarbeidene. Et slikt system krever nemlig avklaring m.h.t. hvordan reverseringen skal gjennomføres: skal tidligere inntektsår endres eller skal reverseringen gjennomføres i det inntektsår vedtaket fattes ?

Oljeskattemyndighetenes oppfatning her er at en naturlig forståelse av omtalen av problemstillingen i forarbeidene klart viser at forprosjekteringskostnader før vedtak foreligger omfattes av refusjonsordningen og at disse bare kan utgiftsføres dersom det

fattes vedtak om at installasjonene ikke skal fjernes. Ordet "Når" i fjfdl. § 1 må derfor forstås slik at det menes "i de tilfeller hvor". Ordlyden i denne paragrafen sammenholdt med reglene for øvrig i loven gir ingen indikasjoner på at man med ordet "Når" her hadde ment å angi et tidsskille - det er kostnadenes art som fremtrer som det sentrale kriterium.

(Problemstillingen er også omtalt i Syversen, se s. 626.)

### **36.3 Renter på resterende skatt.**

Et selskap som i 1992 hadde betalt renter på resterende skatt som følge av at innbetalt terminskatt var mindre enn utlignet skatt foregående år (jf. petrsktl. § 7 nr. 5 b) og terminskatteforskriftens § 5 nr. 1), krevet ved ligningen direkte fradrag i sokkelinntekt for disse rentene. Utgangspunktet for selskapets begrunnelse for dette var bortfallet av skatteplikt/fradragsrett ved lovendring av 20. desember 1991 (jf. sktl. §§ 42 femte ledd og 44 sekstende ledd) for andre typer skatteavregninger (enn de som falt inn under terminskatteordningen). På denne bakgrunn mente selskapet at renter på resterende skatt måtte tilordnes sokkelinntekten etter et tilknytningskriterium. Dette er opplagt galt: endringen hva gjelder andre skatteavregninger får ingen betydning for de renteavregninger som skal gjøres i henhold til det særskilte terminskattesystemet. Disse renteavregningene vil fortsatt inngå i de finansielle postene som skal fordeles etter regelen i petrsktl. § 3 bokstav d. Dette fremgår for øvrig uttrykkelig i kap. 9 i Ot.prp. nr. 64 (1991-92) hvor endring av reglene vedrørende renter på for mye eller lite innbetalt terminskatt ble vurdert.

## **37. SPØRSMÅL OM OPPHØR AV NÆRING I UTVINNINGSVIRKSOMHET - MINIMUMSKRAV TIL AKTIVITET**

De aller fleste selskapene som nå lignes ved Oljeskattekontoret, har en omfattende aktivitet på norsk sokkel; som oftest en kombinasjon av leting, utbygging og produksjon. For noen ytterst få selskaper er imidlertid situasjonen at aktiviteten de siste årene har vært minimal. Enkelte av disse besitter fortsatt andeler i lisenser; disse selskapene må antas fortsatt å drive utvinningsvirksomhet.

For to selskapers vedkommende fant Oljeskattekontoret imidlertid grunn til å ta opp spørsmålet om opphør av næring. Disse to selskapene hadde tilbakelevert siste lisensandel i 1986 og hadde siden ikke søkt nye andeler. Aktiverte leteknudner frem til og med dette året var siden utgiftsført og registrert som underskudd til fremføring. Årlige knudner pådratt etter tilbakeleveringen (f.o.m. 1987) var ubetydelige (under 100.000, enkelte år endog under 50.000) og synes utelukkende å være pådratt av hensyn til oppdatering av regnskapene, utfylling av selvangivelse og honorar til advokat som kontaktperson for selskapene. Ingen av selskapene kunne påvise aktiviteter som knyttet seg til det å vurdere ny virksomhet på norsk sokkel. Ett av selskapene har riktignok fremlagt enkelte fakturaer som viser en viss aktivitet vedrørende innhenting av opplysninger fra offentlige myndigheter. Disse knudnerne er imidlertid belastet et konsernselskap i utlandet og utgjør dessuten så små beløp (årlig i gjennomsnitt klart under 10.000) at informasjonen ikke kan være særlig omfattende og detaljert, men må være av mer generell karakter.

Selskapene hadde to ganger, senest i 1994, med hjemmel i petrsktl. § 3 bokstav c, første ledd fått forlenget fristen for fremføring av underskudd. Men departementet har i samtykket uttrykkelig sagt at dette ikke har betydning for spørsmålet om bortfall av fradragsrett for underskudd på annet grunnlag.

Situasjonen er altså at det etter 1986 ikke har foregått noen aktivitet i selskapene rettet mot det å starte opp ny virksomhet på norsk sokkel. Ved utgangen av 1992 hadde altså denne perioden uten noen slik aktivitet vart i 6 år. At selskapene frem til og med 1986 hadde drevet (utvinnings)virksomhet i petroleumskattelovens forstand er ikke tvilsomt, spørsmålet er om perioden på 6 år med inaktivitet tilsier at denne opprinnelige virksomheten må anses som opphørt. Det kan under ingen omstendighet legges til grunn at selskapene i perioden 1987-92 har hatt en aktivitet som kan karakteriseres som virksomhet på selvstendig grunnlag (isolert bedømt).

Det er ikke gitt noen særskilte regler i lov eller forskrifter vedrørende opphør av næring innenfor utvinning og rørledningstransport. Det foreligger heller ingen rettspraksis på området. I utgangspunktet må det antas at det alminnelige opphørsbegrep knyttet til sktl. § 53 første ledd, fjerde punktum kommer til anvendelse (altså bestemmelsen som knytter opphør av næring til tap av fremføringsrett for underskudd). I den spesielle situasjon der et selskap har tilbakelevert alle sine lisensandeler, vil antakelig en direkte anvendelse av den praksis som knyttet seg til det alminnelige opphørsbegrep sette rammer som vil være noe for strenge. Man må kunne ta i betraktning de særlige forhold som gjelder innenfor utvinningsvirksomhet : slik virksomhet krever normalt omfattende planlegging og selskapene må derfor i en tid etter tilbakelevering gis anledning til vurderinger av mer generell karakter som ikke nødvendigvis medfører større økonomiske belastninger. I denne fasen må det være nok at selskapet gir uttrykk for en intensjon om å ville fortsette virksomheten. Relativt snart må imidlertid denne intensjonen komme til uttrykk på en eller annen måte i konkrete handlinger. "Intensjonsfasen" vil altså bare kunne påberopes en kort periode (neppe mer enn ett år). Det må deretter kreves aktivitet som viser at man vurderer om man vil gjenoppta virksomheten hvis ikke den opprinnelige virksomheten skal anses opphørt. Det spesielle for utvinningsvirksomhet er da at slike vurderinger vil kreve økonomiske belastninger målt i absolutte tall av en viss størrelse og som målt i relasjon til annen virksomhet vil kunne være betydelig. I denne forbindelse er det viktig å merke seg at det her ikke er snakk om de kostnadene man pådrar seg ved å søke om lisenstildeling, men de kostnadene man pådrar seg ved vurdering av om man f.eks. skal vurdere å søke innenfor bestemte områder. Kostnader pådratt på konsernbasis av mer strategisk art, f.eks. beslutninger av om deler av den norske sokkelen er interessant (basert på generell kunnskap om geologi og andre rammebetingelser), vil ikke kunne påberopes som grunnlag for å hevede at virksomheten på norsk sokkel ikke er opphørt. Det må kunne kreves aktiviteter og kostnader direkte knyttet opp mot det å vurdere norsk sokkel. Antakelig vil det være nok - for at virksomheten skal kunne sies å fortsette (ihvertfall en viss periode) - at det pådras kostnader som viser at man har vurdert konkrete lisenser for mulig søknad. Årsaken til at man i utgangspunktet tilsynelatende setter terskelen for fortsatt virksomhet såpass lavt er - som nevnt ovenfor - at selv vurderinger av om man skal søke andel i en bestemt lisens krever ikke ubetydelige økonomiske uttelling. De konkrete handlinger som skal bekrefte intensjonen når det gjelder

ønsket om fortsatt virksomhet, har derfor fått et tilstrekkelig klart uttrykk selv om man velger ikke å søke.

De selskapene dette spørsmålet gjaldt har i perioden etter tilbakeleveringen skriftlig overfor oljeskattemyndighetene gitt uttrykk for intensjonen om å ville fortsette virksomheten på norsk sokkel. Selskapene kan imidlertid ikke ha innhentet tilstrekkelig informasjon til å vurdere konkrete lisenser i de konsesjonsrundene som fulgte etter 1986/87. Det er mulig selskapene hadde tilstrekkelig informasjon til strategiske beslutninger om for øyeblikket ikke å vurdere norsk sokkel; mye tyder imidlertid på at det mer var konsernspesifikke forhold - som finansiell styrke og prioritering av andre oppgaver - som var avgjørende for at selskapene ikke vurderte konkrete lisenser for mulig søknad.

Oljeskattenemnda vurderte det etter dette slik at selskapenes opprinnelige virksomhet var opphørt.

Som nevnt ovenfor foreligger det ingen rettspraksis når det gjelder spørsmålet om opphør av utvinningsvirksomhet. Spørsmålet har derimot vært oppe for Klagenemnda en gang tidligere, se utv. 1980 s. 752. Den konkrete saken som var oppe dengang gir, slik jeg ser det, begrenset veiledning i de foreliggende saker. Dette for det første fordi opphørsspørsmålet utelukkende knyttet seg til de tilbakeleverte lisenser. Det var ikke reist spørsmål om selskapet hadde opphørt næringen i sin helhet (dvs all utvinningsvirksomhet); selskapet hadde nemlig søkt på nye lisenser etter tilbakelevering og i den forbindelse anvendt ikke ubetydelige beløp. Klagenemnda la til grunn at letevirksomhet på norsk sokkel måtte ses på som en sammenhengende næring og at pådratte kostnader knyttet til de tilbakeleverte lisenser derfor fortsatt kunne fremføres.

### **38. TILLEGGSSKATT.**

I Del III, kap. 23 er det gitt en relativt grundig redegjørelse for de retningslinjene oljeskattemyndighetene arbeider etter når det gjelder spørsmål om bruk av tilleggsskatt. Disse retningslinjene bygger på en "prinsippavgjørelse" av Klagenemnda i tilknytning til klagebehandlingen for inntektsårene 1988 og 1989.

Det er i ulike sammenhenger fra selskapenes side gitt uttrykk for bekymring mht mulig økonomisk virkning av reglene om tilleggsskatt. I kap. 23 gir jeg uttrykk for at det neppe er grunnlag for stor bekymring i så måte. Etter ytterligere to ligningsbehandlinger antar jeg at dette fortsatt gjelder, selv om vi ved ligningsbehandlingen for 1992 fikk en "oppsving" i antall tilfeller hvor det ble ilignet tilleggsskatt.

I en leder i Skatterett nr. 2 1994 (s. 97) konkluderer advokat Christian Bruusgaard slik når det gjelder ligningsmyndighetenes praktisering av bestemmelsene om tilleggsskatt: "Etter min mening må dommen etter de første syv års anvendelse være at reglene i en rekke tilfeller er blitt anvendt mer objektivt og i mange tilfeller strengere enn det er grunnlag for. En viss kursjustering må foretas enten av domstolene eller av lovgiver." Bruusgaard uttaler seg her på generelt grunnlag og jeg antar at han ikke har



oljeskattemyndighetenes praksis i tankene. Helt sikker kan man imidlertid ikke være, siden Bruusgaard, som skatteadvokat for flere av utvinningsselskapene, også har inngående kjennskap til praksis overfor denne skattytergruppen.

Et sentralt poeng for Bruusgaard er at unntaksbestemmelsen i § 10-3 b "annen årsak som ikke kan legges ham til last" er et selvstendig alternativ for å unnlate anvendelse. Av Klagenemndas kjennelse fremgår det at også den legger dette synspunkt til grunn. Problemet for Klagenemnda var imidlertid at man hadde lite å bygge på når innholdet av denne bestemmelsen skal fastlegges i relasjon til upersonlige skattytere. Forarbeidene og diskusjonen i Stortinget viste at man stort sett hadde personlige skattytere i tankene. Jeg vil imidlertid fremheve at nemnda fant grunn til å påpeke at behandlingen i Finanskomiteén og Odelstinget klart viste at lovgiver mente at ordningen med tilleggsskatt måtte praktiseres med "varsomhet".

Bruusgaard gir videre uttrykk for at "[E]t fundamentalt prinsipp må da være at man ikke bruker straffelignende reaksjoner overfor den som er så aktsom som man i situasjonen med rimelighet kan forlange." I utgangspunktet er det vanskelig å være uenig i et slikt prinsipp. Spørsmålet er imidlertid om dette utsagnet gir noe vesentlig bedre veiledning enn lovteksten. Klagenemnda uttrykte disse avveiningene slik :

"Lovens mening må være at formålet med tilleggsskatten ikke utelukkende skal være å ramme skattytere som med noen rett kan mistenkes for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattelovgivningen. Regelen skal også understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen, og virke preventivt i denne henseende. Vårt skatte- og avgiftssystem er i stor utstrekning bygget på tilliten til de oppgaver skattyter leverer. Det gjelder også i forhold til utvinningsselskapene på sokkelen, selv om disse ----- nok er underlagt en videregående løpende kontroll fra ligningsmyndighetenes side enn tilfellet er for andre næringsdrivende skattytergrupper."

Også Klagenemnda gir altså uttrykk for en aktsomhetsstandard knyttet til "nøyaktighet og orden i regnskapsførselen". Et sentralt spørsmål i denne sammenheng, og som også nemnda er innen på i sitatet ovenfor, er hvilken betydning det skal ha at skattytergruppen som driver utvinning er gjenstand for en særlig grundig kontroll. Et typisk eksempel i så måte er kontrollen med at selskapene benytter korrekt normpris (det siktes da til normprisen som faktum, og ikke de tilfellene hvor selve systemet kan reise juridiske tolkningsspørsmål, jf nedenfor): I stor utstrekning vil selskapene bli gjenstand for en gjennomgående kontroll mht bruk av normpris. Enkelte vil da kanskje hevde at det er anstaltmakeri å gi tilleggsskatt i de tilfellene hvor selskapene bruker feil normpris. Klagenemnda har imidlertid lagt til grunn, som hovedregel, at riktig normpris er selskapenes ansvar og omfattes av kravet til "nøyaktighet og orden i regnskapsførselen". (For den som utfører kontrollen i første hånd vil det dessuten være et vesentlig moment at man kan regne med at selskapet har brukt riktig normpris.)

Bruusgaard kommer også inn på forholdet til juridiske feilvurderinger og siterer i den forbindelse Lignings-ABC 1993. Det kan derfor være grunn til å påpeke at det selvfølgelig utgangspunkt for oljeskattemyndighetene er at uriktig rettsoppfatning ikke gir grunnlag for tilleggsskatt. Som en hovedregel må imidlertid dette forutsette at det gis tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene kan se hvilken rettsoppfatning skattyteren bygger på. Om dette har Klagenemnda uttalt følgende:

"Klagenemnda (samtlige medlemmer) ser det slik at det normalt ikke kan føre til ileggelse av tilleggsskatt om en skattyter innretter sine oppgaver til ligningsmyndighetene i henhold til en rettsoppfatning som avviker fra ligningsmyndighetenes, forutsatt at skattyterens rettsoppfatning i og for seg må betegnes som forsvarlig. Annerledes kan dette likevel stille seg dersom skattyteren burde ha innsett at skattespørsmålet i det aktuelle tilfellet kunne volde tvil og derfor burde ha gitt opplysninger som ville gitt skattemyndighetene grunnlag for å vurdere en eventuell skatteplikt."

Det er mulig Klagenemnda her må forstås dithen at i de tilfellene rettsoppfatningen er forsvarlig behøver det ikke fremgå eksplisitt hvilket faktum dette bygger på. En konkret avgjørelse kan tyde på dette: et selskap hadde ikke medtatt såkalt kvalitetskompensasjon som særskattepliktig inntekt fordi det anså at denne ble "konsumert" av normprisen. Forholdet fremgikk derfor ikke, hverken av selvangivelse eller regnskap. Selskapet ble likefullt ikke ilagt tilleggsskatt.

Fra årets ligningsbehandling nevnes følgende tilfeller:

->     **Investering medtatt for 16. gang i friinntektsgrunnlaget** (jf. her også kapittel 34.1)

Et selskap hadde i friinntektsgrunnlaget for 1992 medtatt en investering som hadde inngått i det samme grunnlaget første gang i 1977. Det var ikke omtvistet at dette var galt og at investeringen ikke skulle vært medtatt i 1992 (siste år 1991). Den uriktige skattemessige behandlingen ble oppdaget som følge av kontrollhandlinger under ligningsbehandlingen. De kontrollhandlinger som var nødvendige var gjennomgåelse av friinntektspåstand og selvangivelsesbehandling for årene 1976, 1977, 1991 og 1992.

Som årsak til feilen påberopte selskapet seg at det i forbindelse med ligningsbehandlingen for 1977 var omstridt hvorvidt investeringen skulle inngå i grunnlaget for dette året. Til dette bemerket Oljeskattenemnda: "All den stund selskapet selv krevde og fikk investeringen med i grunnlaget for 1977, tilsier alminnelig aktsomhet at den burde vært trukket ut ved utgangen av 15-årsperioden, nemlig 1991."

Tilleggsskatt ble ilagt etter "normalsatsen", dvs 30 %.

Et annet selskap som ikke hadde redusert friinntektsgrunnlaget for 1992 med det fulle beløp som ble medtatt i 1977 ble også ilagt tilleggsskatt. (Den delen som ikke var trukket ut utgjorde det vesentligste av det totale beløp.)

->     **Avskrivning av beløp som tidligere er fullt avskrevet.**

Et selskap ble ved en tidligere ligningsbehandling gitt anledning til å endre regnskapet og redusere avskrivningene. Selskapet krevet og ble innrømmet fullt fradrag for dette beløpet ved ligningen året etter. Ved ligningsbehandlingen for 1992 viste det seg at selskapet året etter at beløpet var fullt ut utgiftsført hadde påbegynt avskrivning (med 1/6) av det samme beløpet. Selskapet bestred ikke at dette var feil og at feilen var oppdaget av oljeskattemyndighetene. Selskapet påberopte seg imidlertid at feilen burde vært oppdaget av revisor. Til dette bemerket Oljeskattenemnda at revisors manglende oppdagelse av feilen ikke fritok selskapet fra sitt ansvar for at selvangivelser og ligningsoppgaver blir riktig utfylt.

Tilleggsskatt ble ilignet etter normalsatsen.

-> **Friinntekt 1987-91: manglende reduksjon for avgang i perioden.**

Ved petroleumsskattereformen i 1992 ble det, med en form for tilbakevirkning, gitt friinntekt for investeringer foretatt i perioden 1987-91 når disse knyttet seg til anlegg hvor PUD var fremlagt etter 1.1 1986. I den perioden slike investeringer ble foretatt hadde selskapene altså ingen oppfordring til å registrere investeringene som friinntektsberettigede. Investeringene ble derfor utelukkende aktivert for avskrivning.

Et selskap som var berettiget til friinntekt etter disse reglene, krevet for inntektsåret 1992 også friinntekt for en avgang i perioden som følge av at selskapets eierandel ble redusert ved statens utøvelse av glideskala. Feilen ble oppdaget ved ligningsmyndighetenes kontroll. Selskapet hevdet at feilen måtte bli å bedømme som en regnefeil og påberopte seg ellers "en hektisk årsavslutning kombinert med skifte av ansatte". Etter nemndas mening kunne imidlertid ikke feilen karakteriseres som en åpenbar regnefeil som i henhold til lignl. § 10-3 a skulle tilsi at tilleggsskatt ikke fastsettes.

Tilleggsskatt ble ilagt etter normalsatsen.

-> **Feil normpris; hovedregel: redusert sats - 15 %.**

Som påpekt ovenfor har Klagenemnda, som hovedregel, slått fast at feil normpris gir grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt. I den forbindelse er det også slått fast at, som hovedregel, vil tilleggsskatt bli ilagt etter redusert sats, dvs. 15 %, fordi feilen vil gjelde "forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over."

-> **Aktiverte renter underkjent - avgjørelsen endelig: Beløpet ikke tatt ut av påstand friinntektsgrunnlag.**

En andel av selskapets underkjente renteutgifter (underkjent med hjemmel i sktl. § 54 første ledd) var av selskapet aktivert som utbyggingsomkostninger. Tilbakeføringen ble gjennomført ved ligningen for flere år siden. Selskapet hadde imidlertid gjennom alle år unnlatt å innarbeide endringen i selvangivelsen med den begrunnelse at det har forfulgt avgjørelsen gjennom ligningsforvaltning og rettsapparat. I 1992 forelå rettskraftig dom. Friinntektsgrunnlaget skulle derfor vært korrigert senest i selvangivelsen for dette året. Dette hadde selskapet unnlatt. Feilen ble oppdaget av ligningsmyndighetene. I vedtaket heter det: "Siden saken gjennom en årrekke har vært gjenstand for stor oppmerksomhet, og man tidligere har gjort et bevisst valg ved ikke å innarbeide dette i selvangivelsen, burde selskapet brakt dette i orden."

Tilleggsskatt ble ilignet etter normalsatsen.

-> **Refunderte renter ved forlik behandlet som fordelingspost (jf petrsktl. § 3 d) etter at det forelå kjennelse av Klagenemnda som fastslo særskatteplikt.**

Selskapet hadde i 1992 ved et forlik fått refundert renter. Etter forlikets ordlyd skulle disse behandles som særskattepliktig inntekt. I relasjon til tidligere likelydende forlik

med forskjellige rettighetshavergrupper - hvorav også inngikk det selskap denne saken gjelder - har både Oljeskattenemnda og Klagenemnda fastslått at forlikene måtte forstås etter sin ordlyd og at rentekompensasjonen derfor måtte bli å behandle som særskattepliktig inntekt og ikke som en finansiell fordelingspost. Selskapet var altså godt kjent med hvordan rentekompensasjonen skulle behandles skattemessig. Feilen ble oppdaget av ligningsmyndighetene. Selskapet påberopte seg at forholdet "helt klart ville bli oppdaget under ligningsbehandlingen".

Tilleggsskatt ble ilignet etter normalsatsen.

### **39. OVERGANGSREGLENE OM OPPREGULERING AV INNGANGSVERDI PÅ AKSJER: FORHOLDET TIL KRAVET OM AT AKSJENE IKKE KAN VÆRE NÆRINGSAKSJER.**

Etter overgangsreglene i selskapsskattelovens § 9-2 kan skattyter kreve oppregulering av inngangsverdien for aksje som kunne vært avhendet skattefritt etter lov av 10. desember 1971 nr. 99 § 2 pr. 1. januar 1992. Dette betyr at aksjer ervervet før 1. januar 1989 utenom næring kan oppreguleres til verdien pr. 1. januar 1992 som grunnlag for senere gevinst- eller tapsberegning.

Ved ligningen for 1992 krevet aksjonærene i to rørledningsselskaper oppregulering av inngangsverdien med hjemmel i denne overgangsbestemmelsen. Oljeskattenemnda la imidlertid til grunn at aksjebesittelsen måtte bli å betrakte som eiet i næring. Selskapenes henvisning til at rørledningsselskapene driver selvstendig petroleumstransport og lagring av gass og at inntektene i det vesentlige består av tariffinntekter fra andre selskaper (enn eierselskapene), kunne, slik nemnda så det, ikke være avgjørende. Utgangspunktet var nemlig at selskapene ble opprettet av hensyn til transporten av petroleum fra det feltet hvor eierselskapene (aksjonærene) hadde og fortsatt har eierinteresser. Det var helt bestemt grunner til at man dengang valgte aksjeselskapsformen og ikke direkte eierskap slik som senere valgt for andre rørledningssystemer. At det dreiet seg om aksjer i næring dengang selskapene ble etablert kan ikke være tvilsomt. Utviklingen etter etableringen av selskapene dithen at inntekter fra transport fra andre felt er den vesentlige, kan heller ikke se å ha brakt næringstilknytningen til opphør. Et mulig tilleggsmoment (som kan tenkes å forsterke næringstilknytningen) kan være at transporten fra andre felt for enkelte av aksjonærene også gjaldt felt som de har eierinteresser i. Men dette vil i alle tilfelle ikke være avgjørende for vurderingen i det foreliggende tilfellet. Antakelig vil det bare være helt spesielle situasjoner der det å være aksjonær i et rørledningsselskap underlagt norsk beskatningsmyndighet kombinert med eierandel(er) i lisens(er) på norsk sokkel, ikke etablerer en særlig og nær tilknytning mellom utvinningsvirksomheten og aksjonærbesittelsen.

## DEL VI: LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1993

### 40. PERIODISERING

#### 40.1 *Utgiftsføring av reservedeler/forbruksvarer*

##### 40.11 Innledende merknader - problemstilling - forutsetninger og avgrensinger

Ved den alminnelige skattereformen av 1992 ble det innført en hel rekke nye skatterettslige periodiseringsregler. Bakgrunnen for flere av disse var ønsket om å redusere muligheten for skattekreditter og dermed også gjøre det ligningstekniske kontrollarbeidet enklere. Svært mye av den nye lovgivningen har imidlertid elementer av den gamle lovgivningen. Særlig i de tilfellene hvor etablert praksis har en noe usikker forankring i tidligere lovgivning, grunnlaget kan være mer begrunnet i praktiske årsaker og ha karakter av kulanse, og ny lovgivning ikke direkte kan sies å regulere forholdet, vil man kunne stå overfor tilfeller der formålsbetraktninger vil kunne få sentral betydning: hvor langt rekker formålet bak de nye reglene når også tidligere praksis antakelig heller ikke var i samsvar med lovgivningen ?

Den etablerte praksis som i dette tilfellet ble gjenstand for vurdering ved ligningen knyttet seg til utgiftsføring av forbruksvarer og reservedeler, nærmere bestemt hvorvidt - og eventuelt i hvilken grad - slike formuesobjekter som befinner seg på lager ved årets slutt, dvs. som ikke er forbrukt i produksjonsprosessen eller medgått til vedlikehold, kan utgiftsføres. Spørsmålet knytter seg altså til om det er grunnlag for utgiftsføring for det etter en tradisjonell vurdering foreligger en oppofrelse. (Erverv er som kjent ikke tilstrekkelig kriterium på oppofrelse, denne kommer eventuelt senere når objektet forbrukes eller mister sin verdi på annen måte.)

Ved å anvende betegnelsene forbruksvarer og reservedeler får man ikke dermed noen klar avgrensning i relasjon til skattelovgivningens begrepsbruk. I første omgang vil man måtte ta stilling til hvorvidt objektene skal klassifiseres som driftsmidler eller varelager. Forutsetningen for den videre drøftelse er - i utgangspunktet - at objektene (skatterettslig) ikke skal klassifiseres som driftsmidler. Det legges videre til grunn at det ikke finnes noen skatterettslig "mellomgruppe" for denne type objekter (hvor verddivurderingen eventuelt måtte bygge på regnskapsrettslige regler).

Forutsetningen om varelager synes udiskutabel i relasjon til forbruksvarer når disse forbrukes i produksjonsprosessen. Varelagerreglene gjelder ikke utelukkende objekter bestemt for omsetning. Dette fremgår bl.a. av kommentarene til forskrift av 16.12.92 om vareopptellingslister og verdsettelse av varelager. Når tilsvarende formuesobjekter medgår i en utbyggingsprosess av et felt eller en rørledning, vil imidlertid kostnadene knyttet til disse være aktiveringspliktige som del av kostprisen for driftsmiddelet.

Når det gjelder reservedeler synes rettstilstanden noe mer uklar. Enkelte synes å ville sondre mellom reservedeler til varelager og reservedeler til driftsmidler. Sistnevnte skal da visstnok - under forutsetning av at verdi- og varighetskriteriene for driftsmidler er oppfylt - kunne klassifiseres som driftsmidler. Dette er antakelig et for generelt

utgangspunkt: skal et objekt som i utgangspunktet er gitt betegnelsen reservedel kunne klassifiseres som et eget driftsmiddel må objektet ha en selvstendig funksjon eller kunne brukes separat. Vurderingen må da også ses i forhold til den virksomhetstype man har å gjøre med.

Når noe blir gitt betegnelsen reservedel vil den naturlige forståelsen være at man har å gjøre med et objekt som skal brukes til vedlikehold. I mange tilfeller vil nok også slike objekter bli anvendt ved påkostninger og nybygg. I relasjon til petroleumsbeskatningen vil dette kunne skape særskilte avgrensningsproblemer: Etter petrsktl. § 3 bokstav b kan avskrivning påbegynnes "fra og med det år utgiftene er pådratt". Bl.a. Syversen (se s. 539) hevder at dette betyr at "objektene må .. kunne betraktes som sokkelanlegg fra og med anskaffelsen, hvilket må innebære at avskrivningene kan påbegynnes i leveringsåret, selv om det først er i det påfølgende år at objektene blir tatt i bruk på plattformen." Legges dette synspunkt til grunn vil man ved levering av objekter som enten kan brukes til vedlikehold eller til påkostning/nybygg, umiddelbart etter levering måtte ta standpunkt til anvendelsesmåten: skal objektene brukes til påkostning/nybygg vil kostnadene måtte aktiveres og avskrivning kunne påbegynnes samme år som levering er foretatt.

#### 40.12 Praksis før skattereformen

De tidligere varelagervurderingsreglene i sktl. § 50 annet ledd bokstav a ga ulike regler som muliggjorde nedskrivning på varelager og varekontrakter (prisfallsrisiko, ukurans). Forskrift av 4.12.58 gitt med hjemmel i denne bestemmelsen ga bla anvisning på fremgangsmåten ved verdsettelsen av varebeholdninger. Av særlig interesse for den praksis som her skal redegjøres for er imidlertid en uttalelse av Riksskattestyret av 11.02.59 hvor det bla heter "at man ikke hadde noe å bemerke til at ligningsmyndighetene aksepterer en vurdering til 0 av emballasje, brensel, og rekvisita for et normalt forbruk for eksempel for et halvt til ett år."

Spørsmålet om betydningen av denne uttalelsen i relasjon til oljeselskaperens beholdninger av forbruksvarer og reservedeler kom opp ved ligningen for 1980 hvor et selskap hadde foretatt opptelling av sin beholdning til 28 mill. kr og utgiftsført dette ved årets slutt. Oljeskattenemnda tilbakeførte utgiftsføringen, idet den pekte på at uttalelsen syntes motivert av praktiske grunner for å slippe opptelling av et ubetydelig varelager, og at disposisjonen derfor mer fremstod som en nedskrivning.

Klagenemnda fant imidlertid at utgiftsføringen måtte bli å godta ved ligningen. Det spesielle ved nemndas begrunnelse var at den la til grunn at beholdningen ikke var omfattet av reglene om varelagervurderinger i skatteloven. Den fastslo at beholdningen var å "anse som omløpsmidler i.h.t. regnskapslovens regler." Det ble videre lagt til grunn at henvisningen i sktl. § 50 annet ledd til "den skattepliktiges årsregnskap" sammenholdt med bestemmelsen i rskl. § 20, ikke ga noen selvstendig hjemmel for å kreve utgiftsføring i anskaffelsesåret av den type reservedelslager det her var tale om.

Når Klagenemnda likevel fant å ville innrømme direkte fradragsføring, har dette sin bakgrunn i den ligningspraksis som hadde utviklet seg på grunnlag av Riksskattestyrets uttalelse fra 1959. Selv om det for oljevirkomheten dreiet seg

betydelige beløp i absolutte størrelser, var beløpene ikke store sett ut fra en forholdsmessig vurdering. "Likhets hensyn" tilsa derfor at beholdningen av innkjøpte reservedeler kunne utgiftsføres. Nemnda kunne ikke se at en slik praksis var i strid med noen skatterettslig regel eller prinsipp.

Det (synes altså som om det) var Riksskattestyrets uttalelse fra 1959 og den praksis som var etablert på dette grunnlag som var avgjørende for nemndas kjennelse. Når da uttalelsen knytter seg til typiske forbruksvarer som må klassifiseres som varebeholdning også innenfor det tidligere regelsystemet, kan kanskje nemndas klassifisering av reservedelslageret synes noe underlig. Som påpekt ovenfor må de enkelte objektene i reservedelslageret bli å henføre til kategoriene varelager eller driftsmiddel, noen mellomgruppe finnes ikke.

Uansett hvordan man vurderer Klagenemndas rettslige begrunnelse er det klart at den har dannet grunnlag for en fast praksis ved etterfølgende ligninger. Antakelig var denne praksis så fast og etablert før skattereformen at den måtte regnes som gjeldende rett.

#### **40.13 Skattereformen - grunnlag for revurdering av praksis ?**

Ved skattereformen av 1992 ble reglene for verdsetting av varebeholdninger endret. Det vises til sktl. § 50 annet ledd bokstav a og forskrift av 16.12.92. Etter disse regler er det nå uttrykkelig forbudt å foreta opp- eller nedskrivning av verdien av varer for skatteformål. Reglene er et direkte uttrykk for et av formålene med skattereformen, nemlig ønsket om i stor grad å få fjernet muligheten for oppbygging av skattekreditter. Regelendringen medførte ingen endring mht selve varelagerbegrepet - i første omgang må man derfor som tidligere, jf ovenfor, foreta en klassifisering basert på en grensedragning mellom et driftsmiddelbegrep og et varelagerbegrep.

For de tilfeller hvor forbruksvarer/reservedelslager fanges opp av varelagerbegrepet fant kontoret det nødvendig å foreta en vurdering av om regelendringene vedrørende verdsettelse også måtte medføre en ny rettsstilling i relasjon til den etablerte praksis for utgiftsføring av slike beholdninger. Spørsmålet var altså om påbudet i skatteloven om verdsettelse til anskaffelseskost også måtte gjelde for forbruksvarer/reservedeler.

#### **40.14 Uttalelse innhentet fra Skattedirektoratet**

Oljeskattekontoret fant at en fortsettelse av den tidligere (liberale) praksis måtte fremstå som tvilsom sett ut fra de foretatte lovendringene og hensynene bak disse. 1959-uttalelsen knytter seg til den type objekter som omtales i forskriften til den tidligere bestemmelsen i sktl. § 50 annet ledd. Når da både ny lov og ny forskrift gir langt strengere regler for verdsettelse må det i utgangspunktet kunne legges til grunn at uttalelsen ikke lenger gjelder. Dette synspunktet styrkes ytterligere av at uttalelsen neppe kan sies å gi uttrykk for gjeldende rett, men er et uttrykk for kulanse.

Et forhold som svekker dette utgangspunkt noe er at det i kommentarene til forskrift av 16.12.92 er beholdt tidligere ordlyd (i relasjon til det problemområde som her drøftes) i anmerkningen til forskrift av 4.12.58. I disse anmerkningene heter det bla :

"Men forskjellige forhold kan tilsi at reglene praktiseres med noe lempe for så vidt angår beholdning av varer som ikke direkte er beregnet på videresalg eller foredling. Når beholdningen av en vare, som ikke er ført over varekonto, er av uvesentlig betydning, eksempelvis emballasje i en detaljforretning hvor kjøpet av emballasje er bokført på omkostningskonto eller annen utgiftskonto, bør det i alminnelighet ikke være noe å bemerke til at den næringsdrivende unnlater å foreta opptelling og aktivering av emballasjebeholdningen."

Oljeskattenemnda fant i utgangspunktet ikke å kunne fastslå at tidligere kulanse mht utgiftsføring var ment opphevet, idet uttalelsen ikke uttrykkelig var trukket tilbake. Nemnda mente videre at når det i kommentarene brukes uttrykket "av uvesentlig betydning" måtte dette som før forstås som et relativt begrep.

Ved ligningsbehandlingen for 1992 ble det konstatert at bort i mot alle oljeselskapene fortsatte tidligere praksis. Betydelige beløp utgiftsføres på dette grunnlaget; opptil 50 mill. kr. pr. år er registrert (for en enkelt skattyter).

Ved ligningsbehandlingen for 1993 besluttet Oljeskattekontoret, i forbindelse med vurderingen av om det forelå en endret rettstilstand etter skattereformen, å innhente Skattedirektoratets syn på saken.

I Skattedirektoratets svarbrev fastslås bla når det gjelder 59-uttalelsen at den "gir anvisning på et unntak som ikke er begrunnet i tolkning av regelen, men i kulanse". Foretatte regelendringer er av systematisk karakter og begrunner derfor, etter direktoratets oppfatning, en vurdering og eventuelt omlegging av gjeldende praksis. Det heter videre:

"Etter direktoratets oppfatning vil lojalitet til det nye systemet tilsi stor varsomhet med å gjøre unntak fra aktiveringsplikten. Dersom noen vesentlig del av det utgiftsførte forbruksvare- og reservedelslager er direkte produksjonskostnader, og ikke ubetydelige eller ikke varige driftsmidler, må denne delen verdsettes og aktiveres. Det vil trolig fortsatt være grunnlag for en viss kulanse i forhold til opptelling og verdsetting av beholdninger som er økonomisk ubetydelige og dertil kanskje vanskelig å gi en oversikt over. Direktoratet finner likevel at som norm må "økonomisk ubetydelig" forstås mindre relativt og mer absolutt."

Oljeskattekontoret mente etter dette at man hadde tilstrekkelig grunnlag for å revurdere den etablerte praksis og foreslo derfor overfor Oljeskattenemnda at selskapene måtte pålegges å aktivere beholdninger som måtte bli å klassifisere som varelager.

Oljeskattenemnda mente imidlertid fortsatt at dersom hensikten hadde vært en endring av praksis ville det måtte kreve at denne hadde kommet klarere til uttrykk.



## **40.2 Vurdering av over- og underlift (mer-/mindreuttak av petroleum) - begrepet tilvirkningskost i npsktf. § 3**

### **40.21 Regelsystemet**

Det er først og fremst spørsmål knyttet til verdsettelse av mer- og mindreuttak av petroleum som har vært oppe ved ligningsbehandlingen. Før vi se nærmere på disse spørsmål, og da særlig forståelsen av begrepet **tilvirkningskost**, kan det være på sin plass med en kort gjennomgang av regelsystemet. Forskriftsbestemmelsen og merknadene til denne er i stor utstrekning "selvforklarende" og gjengis derfor uten ytterligere kommentarer.

Bestemmelsene om over- og underlift er inntatt i npsktf. § 3 og gjelder derfor i utgangspunktet bare for petroleum som det er fastsatt normpris for. (Klagenemnda har imidlertid i en klagesak for inntektsåret 1988 lagt til grunn at kravet i § 3 om aktivering til tilvirkningskost også måtte gjelde for petroleum generelt. Det ble antatt at bestemmelsen ga uttrykk for alminnelige skatterettslige prinsipper. Det ble også vist til ligningspraksis). Paragrafen har følgende ordlyd:

*"For meget eller for lite uttatt petroleum*

Drives produksjonen av flere produsenter i fellesskap, skal det kvantum den enkelte faktisk uttar, legges til grunn ved beregning av inntekt etter normpris.

Forpliktelser eller tilgodehavender som skyldes at dette kvantum avviker fra det han har dekket tilvirkningskostnadene for, skal ansettes til tilvirkningskost."

I Finansdepartementets merknader til denne bestemmelsen heter det:

"Denne paragraf regulerer forhold som kan oppstå når flere rettighetshavere i fellesskap er tildelt produksjonslisenser.

Utgangspunktet for ansettelse av bruttoinntekt av petroleum som det er fastsatt normpriser for, er at det er den enkelte deltakers faktiske uttak som skal legges til grunn.

Hvis en skattyter i et år tar ut et *mindre* kvantum petroleum enn det han har dekket tilvirkningskostnadene for, vil kostnadene ved å produsere det ikke uttatte kvantum måtte aktiveres som tilgodehavende. Dette gjelder bare når vedkommende har krav på å utta tilsvarende større kvantum senere.

Hvis et skattyter i et år tar ut et *større* kvantum petroleum enn det han har dekket kostnadene for, vil kostnadene ved å produsere dette for meget uttatte kvantum komme til fradrag som forpliktelse. Dette gjelder bare når vedkommende har en forpliktelse til å avgi tilsvarende kvantum senere.

Det er således tilvirkningskostnadene ved den del av fellesskapet (gruppens) totale produksjonskvantum som en rettighetshaver har tatt ut i løpet av et år, som han skal få fradrag for i vedkommende år.

Bortfall av tilgodehavendet (tilvirkningskostnadene for det for lite utatte kvantum) og forpliktelsen (tilvirkningskostnadene for det for meget uttatte kvantum) blir å

regnskapsføre når korreksjon av uttatt kvantum har funnet sted. Regnskapsmessig vil dette kunne gjøres ved at tilgodehavendet føres til fradrag ved begynnelsen av neste regnskapsår og forpliktelsen tilsvarende til inntekt.

Bestemmelsen i § 3 tilsikter at fellesskapets (gruppens) totale skattepliktige inntekt ikke skal påvirkes av de enkelte rettighetshavers vurdering av verdien av for meget eller for lite uttatt petroleum i forhold til rettighetsandelen."

#### 40.22 Bakgrunnen for at spørsmålet ble tatt opp til (fornytt) vurdering

Regelsystemet som er gjengitt ovenfor har stått uforandret siden 1976. Man skulle derfor tro at de fleste spørsmål knyttet til praktiseringen av systemet på nåværende tidspunkt var avklart. Bedømt ut fra selskapenes praktisering må man imidlertid kunne fastslå at disse ikke har en ensartet oppfatning av hvordan begrepet tilvirkningskost i npsktf. § 3 skal forstås - et begrepet som ikke er definert nærmere i bestemmelsen. Oljeskattemyndighetene har nok hele tiden - mer eller mindre klart uttalt og mer eller mindre konsekvent praktisert - ment at et (tilnærmet) full tilvirkningskostbegrep skal anvendes. En viss uklarhet har det vært (og er kanskje fortsatt) mht hvorvidt enkelte mindre betydningsfulle elementer skal inngå i tilvirkningskost. Dette endrer likevel ikke hovedbildet vesentlig.

Med virkning fra og med 1991 er det gitt nye regler om hvilke kostnader som skal inngå ved vurdering av varelager, se sktl. § 50 annet ledd, bokstav a. Denne bestemmelsen (som også den tidligere) bruker begrepet tilvirknings**verdi**; til denne regnes "råstoffer, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn." Enkelte selskaper har ment at også mer-/mindreuttak måtte følge reglene for varelagervurdering. Lovendringen forsterket derfor ytterligere de ulikhetene mht praktiseringen av bestemmelsen som tidligere var registrert.

Formålet med bestemmelsen (se nedenfor) tilsier lik praktisering av begrepet tilvirkningskost. Når da selskapenes praktisering av bestemmelsen er såvidt ulik fant oljeskattemyndighetene ut at det var behov for avklaring på området. Spørsmålet ble derfor utredet internt og forelagt Oljeskattenemnda (om resultatet se nedenfor).

#### 40.23 Betydningen av endringen i sktl. § 50 annet ledd, bokstav a vedrørende varelagervurdering

Etter tradisjonell oppfatning er et varelager en fysisk beholdning innkjøpt av skattyteren (og som er i hans besittelse ved årsslutt dersom det er medtatt i balansen). Vurdert ut fra en slik oppfatning er det klart at over-/underlift ikke kan klassifiseres som varelager. Det er imidlertid ikke nødvendig å gå veien om en definisjon av varelager for å komme til dette resultatet, forskriften fastslår nemlig at over-/underlift skal klassifiseres som **forpliktelser eller tilgodehavender**, altså gjeld eller fordring. Utgangspunktet må være at regelsystemet knyttet til over-/underlift er særegent for petroleumsskatteretten, og at løsningen av fortolkningsspørsmål først og fremst må søkes i forskriftsbestemmelsen og merknadene til denne.

Skatte- og regnskapslovgivningen vil imidlertid kunne bidra med enkelte momenter ved denne tolkningen. F.eks. : Det er sannsynlig at man, på det tidspunkt bestemmelsen i

npsktf. § 3 ble gitt, hadde for øyet liknende bestemmelser i skatte- og regnskapslovgivningen (uten at man dermed med sikkerhet kan fastslå at helt lik begrepsbruk var tilsiktet). I relasjon til varelager brukte skatteloven, som påpekt ovenfor, begrepet tilvirkningsverdi. Dette er ikke nærmere definert i loven, men i merknadene til tidligere § 2 nr. 2 i forskriftene til sktl. § 50 annet ledd bokstav a, heter det om begrepet tilvirknings**pris**:

"For varer som er tilvirket eller bearbeidet av den skattepliktige, blir som tilvirkningspris i alminnelighet å anse de direkte tilvirkningskostnader (materialer og lønn) med tillegg av indirekte tilvirkningskostnader, så som andel av administrasjon, avskrivning og andre kostnader som vanligvis tas med ved verdsettelsen av den tilvirkede vare."

Tidligere varelagervurderinger bygget altså i prinsippet på en fullstending fordeling av kostnadene - (tilnærmet) full tilvirkningskost. Men: selv om man legger til grunn at det var disse bestemmelsene og praktiseringen av dem som var utgangspunktet for bruken av begrepet tilvirkningskost i npsktf. § 3, kan endringen i 1991 vedrørende varelagervurdering selvsagt ikke gis tilsvarende anvendelse for vurdering av over-/underlift. Endringen i 1991 gjaldt utelukkende varelagervurderinger - bestemmelsen gir neppe uttrykk for noe alminnelig skatterettslig prinsipp for innholdet i begrepet tilvirkningsverdi/-kost/-pris o.l. i relasjon til (eventuelle) andre bestemmelser i skattelovgivningen (forutsatt at det ikke foreligger en eller annen form for kobling mot varelagervurderingsregelen i sktl. § 50 annet ledd, bokstav a). Dette synspunkt styrkes ytterligere av at den nye bestemmelsen hadde en spesiell begrunnelse, nemlig at varer med lang tilvirkningstid ikke måtte bli vurdert for høyt.

#### 40.24 Formålsbetraktninger - enkelte problemstillinger

I merknadene til npsktf. § 3 angis formålet med bestemmelsene å være at "fellesskapets (gruppens) inntekt ikke skal påvirkes av de enkelte rettighetshaveres vurdering av verdien av for meget eller for lite uttatt petroleum i forhold til rettighetsandelen." Det er altså hensynet til skattekreditor (staten) som er bakgrunnen for regelen. Samlet skatteproveny skal ikke påvirkes av skattyternes vurdering. (Samlet proveny kan selvfølgelig påvirkes av over- og underliftposisjoner på et felt avhengig av selskapenes samlede skatteposisjoner. Det er klart at reglene ikke er ment å nøytralisere slike virkninger. Det er for feltet som sådan at man tilsikter nøytralitet.) Antakelig gir ikke formålet med bestemmelsen annen veiledning enn at alle deltakerne må praktisere bestemmelsen likt - dvs. legge samme forståelse til grunn i forhold til begrepet tilvirkningskost.

Npsktf. § 3 inneholder altså ingen definisjon av begrepet tilvirkningskost. Heller ikke merknadene til bestemmelsen definerer begrepet. Det uttales riktignok om aktiveringsplikten ved mindreuttak at denne omfatter kostnadene skattyteren "har dekket tilvirkningskostnadene for" (understreket her). Problemet er imidlertid at dette (ihvertfall) gir grunnlag for to ulike tolkninger: Legges en snever forståelse til grunn kan dette forstås slik at det bare er andel av kostnader betalt til operatør (som er dekket via de periodiske kostnadsavregningene) som skal aktiveres, og at altså egne kostnader ikke omfattes av aktiveringsplikten. En slik forståelse ville medføre at bla avskrivninger og egne administrasjonskostnader ikke skal aktiveres. Det er videre påpekt at når forskriften bruker betegnelsene forpliktelser og tilgodehavender (overfor

partnerne), må dette også forstås slik at det siktes til kostnadsdekningen i relasjon til operatøren (dvs. at man overfor operatøren har dekket mer eller mindre enn sin ideelle andel). Mer nærliggende er det nok likevel å ta utgangspunkt i at forpliktelsen eller tilgodehavendet knytter seg til den verdien som et bestemt kvantum petroleum representerer for skattyteren, dvs. alle de kostnadene som han har hatt/vil få ved å produsere et tilsvarende kvantum. Dette utgangspunktet betyr at man med dekket mener de kostnadene som er belastet skattyterens regnskap. Forstått på denne måten vil altså skattyterens egne kostnader måtte medregnes. Hvilke elementer som skal inngå ved en slik (full)kostfordeling må antakelig løses med utgangspunkt i alminnelige bedriftsøkonomiske prinsipper.

Når utgangspunktet er et tilvirkningskostbegrep må avskrivninger antakelig uansett inkluderes. Dette er i utgangspunktet egne kostnader, og vil derfor, om man legger til grunn at det med "dekket" menes belastet fra operatør, falle utenfor. Forholdet er imidlertid at dette er investeringer som opprinnelig (for det alt vesentligste) vil være belastet fra operatøren. Det er fordelingen (periodiseringen) av forbruket av disse investeringene over tid som foretas i den enkelte deltakers egne regnskaper. Reelt sett fremstår derfor ikke disse kostnadene som mer "egne" enn de som belastes løpende fra operatøren. Dette må bety at selv om man legger første tolkningsalternativ til grunn, må det være fullt mulig å mene at avskrivninger også skal medtas.

Som påpekt ovenfor vil formålsbetraktninger (skattekreditors interesser) neppe tilsi annet enn at deltakerne praktiserer bestemmelsen likt. Fra en kontrollteknisk synsvinkel vil det utvilsomt være enklest om bare løpende belastninger fra operatør var aktiveringspliktige. Antakelig vil dette ikke være i skattyternes interesse: I motsetning til vurdering av varelagre har nemlig en undervurdering av mer-/mindreuttak også en "negativ" side fra en skattemessig synsvinkel. En undervurdering vil gi et for lavt kostnadsfradrag for en skattyter i overliftposisjon. Med mindre skattyteren derfor konsekvent ønsker å plassere seg i en underliftposisjon, vil en vurdering basert på tilnærmet full tilvirkningskost gi den mest korrekte sammenstilling av inntekter og kostnader det enkelte år, og derfor være å foretrekke i det lange løp. For skattyteren kan et ytterligere moment i denne retning være at vurderingen av over-/underlift etter regnskapslovgivningen antakelig også må bygge på et prinsipp om (tilnærmet) full tilvirkningskost.

Avgjørende er dog at alle rettskilder klart peker i retning av at det med begrepet tilvirkningskost i npsktf. § 3 er ment et tradisjonelt tilvirkningskostbegrep noenlunde i samsvar med de tidligere reglene for varelagervurdering. Og som tidligere påpekt: dette syn er også lagt til grunn i ligningspraksis.

#### **40.25 Tilvirkningskostbegrepet - Oljeskattenemndas syn**

Spørsmålet om verdsettelse av over-/underlift ble forelagt Oljeskattenemnda som en generell utredning. Nemnda drøftet altså i første omgang spørsmålet på prinsipielt grunnlag. Men også konkrete saker var oppe under ligningsbehandlingen. Nemndas utgangspunkt er at npsktf. § 3 bygger på et verdsettelsesprinsipp basert på full tilvirkningskost. I praksis kan imidlertid enkelte "fjerne" elementer, som f.eks. salgsomkostninger, utelukkes. Dette er bakgrunnen for at jeg ovenfor har satt

tilnærmet i parentes foran full tilvirkningskost. Det vil her ikke være mulig å trekke helt eksakte grenser. Imidlertid er det mulig å si noe om hvilke elementer som ihvertfall skal tas med: direkte og indirekte produksjonskostnader belastet fra operatør, transport og prosesseringskostnader frem til klargjøring for (særskattepliktig) salg (forutsatt belastet etter ideell andel, jf nedenfor), CO2-avgift, avskrivninger (regnskapsmessige) og egne administrasjonskostnader knyttet til det enkelte felt.

#### **40.26 Betydningen av om belastningen fra operatør eller i regnskapet skjer etter ideell andel eller faktisk bruk**

Redegjørelsen så langt bygger på at de kostnadene som skal tilordnes over-/underlift er belastet regnskapet basert på ideell eierandel. For noen kostnadsarter, f.eks. egne administrasjonskostnader, kan det være et definisjonsspørsmål hvilken betraktningssmåte man her vil anlegge, men i slike tilfelle må utgangspunktet (i relasjon til de spørsmål som drøftes her) være at kostnadene knytter seg til den ideelle eierandelen. Men i noen tilfelle vil det klart fremgå at belastningen knytter seg til faktisk bruk. Et typisk eksempel er her transportkostnader. Når slike kostnader belastes etter faktisk bruk skal de ikke inngå som element i verdsettelsen av over-/underlift. Dette skyldes selvfølgelig at den korrekte kostnadsbelastningen i regnskapet da skjer direkte. En særskilt problemstilling oppstår imidlertid når det ikke er samsvar mellom regnskapsmessig og skattemessig periodisering. Antakelig gjelder dette bare avskrivninger. Vanlig regnskapsmessig avskrivningsmetode er den såkalte produksjonshetsmetode (unit of production) hvor avskrivningsprosenten beregnes på grunnlag av forholdet mellom uttak og samlede reserver i feltet. Når det gjelder uttaksstørrelsen velger de fleste selskapene her ideell andel av produksjonen. Dersom selskapene imidlertid velger (eget) faktisk uttak skulle, etter det som er sagt ovenfor, avskrivninger ikke medtas som element i verdsettelsen av over-/underlift. Legges dette til grunn vil resultatet da bli at man får ulikt skattemessig resultat avhengig av hvilken regnskapsmessig avskrivningsmetode som brukes. Dette skyldes at skattemessig avskrivning vil være en gitt størrelse mens altså over-/underliftverdsettelsen vil avhenge av regnskapsmessig avskrivningsmetode. Hvordan dette problemet skal løses er ikke endelig avklart. Ut fra de prinsipper som regnskapsmessige avskrivninger skal bygge på, nemlig at de skal reflektere verdinedgang og slitasje på driftsmiddelet, kan det reises spørsmål om avskrivning basert på faktisk uttak er korrekt. Det enkelte selskaps andel av verdinedgangen vil nemlig ikke påvirkes av at selskapenes uttak avviker fra ideell andel av produksjonen.

#### **40.3 Justering av gassalgsinntekt ved årsslutt basert på antakelse om at fakturert inntekt er for høy**

##### **40.31 Faktum/bakgrunn**

Gassalgskontrakten i dette tilfellet bygger på at operatøren skal fakturere på vegne av gasselgerne i gruppen, mens gasskjøperne betaler de enkelte deltakerne. Etter kontrakten fastsettes prisen bl.a. på bakgrunn av bestemte priser for tung olje. Fra og med januar 1991 har imidlertid denne referansestørrelsen ikke lenger vært tilgjengelig. Kontrakten bygger da på at partene skal bli enige om en ny referansestørrelse. Inntil enighet blir oppnådd skal sist noterte referansepris anvendes. I dette tilfellet ble enighet

først oppnådd i 1994. Det var imidlertid klart at den sist noterte referansepris som element i grunnlaget for prisfastsettelsen ga for høy pris (prisenivået var spesielt høyt i første kvartal 1991) og siden 1992 hadde selgerne sendt kreditnotaer til kjøperne. Det var ikke omstridt at disse kreditnotaene reduserte skattepliktig inntekt tilsvarende. Selgerne har imidlertid de tre siste årene foretatt ytterligere nedjustering av gasssalgsinntektene ved årsslutt. Dette er gjort i form av en avsetning i regnskapet, fakturerte beløp er faktisk mottatt.

Det synes klart at justeringen vil kunne knytte seg til både kundefordringer og fakturaer som allerede er innfridd (betalt).

#### 40.32 Spørsmålsstilling

Når faktisk mottatte og fakturerte priser har et avtalerettslig grunnlag, mens størrelsen av endelig vederlag ikke kan fastsettes med sikkerhet, vil spørsmålet være om selskapene kan foreta en slik nedjustering av inntekten (utover de kreditnotaene som er sendt kjøperne) med skattemessig virkning. Det skatterettslige utgangspunktet for dette periodiseringsspørsmålet er her (som vanlig) sktl. § 50 annet ledd som fastslår at årsregnskapet skal legges til grunn om ikke annet er bestemt i skattelovgivningen. I relasjon til de faktiske forhold i dette tilfellet, er det bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd som kan tenkes å komme til anvendelse (slik at altså regnskapets periodisering ikke skal legges til grunn). Etter denne bestemmelsen kommer ikke avsetninger etter god regnskapsskikk til fradrag ved ansettelsen av inntekten. Rent regnskapsteknisk fremstår nemlig justeringene som avsetninger. Det er dermed ikke sagt at det dreier seg om avsetninger etter god regnskapsskikk, eller sagt på en annen måte: justeringen er grunnet i god regnskapsskikk (forsiktighet, et skjønnsmessig anslag over virkelig opptjent inntekt i perioden), men må ikke nødvendigvis klassifiseres som en avsetning regnskapsrettslig.

Hva som egentlig er ment med bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd er ikke helt klart i alle relasjoner. Først derfor litt om bestemmelsens tilblivelse og bakgrunn.

[Det er mulig enkelte her vil hevde at "merbetalingen" (det beløp som inntekten er nedjustert med i regnskapet) må bli å betrakte som ikke opptjent, og at derfor kravet om at inntekten skal være innvunnet ikke er oppfylt. Drøftelsen i Oljeskattenemnda knyttet seg imidlertid bare til spørsmålet om sktl. § 50 femte ledd kom til anvendelse. Jeg behandler derfor bare dette spørsmålet her.

I kommentarene til bestemmelsen i Skattelovkommentaren 1993, pkt. 13.2.2 omtales tilfeller der misligholdskrav m.v. (krav om hevning, prisavslag eller erstatning) fremsettes før regnskapsårets utløp. Det uttales at om slike krav ikke er åpenbart uholdbare, må inntektsføring kunne unnlates som følge av at inntekten ikke anses innvunnet. Det påpekes imidlertid at "[G]rensen mellom hva som skal regnes som avsetning og realiserte utgifter og tap, er langt fra klar."

#### 40.33 Nærmere om sktl. § 50 femte ledd; bakgrunn og formål

Någjeldende § 50 femte ledd ble tatt inn i skatteloven ved skattereformen i 1992. Bestemmelsen er en naturlig konsekvens av et av hovedformålene med reformen,

nemlig et bredere skattegrunnlag (her ved fjerning av skjønnsmessig fastsatte skattekreditter) for derigjennom å muliggjøre reduksjon av skattesatsene.

Før 1992 ville et eventuelt grunnlag for å kreve fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk med skattemessig virkning måtte forankres i sktl. § 50 annet ledd (som altså henviser til regnskapet). Det fremgikk altså ikke eksplisitt av skattelovgivningen at avsetninger etter god regnskapsskikk ga grunnlag for fradrag. At rett til fradrag for slike avsetninger forelå er imidlertid klart (jf bl.a. fradragsretten for garantiavsetninger). Det som var tildels svært uklart, var derimot hvor omfattende denne retten var. (jf her bl.a. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s 158 hvor det heter: "Det er for øvrig etter gjeldende rett noe uklart i hvilken utstrekning næringsdrivende i henhold til skatteloven § 50 annet ledd ellers (utover garantiavsetninger, min tilføyelse) kan kreve fradrag for avsetninger." Se også Eidsivating Lagmannsretts dom av 20. mars 1995 (Staten - Norsk Hydro Produksjon) som gjaldt avsetninger for å dekke fremtidige tap på riggkontrakter hvor innleieprisen (raten) lå betydelig under forventet fremtidig utleiepris.

Før 1992 knyttet det seg altså uklarhet til omfanget ("øvre" grense) av fradragsretten, når skatteloven nå har fjernet muligheten oppstår en ny uklarhet: Hvor går "nedre" grense for hva som skal nektes fradragsført. Sagt på en annen måte: hvor går grensen mellom periodisering på grunnlag av avsetning etter god regnskapsskikk og andre regnskapsrettslige prinsipper ?

Selv om forarbeidene til den nye § 50 femte ledd utelukkende nevner garantiavsetninger som eksempel på avsetninger som bestemmelsen er ment å ramme, synes det relativt klart at bestemmelsen er ment å gjelde generelt. Innholdet i begrepet avsetning etter god regnskapsskikk er ikke nærmere forklart i forarbeidene og må derfor forankres i regnskapsretten. Problemet med et slikt utgangspunkt er at det regnskapsrettslig neppe er mulig å oppstille noen skarp grense mot periodisering på annet grunnlag (enn avsetning etter god regnskapskikk). Regnskapsrettslig er det heller intet behov for et slikt skille.

#### **40.34 Selskapenes syn**

Selskapene hevder at bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd først og fremst gjelder fremtidige kostnader som sannsynligvis vil påløpe; det vises i den forbindelse til at forarbeidene kun omtaler denne type kostnader. I dette tilfellet dreier det seg om en prisreduksjon på salgstidspunktet. Det er ikke usikkerhet om at prisen må justeres. Usikkerheten går på hvor mye den må justeres og når endelig oppgjør vil skje.

#### **40.35 Bare kostnadssiden ?**

Som påpekt av selskapene synes omtalen i forarbeidene til bestemmelsen i § 50 femte ledd utelukkende å knytte seg til fremtidige kostnader. Når det her dreier seg om for høyt fakturerte inntekter, hevdes det derfor at bestemmelsen allerede av den grunn ikke kan komme til anvendelse. Det synes imidlertid klart at dette gir et alt for snevert utgangspunkt for forståelsen av regelen. Avsetninger for å møte fremtidige kostnader

kan like gjerne ses på som korreksjonsposter mot allerede periodiserte inntekter, et typisk eksempel i så måte vil være garantiavsetningene.

#### **40.36 Sannsynlighet og forholdet til om forpliktelsen er betinget eller ubetinget**

Når lov og forarbeider gir så få holdepunkter som i dette tilfellet, er det viktig at ligningspraksis finner frem til kriterier som kan forankres i bakgrunnen for og (det som må antas å være) formålet med bestemmelsen. Et mulig utgangspunkt her kan være skillet mellom betingede/ubetingede krav/forpliktelser. Skatteplikt for inntekt krever at inntekten er realisert, dvs. at skattyter har et ubetinget krav på inntekten. I det foreliggende tilfellet forelå det for så vidt et ubetinget krav etter kontrakten, spørsmålet er imidlertid om det ikke kan sies å ha foreligget en ubetinget forpliktelse til å refundere for høyt fakturert pris når kravet (prisen) etter kontrakten ble krevet utbetalt. Det vil da kunne hevdes at nedjusteringen av inntekten ikke er en avsetning for å møte et ennå ikke inntrådt, men sannsynlig krav, men om en verdifastsettelse (riktignok skjønsmessig) av et ubetinget krav. Spørsmålet vil da være om selskapene ved sin justering har truffet rett - om vurderingen er korrekt.

På den annen side: Når selskapene uten å sende en kreditnota velger å justere ned inntekten kan dette indikere at forpliktelsen ikke er ubetinget. Ved å sende kreditnota ville selskapene også ha mulighet til selv å velge hvilken inntektsstørrelse som skulle komme til beskatning - ikke alle selgerselskapene hadde foretatt en nedjustering utover kreditnotaene. Enkelte vil kunne hevde at § 50 femte ledd nettopp er ment å utelukke avsetninger hvor man må basere seg på sannsynlighetsvurderinger.

[Mye tyder på at utgangspunktet betinget/ubetinget gir god veiledning. Men når det hefter usikkerhet - det må foretas en sannsynlighetsvurdering - til størrelsen av en ubetinget forpliktelse, kan det, i noen tilfelle, synes urimelig at slike tilfeller begrunner fradragsrett, mens det ikke gis fradrag for f.eks. garantiavsetninger: disse er basert på statistiske påregnelighetsvurderinger (erfaringsbasert) og er for så vidt betinget av at det inntreffer en garantisituasjon. Poenget er at man i mange tilfeller - bl.a. når det foreligger store salgsvolum - med tilnærmet sikkerhet kan anslå størrelsen av forpliktelsen. Når forpliktelsen er ubetinget (her: egentlig en ubetinget forpliktelse til å reforhandle referanseprisen) vil det mest sannsynlige alternativet måtte legges til grunn. Situasjonen kan altså være at man med større grad av sannsynlighet kan fastslå sluttresultatet i det tilfellet hvor det foreligger en betinget forpliktelse.]

#### **40.37 Oljeskattenemndas avgjørelse**

Nemnda utformet ingen særskilt skriftlig begrunnelse. Basert på en konkret vurdering ble prisjusteringen ikke ansett å være en avsetning etter god regnskapsskikk og fradrag ble innrømmet.

#### **40.4 *Gevinst ved avhendelse av rigg avskrevet etter vanninjeksjonsloven - føring på gevinst og tapskonto etter petrsktl. § 3 f annet ledd***

En borerigg ble i 1993 solgt med gevinst. Kostprisen for denne riggen var, med hjemmel i lov av 23. desember 1983 nr. 76 (midlertidig tillegg til petrsktl.), avskrevet i sin helhet



i anskaffelsesåret. Selskapet hadde med henvisning til petrsktl. § 3 bokstav f ført avhendelsesgevinsten inn på gevinst- og tapskonto. Etter denne bestemmelsen vil gevinsten bli inntektsført med 20 % av saldo årlig.

Petrsktl. § 3 bokstav f, annet ledd, første punktum lyder slik: "Gevinst og tap ved realisasjon av driftsmiddel som avskrives etter § 3 b skal føres på gevinst- og tapskonto jf. skl. § 44 A-7." Lovens kriterium for innføring på gevinst- og tapskonto er altså "avskrives etter § 3 b". (Etter fast praksis er avskrivningsbestemmelsen i § 3 b antatt å måtte tolkes innskrenkende slik at den bare gjelder faste anlegg på sokkelen. Selv om den ovenfor nevnte boreriggen var avskrevet etter særskilte regler, må det kunne legges til grunn at den tilfredstilte de krav til fast tilknytning til produksjonsstedet som stilles til slike rigger for at de skal kunne anses som faste anlegg.) Boreriggen var altså ikke avskrevet etter § 3 b, Oljeskattekontoret varslet derfor selskapet om at salgsgevinsten måtte bli å inntektsføre i sin helhet og viste til bestemmelsen i § 3 bokstav f, første ledd som hjemler inntektsbeskatning i særskattegrunnlaget for slike gevinster. Uten særskilte periodiseringsregler ville gevinsten måtte inntektsføres i avhendelsesåret.

Selskapet hevdet, bla med henvisning til forarbeidene til bestemmelsen (jf Ot.prp. nr. 12 for 1991-92 kap. 4.5), at det måtte være nok for at gevinsten kunne føres på gevinst- og tapskonto at driftsmiddelet var avskriv**bart** etter § 3 bokstav b. Diskusjonen mellom Oljeskattekontoret og selskapet reiste derfor to spørsmål, for det første om selskapets forståelse her var riktig, dernest, om så var tilfellet, om det hadde foreligget en valgtrett for dette driftsmiddelet mht avskrivnings- og friinntektsregler. Vanninjectionsloven innførte nemlig særskilte avskrivnings- og friinntektsregler for investeringer knyttet til et bestemt vanninjectionsanlegg på Ekofiskfeltet. Disse reglene fremtrer altså som spesialbestemmelser i relasjon til petroleumsskattelovens generelle regler.

Oljeskattenemnda tok imidlertid ikke (eksplisitt) standpunkt til disse spørsmålene. Etter nemndas mening tilsa nemlig driftsmiddelets art og formålsbetraktninger at reglene om avsetning på gevinst- og tapskonto måtte komme til anvendelse også i dette tilfellet.

## **41. TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP: Konsernbelastninger - kostnadsbelastning for teknisk/administrativ assistanse og generelle felleskostnader (overhead).**

### **41.1 Innledning - begrepet - enkelte problemstillinger**

De fleste utenlandske selskapene som opererer på norsk sokkel er selskaper som inngår i større selskapsgrupper. For slike selskapsgrupper vil det ofte være naturlig at enkelte oppgaver og aktiviteter utføres sentralt i ett eller flere av selskapene i gruppen. Det kan dreie seg om oppgaver av nytte for hele eller deler av gruppen eller man kan ha funnet det hensiktsmessig å bygge opp kompetanse i en enhet for så å kunne tilby direkte oppgaveløsning (i form av tjenester) til det enkelte selskap i gruppen. Vanligvis omtales slike tjenester som teknisk og administrativ assistanse (bistand), begrepet overhead brukes oftest på mer generelle felleskostnader. En slik begrepsbruk gir selvsagt ingen presis avgrensning. Det kan derfor være på sin plass å nevne enkelte ytelser som faller utenfor: transaksjoner som omfatter fysiske produkter, finansielle transaksjoner (som

f.eks. inn-/utlån og finansielle instrumenter) og overføring av risiko (forsikring). Det er imidlertid viktig å merke seg at det i tilknytning til slike transaksjoner vil kunne bli ytet assistanse som det vil være naturlig å klassifisere som teknisk og/eller administrativ bistand.

Kostnader knyttet til oppgaveløsning og tjenesteyting som har sitt utspring i en enhet, men som gjelder en eller flere andre enheter fordeles ut på enhetene i gruppen. Grunnlaget for kostnadsbelastningene kan være svært forskjellig: fra kostnader knyttet til aktiviteter som direkte utføres for å bistå en enhet, via indirekte kostnader som oppstår i forbindelse med disse ytelsene, til generelle aktiviteter av hensyn til konsernet som sådan. En kostnad kan altså gjelde flere enheter, også den enheten hvor kostnadene er pådratt. I konsernforhold vil det for kostnader som gjelder teknisk/administrativ assistanse ofte være vanskelig å påvise en helt klar og entydig tilknytning til det enkelte selskap i gruppen. Metodene og prinsippene som anvendes når slike kostnader fordeles må forutsetningsvis antas å gi uttrykk for de underliggende økonomiske realiteter, dvs. at kostnadene fordeles dit de naturlig hører hjemme.

Fradragsrett i norsk skattegrunnlag vil selvfølgelig måtte bygge på norske skatteregler og da først og fremst alminnelige tilordningsprinsipper som blant annet er nedfelt i sktl. § 44 første ledd, dvs. at kostnadene må være "pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse". (Se nedenfor om hjemmelsspørsmål). Det kan imidlertid være grunn til å fastslå det selvfølgelig at aktivitetene som kostnadene knytter seg til ikke nødvendigvis må ha foregått i Norge eller på norsk sokkel, spørsmålet vil være om kostnadene er pådratt for å fremme sokkelvirksomheten og dermed angår det norske skattesubjekt. Problemet er at jo mer et konsern satser på felles oppgaveløsning, jo mer komplisert vil det bli å gjennomføre en korrekt tilordning. Dette vil igjen stille større krav til skattemyndighetenes kontroll: jo mer "innvevd" i hverandre de forskjellige enhetenes økonomi er, jo større blir muligheten (og fristelsen ?) for konsernet til å flytte skattegrunnlagene dit det ønsker. Det er mange elementer som må vurderes her: f.eks. fordelingsmetoden (fordelingsnøkler), hvordan kostnadsgrunnlaget er beregnet, verdsettelsen og selve aktiviteten. Dessuten vil krav til dokumentasjon knytte seg til forhold utenom det norske skattesubjekt og derfor reise særskilte bevissspørsmål. For norsk sokkelbeskatning som er spesielt tyngende, sier det seg derfor selv at tilordning av kostnader hvor aktivitetene i utgangspunktet har foregått i et konsernselskap utenfor det norske skattesubjekts egen økonomi, i prinsippet bør undergis særlig grundig kontroll.

#### **41.2 Faktisk kartlegging**

Oljeskattemyndighetenes kontroll av overheadbelastninger har ikke vært spesielt omfattende de senere årene. Før ligningsbehandlingen for 1993 ble derfor dette valgt ut som et prioritert kontrollområde. Arbeidet startet opp med kontrolllettersyn i enkelte selskaper og ble fulgt opp av en omfattende innhenting av informasjon ved ligningen. Som påpekt innledningsvis vil evalueringen av de faktiske forhold i relasjon til de skatterettlige prinsipper ofte være svært kompliserte. Ved ligningsbehandlingen for 1993 ble derfor bare enkelte delspørsmål tatt opp til avgjørelse i konkrete saker i Oljeskattenemnda (se nedenfor). Arbeidet vil fortsette under kommende ligningsbehandling. Utgangspunktet for dette arbeidet er at det skal utarbeides en basis

for senere ligningskontroll - både hva gjelder det rettslige grunnlaget og metoder for kontroll. Selv om fremtidig kontroll innenfor dette området ikke skulle resultere i større tilbakeføringer, vil det være viktig at selskapene får en klar forståelse av at belastningene er gjenstand for årlig kontroll og oppfølging. Dette fordi det dreier seg om belastninger hvor det er vanskelig å fremskaffe objektive kriterier for kontroll, og vi derfor vil kunne få en glidende utvikling mot økte belastninger om ikke kontrollen er kontinuerlig.

### **41.3 Hjemmelsspørsmål - generelle forutsetninger for skattemessig belastning**

Som påpekt innledningsvis vil et naturlig utgangspunkt for den skatterettslige vurderingen av konsernbelastninger være sktl. § 44 første ledd og alminnelige tilordningsprinsipper. I dette ligger at en fordel må være oppofret og at denne oppofrelsen må ha tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten som beskattes i Norge (her: sokkelvirksomheten). Klagenemnda har uttrykt dette slik at "det ved ligningen i Norge bare kan kreves fradrag for de utgifter som er pådratt til fremme av virksomheten som beskattes her i landet." I en annen sammenheng uttaler nemnda at "avgjørende for fradragsretten ... vil være om de ytelser det betales for ... kan være til nytte for den virksomhet selskapet driver på norsk sokkel". Når det gjelder kravet om tilknytning, som egentlig er et krav om saklighet og relevans, bruker altså nemnda begreper som til fremme av og nytte. Om kostnadsfordeling og vilkårene for dette uttaler nemnda generelt:

"Det prinsipielt riktige etter norsk skattelovgivning må antas å være at utgiftene til felles tjenester innenfor et konsern skal fordeles etter den relative bruk, eller nytte, som de respektive virksomheter har hatt av vedkommende tjenester."

Kravet om nytte er her "innbakt" i angivelsen av fordelingskriteriet. Begrepet nytte brukes også i OECD rapporten "Transfer Pricing and Multinational Enterprises" fra 1979 hvor det i punkt 151 presiseres at utgangspunktet for rett til fradrag er at det må foreligge "a real benefit".

Siden det her dreier seg om transaksjoner i konsernforhold vil det også være naturlig å nevne sktl. § 54 første ledd. Denne bestemmelsen gir også uttrykk for et tilordningsprinsipp og gir sånn sett neppe mer veiledning mht vurderingskriterier. I de tilfeller hvor vurderingen retter seg mest mot pris/mengde-forhold vil det likevel antakelig være mest naturlig å ta utgangspunkt i denne bestemmelsen. Den har også en viktig regel om bevis og bevisbedømmelse for de tilfeller medkontrahenten er hjemmehørende i utlandet, og som jeg skal komme tilbake til vil dokumentasjon og bevisbedømmelse kunne stå sentralt i relasjon til konsernbelastninger.

Utgangspunktet er altså lovgivning av generell karakter. Bare i unntakstilfeller vil denne lovgivningen gi et helt sikkert grunnlag for nektelse av fradrag (jf nedenfor). Hovedproblemet vil være å finne frem til kriterier i relasjon til de ulike ytelsene som kan brukes som grunnlag for å fastslå om belastningene tilfredsstiller de (generelle) skatterettslige vilkårene for (helt eller delvis) fradrag. Antakelig vil oljeskattemyndighetene måtte ta sikte på, i første omgang, å få utarbeidet kriterier som gjør det mulig å skille ut belastninger som bør bli gjenstand for grundigere analyse og kontroll.

Ett vesentlig rettslig spørsmål som lovgivningen ikke gir noe direkte svar på, er om det kan innkalkuleres et fortjenesteelement i konsernbelastninger vedrørende teknisk og administrativ assistanse. Oljeskattekontoret har lagt til grunn at hovedregelen her må være at det ikke er anledning til å innkalkulere fortjenesteelement for slike tjenester. Hva som er riktig må imidlertid avgjøres konkret: dreier det seg om oppgaver som selskapet normalt ville ha utført på egen hånd om ikke oppgaveløsningen var sentralisert, må fradraget bygge på en ren kostnadsfordeling. Dreier det seg om tjenester med et klart definert innhold (kvalitativt og kvantitativt) som det også finnes et marked for (med fri prisdannelse), vil nok selskapene lettere kunne argumentere for en belastning inkludert et fortjenesteelement.

#### **41.4 Enkelte grunnleggende krav**

Belastninger for teknisk og administrativ assistanse kan gjelde høyst ulike typer aktiviteter og tjenester. Det er derfor vanskelig å gi utførlige retningslinjer som grunnlag for vurdering av fradragsretten. Enkelte grunnleggende forutsetninger kan imidlertid fastslås; jeg nevner her tre, men det er ikke ment som noen uttømmende oppregning. Dette vil være spørsmål for fortsatt utredning.

- 1) Kostnadene som er gjenstand for fordeling må rent faktisk være pådratt i det selskap som kostnadsfordelingen utgår fra.

Kostnadsfordelingen som foretas kan f.eks. ta utgangspunkt i økonomiske størrelser i selskapene kostnadene fordeles ut til (f.eks. prosent av investeringer). Hvorvidt det gir et korrekt utgangspunkt må vurderes konkret, det sentrale poeng her er imidlertid at samlet belastning ikke må fremstå som en beregnet størrelse - "taket" for kostnader som kan belastes er de faktisk pådratt kostnader knyttet til aktiviteten som er grunnlaget for belastningen.

- 2) De aktivitetene som har forårsaket kostnadene må ha vært til reell nytte for de selskapene kostnadene fordeles ut på.

Når det her tales om reell nytte er det for å påpeke at nytten ikke kan være fjern - den må ha et visst nivå. OECD-rapporten bruker uttrykket "real benefit" og påpeker at "an indirect or remote benefit to an associated enterprise would not justify a deduction for tax purposes". På dette grunnlaget vil kostnader pådratt i egenskap av å være eier/aksjonær og som kun tjener eierens eller eierselskapets interesser ikke gi grunnlag for fradrag. F.eks. vil kostnader knyttet til konsernregnskap, konsernrevisjon og generalforsamlingskostnader i morselskapet falle utenfor. Det er imidlertid viktig å merke seg at forutsetningen om reell nytte også tilsier at kostnader knyttet til sentralledelse i en viss utstrekning heller ikke kan fordeles ut. I OECD rapportens pkt. 156 uttrykkes dette slik:

"The central co-ordination and control of the group is a service which the parent company provides at least partly for itself and to some extent as shareholder of the subsidiaries, but this service will not necessarily benefit them all equally, and may even provide a positive disadvantage to some in particular instances."

Nyttekriteriet gjør at man også må vurdere hvorvidt aktiviteten i seg selv er egnet til å fremme virksomheten. Virksomhetstypen vil da være utgangspunktet for denne vurderingen. Nyttetraktninger tilsier også at kostnader knyttet til aktiviteter selskapet selv utfører ikke kan belastes i tillegg til selskapets egne kostnader. Dette henger også sammen med eventuelle "mengde"-korreksjoner: det ytes mer enn det synes å være saklig grunnlag for.

- 3) I de tilfellene det belastes kostnader som gjelder flere subjekter må fordelingsmetoden (fordelingsnøklerne) gi som resultat en fordeling som samsvarer med den nytte de enkelte selskap (kostnadssteder) har hatt.

Det vil normalt finnes kostnadselementer som ikke kan henføres direkte til det enkelte selskap når oppgaveløsning sentraliseres. Som oftest vil det da ikke kunne sies at en bestemt fordelingsnøkkel er den korrekte. Kontrollen vil i første omgang måtte rette seg mot elementer i fordelingsnøklerne som gir skjeve resultater. Det synes f.eks. klart at inntektsavhengige fordelingsnøkler ikke egner seg. Problemet for skattemyndighetene er at også tilsynelatende fornuftige fordelingsnøkler kan gi skjeve resultater. F.eks.: aktiviteten på norsk sokkel er svært kapitalintensiv. Fordelingsnøkler hvor dette inngår som et viktig element gir ikke nødvendigvis uttrykk for den relative nytten det norske selskap har hatt av felles oppgaveløsning. Akseptable fordelingsnøkler krever analyse både av selve aktiviteten, det selskap som utfører aktiviteten og de selskapene kostnadene forbundet med aktiviteten skal fordeles ut på.

#### **41.5 Kontrollmetoder**

Som påpekt ovenfor vil nok oljeskattemyndighetene i første omgang konsentrere seg om å finne frem til kriterier/metoder som kan danne grunnlag for identifikasjon av belastninger som skal bli gjenstand for videre analyse. Siden årsakene til for store eller uriktige belastninger kan være så mange er det klart at man må bygge ut et sett av kontrollmetoder. Noe slikt sett av metoder er foreløpig ikke utarbeidet ved Oljeskattekontoret. En detaljert gjennomgang av eventuelle kontrollmetoder vil dessuten ikke være aktuelt. Her skal bare nevnes ett eksempel på en metode som prøver å identifisere selskaper med spesielt høye samlede belastninger for teknisk og administrativ assistanse. Metoden har vi kalt "kapitalforbruksmetoden". Etter denne metoden beregner vi selskapenes prosentvise konsernbelastninger sett i forhold til årets investeringer og betalbare driftskostnader (eksklusive konsernbelastningene). Utgangspunktet her er en antakelse om at bistandsbehovet ikke kan overstige et visst nivå sett i forhold til årlig investeringsnivå og driftsutgifter gitt bestemte forutsetninger om selskapets organisasjon og aktivitetstyper. Forutsetningen om egen organisasjon er vesentlig: Bistandsbehovet må antas å avta jo bedre utbygget denne er. Godt utbygget egen administrasjon vil gi høye driftskostnader (ekskl. konsernbelastninger) og (sannsynligvis) lavere konsernbelastningsandel. En høy konsernbelastningsprosent er derfor ikke i seg selv et uttrykk for at belastningene er urimelig høye. Men dersom det for to selskaper med noenlunde lik organisasjon og aktivitetstyper/-nivå er klare forskjeller mht andel konsernbelastninger vil man ha identifisert et grunnlag for videre undersøkelser.

#### **41.6 Kort om dokumentasjonskrav**

Skattyterne skal kunne dokumentere grunnlaget for de utgiftene de krever fradrag for. I de tilfellene hvor aktivitetene som er utgangspunktet for kravet om fradrag har foregått i et beslektet selskap vil det knytte seg særlige spørsmål til fremleggelse av dokumentasjonen: for det første må selve aktiviteten og kostnadene forbundet med denne kunne dokumenteres på samme måte som om aktiviteten hadde foregått i det belastede selskapet. Derneft: dersom aktiviteten er til nytte for flere enheter og kostnadene derfor skal fordeles ut på disse, må alle forhold av betydning for fastsettelsen av fordelingskriteriene kunne dokumenteres. Dette vil kreve mulighet for innsyn i økonomien til både den enhet det fordeles ut fra og de enhetene det fordeles ut til. Også andre forhold enn de selskapsgruppen har lagt vekt på ved fastsettelsen av fordelingskriteriene, vil kunne kreves fremlagt når disse må antas å ha betydning for vurderingen av den foretatte fordeling.

De kravene til dokumentasjon som her er skissert, har klar støtte i bl.a. Høyesteretts nylig avsagte dom (av 3. februar 1995) i Statens sak mot Dowell Schlumberger.

#### **41.7 Konkrete eksempler**

Som nevnt ovenfor ble få konkrete saker vurdert av Oljeskattenemnda ved ligningen. Her skal bare nevnes at nemnda innrømmet fradrag for nedbemannings- og omorganiseringskostnader i enheter som ytet bistand til det norske selskapet. Belastningen var begrunnet med at selskapet mente at disse kostnadene ville være nødvendige for å redusere fremtidige kostnader. Fordelingsnøkkelen ble ikke vurdert.

### **42. FRIINNTTEKT**

#### **42.1 Spørsmål om kostnader knyttet til oppgitte (stansede) og utgiftsførte utbyggingsprosjekter berettiger til friinntekt.**

Det var konstatert et adskilt reservoar under et allerede produserende reservoar. Partnerne på lisensen hadde tiltrådt drivverdighetserklæring i 1991, utarbeidet og fått godkjent en egen plan for utbygging og drift i 1992 og boret en produksjonsbrønn gjennom en av de allerede eksisterende brønnene på det produserende feltet i 1993. Resultatene fra denne brønnen viste seg imidlertid å være vesentlig dårligere enn antatt i utbyggingsplanen. Våren 1994 ble det tatt beslutning om endelig stans i utbyggingen.

Dette hendelsesforløpet reiser to skattespørsmål. Det første er et periodiseringsspørsmål og knytter seg til når, i hvilket år, de tapte investeringene vedrørende den påbegynte utbyggingen kan utgiftsføres. (At det her dreier seg om tap som kan utgiftsføres kan neppe være tvilsomt.) Oljeskattenemnda kom her til at lovens krav, "endelig konstatert" jf sktl. § 44 første ledd, bokstav d, først var oppfylt i det år det forelå en endelig beslutning om stans, dvs. 1994 - det var ikke nok at aktiviteten var stanset i 1993 når denne stansen ikke av besluttende myndighet fremstod som endelig.

Hovedspørsmålet var imidlertid om (de tapte) investeringene gir grunnlag for friinntekt fullt ut. Friinntekt gis etter petrsktl. § 5 tredje ledd med 5 prosent av kostprisen for

driftsmiddel i 6 år fra og med det år driftsmiddelet er påbegynt avskrevet. Avskrivning kan etter § 3 bokstav b påbegynnes fortløpende på hvert enkelt års investeringsbeløp. Det er altså ikke noe krav om at det må foreligge noe ferdig driftsmiddel før avskrivning kan påbegynnes og friinntekt regnes derfor ikke fra og med det år det foreligger en samlet kostpris for et driftsmiddel. Det er det enkelte års investeringer som er påbegynt avskrevet som utgjør dette års tillegg til friinntektsgrunnlaget. I det konkrete tilfellet som var oppe ved ligningen var det altså foretatt utbyggingsinvesteringer i 1992 og 1993 som etter § 5 tredje ledd skulle gi friinntekt med 5 prosent frem til og med hhv 1997 og 1998.

Skattemessig er disse investeringene altså tapt i 1994. Denne type tap ("mislykkende investeringer") synes ikke omtalt i petroleumsskattelovgivningen. I merknadene til § 6 i de opprinnelige petrsktf. av 1976 heter det om hva som inngår i beregningsgrunnlaget for friinntekt: "Det samme vil for øvrig gjelde kostnadene ved tap av driftsmidler o.l. som naturlig må betraktes som en del av anleggets kostpris og regnskapsmessig behandles som sådan." Dette utsagnet bygger på en forutsetning om at det på tross av tap(ene) er gjennomført en utbygging og at det er bygget et (fast) anlegg. Systemet var nemlig dengang slik at friinntekt først ble innrømmet når driftsmiddelet var tatt i ordinær bruk (og først året etter at avskrivning var påbegynt). Siden det i dette tilfellet aldri vil komme så langt som til ordinær bruk og investeringen derfor ikke ville gitt friinntekt, er det derfor vanskelig å trekke noen vesentlige slutninger på dette grunnlag. (Bortsett kanskje fra at kostnader ved tap av driftsmidler i forbindelse med utbyggingen av et felt i de tilfellene hvor utbyggingen fullføres, også kan tas med i friinntektsgrunnlaget i det nye friinntektssystemet.)

Gjeldende petroleumsskatteforskrift omtaler tap kun i relasjon til erstatningsutbetalinger, se § 5 annet ledd. Også i forhold til disse reglene ligger det implisitt en forutsetning om at det foreligger (eller eventuelt senere vil foreligge) et driftsmiddel som anvendes i petroleumproduksjon.

Formålet med de ulike friinntektssystemer man har hatt i petroleumsskatningen har vært en "skjerming mot særskatten" - altså en form for bunnfradrag. I det foreliggende tilfellet vil man ikke oppnå dette i forhold til den ufullførte utbyggingen; bare dersom selskapene har tilstrekkelig inntekt fra andre felt til å komme i særskatteposisjon vil det oppstå en skjermingseffekt, men da altså i relasjon til disse feltene.

Både Oljeskattekontorets og Oljeskattenemndas syn var imidlertid at så lenge investeringer som ikke resulterer i en feltutbygging (men som altså etter sin art er utbyggingskostnader) ikke positiv var unntatt i lovgivningen mht friinntekt, måtte friinntekt innrømmes fullt ut. Et annet resultat måtte ha svært klare holdepunkter i forarbeider og systembetraktninger.

#### **42.2 Omklassifisering av kostnader/tidligere skjønnsmessig fastsatt kostnad endelig fastlagt**

Etter reformen i 1992 er gjeldende friinntektssystem med overgangsordninger (som vil få betydning i mange år fremover) sammensatt av flere elementer. Se f.eks. note 64 til petrsktl. i Karnov - Norsk kommentert lovsamling. I de tilfellene hvor man

omklassifiserer kostnader, eventuelt hvor tidligere skjønnsmessig fastsatte endelig fastlegges, er det viktig å være oppmerksom på det er året kostnaden er pådratt som er avgjørende for hvilket regelsett vedrørende friinntekt som skal komme til anvendelse. For 1993 var det flere eksempler på at tidligere utgiftsførte kostnader som ved endringssak, forutgående ligninger m.v. ble ansett som aktiveringspliktige, var omklassifisert i selskapenes skatteregnskaper som en tilgang for dette året. Slik feilføring får størst betydning i de tilfellene hvor investeringen ikke ga grunnlag for friinntekt overhodet, dvs. investeringer i perioden 1987-91 knyttet til felt som ikke ville gi grunnlag for produksjonsgodtgjørelse etter den tidligere ordningen (PUD fremlagt før 1.1 1986).

### **42.3 Driftsforberedelseskostnader**

Når det gjelder utbyggingskostnader foreligger det bare valget mht aktivering når det gjelder rentekostnader, jf petrsktf. § 2 annet ledd. For øvrig gjelder en plikt, jf samme paragrafs første ledd. (Tilsvarende bestemmelser var inntatt også i petrsktf. av 1976.)

Særlig i forhold til det friinntektssystem som gjaldt og fortsatt gjelder i forhold til investeringer foretatt før 1.1 1987 (friinntekt året etter investeringen er påbegynt avskrevet og avskrivning først fra det år ordinær petroleumsproduksjon startet opp), kunne det oppstå "interessekonflikter", avhengig av skatteposisjon, mellom deltakere på samme felt når det gjaldt grensedragningen i forhold til aktiveringsplikten. Det kunne synes som om selskaper i særskatteposisjon hadde en tendens til å tolke plikten innskrenkende, mens selskaper som ikke var i posisjon (ihvertfall om denne lå noen år frem i tid) ønsket en mest mulig omfattende aktivering. Problemet kom her særlig på spissen i relasjon til de utgiftene som gjerne omtales som driftsforberedelseskostnader. Denne problemstillingen er også omtalt i Del II, kap. 4.6.

En endringssak fra 1994 vedrørende årene 1988-92 kan gi veiledning mht den konkrete grensedragning mellom aktiveringspliktige utbyggingsutgifter og direkte utgiftsførbare driftsforberedelseskostnader. Selskapet endringssaken gjaldt hadde konsekvent aktivert og medtatt i friinntektsgrunnlaget hele sin andel av fellesregnskapets samlede kostnadsbelastning (dog begrenset til belastninger før 1.1 1987) frem til og med produksjonsstart for de feltene saken gjaldt. Nemndas utgangspunkt var her at kostnader som ikke knytter seg til ervervet av de fysiske driftsmidlene ikke er aktiveringspliktige, selv om de i tid er pådratt i utbyggingsfasen. En av operatørene hadde etablert en egen driftsdivisjon. Denne divisjonens oppgave under feltutbyggingen var løpende oppfølging av utbyggingsprosjektet i relasjon til den senere drift. Kostnader knyttet til de funksjoner driftsorganisasjonen utførte var av operatøren klassifisert som driftskostnader. Det ble også opplyst at i den grad driftsorganisasjonen deltok i aktiviteter knyttet til de fysiske investeringer, ble dette viderefakturert til en egen utbyggingsdivisjon. Som eksempel på funksjoner utført av driftsdivisjonen kan nevnes: rekruttering av personell til drift, systemutprøving og drift av plattformssystemer, utvikling av vedlikeholdssystem, utarbeidelse av program for reservedeler, utarbeidelse av prosedyrer for boreoperasjoner, tilrettelegging og drift av basene, utvikling av styringssystemer innenfor plan, økonomi, personal og ledelse osv. Alle disse funksjonene (opplistingen er ikke fullstendig) knyttet seg altså til oppfølging i relasjon til senere drift. Aktivitetene hadde dessuten til formål å bygge opp en



driftsorganisasjon som skulle operere plattformene. Nemnda la derfor til grunn at kostnadene knyttet til disse aktiviteten måtte bli å klassifisere som driftsforberedelseskostnader.

(Friinntekt kan gjelde investeringer foretatt flere år tidligere enn det år den faktisk kommer til fradrag. Det fremgikk av selskapets regnskap for årene forut for 1988 at intet var utgiftsført på felt under utbygging. Endringsadgangen ble derfor antatt å være begrenset av to-årsregelen i lignl. § 9-6 nr. 3 bokstav a. Nemnda knyttet imidlertid endringsadgangen opp mot det året friinntektsfradraget blir krevet og uttalte: "Selv om det ikke er aktuelt å endre ligningene ti år tilbake, antar nemnda likevel at det med virkning for ligningene **fra og med 1988** er mulig å endre den delen av friinntektsgrunnlaget som knytter seg til driftsforberedelseskostnader som er pådratt årene før.")

### **43. KLASSIFIKASJON - INNTEKTS- OG FRADRAGSPOSTER: Allokering av inntekt (verdiskapning) mellom sokkel og land i de tilfellene inntekten (ved salg av petroleum) innvinnes etter at petroleumten har passert særskatteregimets geografiske grenser**

#### **43.1 Særskatteregimet - enkelte systembetragtninger**

Utvinning av petroleum som inntektsskapende aktivitet er undergitt en særlig tyngende beskatning, kalt særskatt. Denne ble innført fra og med inntektsåret 1975. Bakgrunnen var dengang at det etter 1972 hadde funnet sted en ekstraordinær sterk prisstigning på petroleum som ga en helt ny fortjenestemulighet for oljeselskapene - en avkastning langt utover det som kunne betraktes som en normal forretningsmessig avkastning. Denne "meravkastningen" er det vanlig å betegne "ressursrenten"; mer presist defineres den gjerne som all avkastning ut over det minimum som skal til for at et selskap skal vurdere investeringen som akseptabel. (Antakelig har begrepet "ressursrente" sin bakgrunn i at det dreier seg om en begrenset ressurs og som av den grunn gir ekstraordinære avkastningsmuligheter for den som får mulighet til å nyttiggjøre seg denne.)

Begrepet ressursrente ble ikke brukt eksplisitt i forarbeidene dengang særskatten ble innført. Det må imidlertid kunne legges til grunn at de hensyn det er gjort rede for som bakgrunn for at særskatten ble innført, i stor utstrekning bygger på ressursrentebetraktninger. I Ot.prp. nr. 26 (1974-75) uttales det bla at Regjeringen etter "en samlet vurdering" har "funnet (at) den for tiden mest hensiktsmessige form for økte offentlige inntekter av petroleumsvirksomheten er innføring av en særlig inntektsskatt på den fortjeneste som oljeselskapene oppnår p.g.a. at prisene på petroleum er høye jamført med produksjonskostnadene". Det understrekes i den sammenheng at selskapene fortsatt skal ha "en rimelig mulighet til å oppnå en passende fortjeneste for sin innsats" under hensyntagen til "både den store kapitalinnsats som kreves og at risikoen er stor". Særskatten skal altså i utgangspunktet fange opp fortjeneste utover det som anses "passende", en naturlig forståelse av dette synes å være at staten, som eier, skal ha ressursrenten (selv om altså begrepsbruken her ikke er helt dekkende).

Selv om ressursrentebetraktninger er en bærende begrunnelse for den særlig tyngende beskatning som er valgt, bygger ikke systemet på at man skal beregne ressursrenten som grunnlag for beskatningen. Systemet bygger som kjent på at det beskatningsgrunnlaget som skal være gjenstand for særskatt er en virksomhetsinntekt, nemlig utvinningsinntekten. Utgangspunktet er altså alminnelige skatterettslige begreper. Det er imidlertid klart at dersom den særlig tyngende beskatningen (som skal fange opp ressursrenten) ikke skal ramme verdiskapning hvor avkastningsmuligheten er mer normal, må verdiskapningsprosessen ikke være kommet særlig langt før man fastsetter beskatningsgrunnlaget. Verdifastsettelsen må knyttes til produkter som har karakter av råvare. For at systemet skal bli praktikabelt slik at verdiskapningen kan fastsettes på et mest mulig objektivt grunnlag, må det imidlertid aksepteres at en viss bearbeidning har funnet sted.

### 43.2 Lovgivningen

Lovgivningen bygger altså på et virksomhetsbegrep som utgangspunkt for fastsettelsen av det grunnlaget (nettoinntekten) som skal være gjenstand for særskatt. Det vises til petrsktl. § 5 som knytter særskatteplikten til inntekt av virksomhet ved "utvinning, behandling og rørledningstransport". I tillegg til virksomhetstypen gjelder også en geografisk avgrensning: virksomheten må være drevet innenfor det geografiske området som er angitt i petrsktl. § 1 (med enkelte utvidelser: norsk kontinentalsokkel). Et virksomhetsbegrep i kombinasjon med en geografisk avgrensning gir selvsagt ikke klare svar i alle tilfeller på hvilke inntekter som omfattes av særskatteplikten. Innledningsvis kan det her være grunn til å peke på at den geografiske avgrensningen ikke innebærer at all aktivitet knyttet til virksomheten må foregå innenfor området. Kjennetegnet på den virksomhetstype som omfattes av særskatteplikten er at hovedaktiviteten går ut på (rent fysisk) å forflytte/transportere en allerede eksisterende ressurs, nemlig petroleum. Under denne transporten vil det kunne foregå en viss bearbeidning, men da først og fremst av hensyn til selve transporten og det å gjøre produktet salgbart som råvare. Hovedaktiviteten (dvs. det typiske, "kjernen" i virksomhetsarten) må selvsagt foregå innenfor det geografiske området. Men det er intet i veien for at også aktiviteter utenfor området er en del av virksomheten; forutsetningen vil da måtte være at denne aktiviteten utføres av hensyn til hovedaktiviteten, dvs. knytter seg til verdiskapningsprosessen (transporten) på sokkelen. Et typisk eksempel vil her være administrasjon av aktiviteten på sokkelen. I utgangspunktet vil imidlertid aktivitet utenom utvinning/transport av petroleum som på selvstendig grunnlag har inntektsgenerering som formål, falle utenfor særskatteplikten.

En vesentlig virkning av at beskatningsgrunnlaget bestemmes på grunnlag av et virksomhetsbegrep er likevel at ikke bare inntekt ved salg av råvaren omfattes av særskatteplikten. Inntektserverv som er et direkte resultat, avledet av virksomheten eller med en (tilstrekkelig) nær tilknytning til denne vil fanges inn av særskatten. Eksempel på direkte avledede inntektserverv er salg av aktiva som inngår i virksomheten. Når det gjelder nær tilknytning vises det (som eksempel) til at Klagenemnda har lagt til grunn at salg av olje fremkommet som et biprodukt ved rensing av ballastvann var særskattepliktig. Inntekten ble sett på som et utgiftsreduserende element knyttet til en pålagt rensing ved utøvelsen av utvinningsvirksomheten.

(De fordelingstekniske reglene i petrsktl. § 3 d gjør at også finansinntekter vil kunne bli særskattelagt. Regelen er begrunnet ut fra bla. symmetrihensyn i forhold til fradragsretten for finansutgifter og er ikke av interesse i relasjon til de spørsmål som drøftes i dette kapittel.)

Selv om særskatteplikten tar utgangspunkt i et virksomhetsbegrep og skattelovgivningen for øvrig kommer til anvendelse om ikke annet er bestemt i petroleumsskatteloven, se §§ 2 og 8, har Klagenemnda lagt til grunn at skattelovens virksomhetsbegrep ikke fullt ut kan anvendes i forhold til utvinningsvirksomhet, altså et snevrere virksomhetsbegrep. En direkte anvendelse av skattelovens virksomhetsbegrep ville gi en svært vid ramme for hva som ville falle inn under særskatteplikten. Det interessante i denne sammenheng er at nemndas hovedbegrunnelse for denne tolkningen synes å være forankret i ressursrentebetraktninger: Særskatten er en særlig byrde som er begrunnet ut fra hensynet til å sikre samfunnet en større andel av de inntekter som skyldes oljeprisene og hensynet til at inntekten skriver seg fra naturressurser som er statens eiendom. Nemnda viser i denne forbindelse til forarbeidene, og konkluderer: "Etter nemndas mening bør det vises forsiktighet med å anvende særskattereglene i tilfelle hvor rekkevidden av reglene fremstiller seg som tvilsom og hvor de nevnte hensyn ikke er til stede."

Utgangspunktet er altså et virksomhetsbegrep som "innsnevres" av ressursrentebetraktninger. Dette har to sider, for det første vil inntekter som omfattes av et alminnelig virksomhetsbegrep, men hvor grunnlaget for inntektsgenereringen ikke er forankret i de særlige fortjenestemulighetene som utvinning gir, ikke kunne særskattelegges. Men det kan også tenkes en motsatt situasjon, nemlig at den særlige fortjenestemulighet "smitter over" eller "overføres" til annet inntektserverv. Når man positivt har valgt å la rørledningstransport omfattes av særskatteplikten, viser dette at man var klar over at eierforhold, organisering osv. ville kunne medføre en overføring av merfortjeneste til denne virksomheten. Men slik overføring kan også forekomme i andre tilfeller hvor man har en "glidende" overgang mellom særskattepliktig og ikke-særskattepliktig inntektserverv. Særlig vil dette være et problem når den objektive identifiseringen av inntektservervet skjer samlet for to forskjellige inntektsskattegrunnlag.

### **43.3 Problemstilling - generelt**

Problemstillingen som kom opp ved ligningsbehandlingen knyttet seg til "kjerne"-aktiviteten i utvinningsvirksomhet, nemlig transport av petroleum. Petroleumen ble transportert (med en viss bearbeidning underveis) fra grunnen og ut av petroleumsskattelovens geografiske virkeområde før den ble solgt og det forelå en objektiv konstatering av verdi. Det er uomtvistet (se likevel om enkelte selskapers anførsler under 43.45) at den verdiskapning som har skjedd på land ved transport/bearbeidning ikke omfattes av særskatteplikten. Gjenstand for særskatt er bare det inntektservervet som har skjedd ved utvinning og transport frem til grensen for petroleumsskattelovens geografiske virkeområde, jf petrsktl § 5 første ledd. Hadde petroleumen vært gjenstand for normprisregulering, jf petrsktl. § 4, ville skattespørsmålene først og fremst knyttet seg til kostnadsfordeling. I dette tilfellet

forelå imidlertid ikke normpris, og spørsmålet var derfor hvilken verdi man skulle sette på petroleumen utvunnet og transportert innenfor lovens geografiske virkeområde. Etter Oljeskattenemndas syn forutsetter lovens system at det er markedsverdien ved overgang til landskatteregimet som er grunnlaget for den særskattepliktige inntekten. Det kan synes som om dette prinsipielle utgangspunktet ikke deles av selskapene. Uansett var selskapene uenige om metodespørsmål og da særlig ulike avtalers betydning for hvilken verdi petroleumen hadde. Dessuten var det også en viss uenighet om hva lovgivningen med tilhørende praksis sa om metodespørsmål. Et kompliserende moment var at det her dreide seg om komplekse eierforhold og transportavtaler. For forståelsen av de resultater nemnda kom til er de imidlertid viktig hele tiden å ha klart for seg lovens prinsipielle utgangspunkt om at det skal foretas en verdsettelse av petroleumen, som grunnlag for særskatt, ved overgangen til landskatteregimet. Dette betyr imidlertid ikke at inntekten anses innvunnet ved denne overgangen. Det forutsettes altså ikke uttaksbeskatning ved overgang til land. Først ved et eventuelt salg vil inntekten være innvunnet (eventuelt ved forbruk i egen virksomhet).

#### **43.4 Den konkrete sak**

##### **43.41 Faktum og umotvistede skatterettslige utgangspunkt**

Statpipe er et rørledningssystem som transporterer gass fra flere felt på norsk sokkel. Gassen transporteres til Kårstø for utskilling av våtgass, mens tørrgassen transporteres videre til Ekofisk. Statpipe er et interessentskap, men ikke eget skattesubjekt. Rørledningssystemet transporterer gass for eierne, men også andre utvinningsselskap benytter systemet. Alle brukerne av systemet betaler en tariff som fastsettes på samme måte uansett om man er eier eller ikke. Beregningsmåten for fastsettelse av tariffen er godkjent av det tidligere Olje- og Energidepartementet.

I St.prp. nr. 102 (1980-81) om ilandføring av gass fra Statfjordfeltet og Heimdalfeltet m.v. (gjelder altså Statpipe) heter det: "Våtgassanlegg og eventuelt andre anlegg i tilknytning til ilandføringsvirksomheten vil være underlagt de vanlige skattereglene for virksomhet på land i Norge." Denne uttalelsen er også gjengitt i Ot.prp. nr. 42 (1981-82) i tilknytning til at det ble gitt en ny bestemmelse i petrsktl. § 1 første ledd, bokstav d som utvidet lovens geografiske virksområde til å gjelde transport av petroleum på land i Norge ved rørledning fra petrsktl. øvrige virkeområde. Bokstav d fikk i 1992 en tilføyelse der virkeområdet i tillegg til rørledningstransport på land i Norge også omfatter "annen virksomhet ved mottaks- og utskipningsanlegg som ledd i utvinning og rørledningstransport av slik petroleum". Grensedragningen mot virksomhet på land er nærmere definert i petrsktf. § 8:

"Som rørledning i forhold til petroleumsskatteloven regnes anlegg for transport av petroleum fra produksjonsanlegg på den norske kontinentalsokkelen til land. Rørledning omfatter også mottaksanlegg på land, samt utskipningsanlegg i tilknytning til mottaksanlegget. Anlegg for videre bearbeidning av petroleum, herunder raffinering, anses ikke som del av rørledningen. Rørledningens avgrensning mot annet anlegg på land er den målestasjon som petroleum passerer etter å ha gjennomgått rensing, stabilisering, og midlertidig lagring."

I praksis er det i forhold til Statpipe-systemet, bl.a. med referanse til uttalelsen i St.prp. 102, lagt til grunn at en bestemt sone (sone 3) i systemet der våtgassen fraksjoneres, lagres og utskipes er "underlagt de vanlige skattereglene på land". Sone 3 betraktes altså som anlegg for videre bearbeidning.

Spørsmålet ved ligningen gjaldt fastsettelse av utvinningsinntekt, men, når det som her for eierne av Statpipe, er slik at transporten er en integrert del av utvinningsvirksomheten, vil avgrensningen mot annen virksomhet på land måtte følge grensedragningen i forhold til hva som er rørledningstransport etter petroleumsskatteloven.

#### **43.42 Praksis vedrørende fastsettelse av landinntekt ved fraksjonering m.v. av våtgass i Statpipe-systemet**

Praksis frem til og med ligningen for 1992 er, kort fortalt, at alle brukerne av Statpipesystemet ble lignet for brutto salgsinntekt ved salg av de fraksjonerte våtgassproduktene ved utskipning fra sone 3. Til fradrag kom betalt tariff for transport og fraksjonering frem til salg (dvs inkl. sone 3). Samlet inntekt (før fordelingsfradrag) i sone 3 til beskatning i landkommunen består, etter denne metoden, av tariff betalt av alle brukerne med fradrag for avskrivninger på anleggene samt driftsutgifter m.v. Tariffen i sone 3 kommer altså til fradrag i utvinningsinntekt for samtlige brukere av anlegget - også eierne.

#### **43.43 Hvorfor spørsmålet kom opp**

Ved ligningen ble det konstatert at gjennomsnittlig salgsverdi for de ulike NGL-produktene (pr. tonn) lå litt lavere enn tariffen i sone 3 (pr. tonn). Den praktiske konsekvensen av dette var at tariffen i sone 3 var tilstrekkelig til å utligne salgsinntektene til beskatning på sokkelen siden denne kom direkte til fradrag i sokkelinntekt. I tillegg ble altså sokkelen belastet produksjons- og transportkostnader frem til sone 3. (Inntekts-/utgiftsføringen av tariffen frem til sone 3 går samlet i null på sokkelen.) Med det prinsipielle utgangspunkt at grunnlaget for særskattepliktig utvinningsinntekt er verdiskapningen ved utvinningsvirksomhet innenfor petrsktl. geografiske virkeområde, var det naturlig å undersøke nærmere hvorvidt den metode som var anvendt for å beregne denne verdiskapningen ved tidligere ligninger ga et riktig resultat. Metoden som var anvendt, omtales ofte som en såkalt "net back"-metode. Dette betyr at man med utgangspunkt faktisk salgsinntekt ved utskipning fra sone 3 trekker fra tariffen i denne sonen for å finne en bruttoverdi ved inngangen til sone 3 (hvor altså grensen for den særskattepliktige verdiskapningen går). For 1993 ville en slik metode gi som resultat at bruttoverdi når den ikke fraksjonerte våtgassen forlot sokkelområdet var negativ. Selv om petroleumsprisene generelt må kunne karakteriseres som lave i 1993, er dette et resultat som gir grunnlag for videre undersøkelser. Spørsmålet er bl.a. om beregningsmetoden fører til at ressursrenten overføres til beskatning på land.

En indikasjon på hvorvidt den valgte beregningsmetode gir en skjev fordeling eller ikke, kan man få ved å ta utgangspunkt i de samlede (faktiske) kostnadene ved utvinning, transport og fraksjonering av våtgassproduktene. Men siden utvinning (olje, gass,

våtgass) og transport (gass, våtgass) er delvis integrerte aktiviteter, må det opereres med et grunnlag for fordeling av de samlede kostnadene. Det naturlige fordelingsgrunnlaget vil være (energi)mengde, dvs oljeekvivalenter. En fullkostfordeling etter denne metode, hvor altså transporttariffer ble erstattet av faktiske kostnader, viste at kostnadene (ekskl. fordelingsfradrag) for de feltene som benyttet Statpipe, varierte mellom ca 40 og 60 % av salgsprisen. Produksjonen av våtgass er altså, utfra en totalbetragtning, klart lønnsom. Hadde grensen for sokkelbeskatningen gått ved utskipningen fra sone 3 ville altså eierne for egen produksjon blitt særskattelagt for en positiv og ikke ubetydelig inntekt. Brukerne ville som følge av tariffkostnadene fortsatt ha tapt på salget, men til gjengjeld ville altså tariffinntektene fra disse blitt skattlagt på sokkelen. Samlet resultat er altså positivt med god avkastning, det tyder klart på at den valgte fordelingsmetoden medfører at ressursrenten blir overført til beskatning på land.

#### 43.44 Avgrensing

Bruker- og eierstrukturen i Statpipesystemet er ikke ukomplisert. I utgangspunktet synes dette også å vanskeliggjøre den skatterettslige bedømmelse. Kanskje er det bare tilsynelatende: for brukere som ikke er eiere er den økonomiske realitet uomtvistelig slik at tariffene bestemmer beskatningsgrunnlaget. Som påpekt ovenfor ville en flytting av beskatningspunktet for særskattegrunnlaget ikke endret dette.

Når det gjelder eierne må det skilles mellom de tilfellene der deres forholdsmessige bruk av transportsystemet i sone 3 er lik eller mindre enn deres ideelle eierandel og de tilfellene hvor bruken overstiger denne (overskipning). I førstnevnte tilfelle vil selskapene få all betalt tariff tilbakebetalt som eiere. For disse vil den skattemessige oppofrelsen bestå av (ideell) andel av faktiske kostnader i Statpipe-systemet. For de tilfellene hvor eierne overskiper er det antakelig ikke grunnlag for å bedømme den overskipede andel annerledes enn for andre brukere som ikke er eiere. For den overskipede andel vil beskatningsgrunnlaget for disse på samme måte som de som utelukkende er brukere, bestemmes av tariffen.

Den videre drøftelse vil etter dette gjelde hvorvidt bruk innenfor eiernes egen ideelle eierandel gir grunnlag for å bestemme beskatningsgrunnlaget på sokkelen med utgangspunkt i en annen metode enn en net back beregning basert på de fastsatte tariffen.

#### 43.45 Det rettslige utgangspunkt

Jeg har ovenfor gjort nærmere rede for hva som er petrsktl. prinsipielle utgangspunkt mht hva som er særskattepliktig inntekt, nemlig at det skal foretas en verdsettelse av petroleumen, som grunnlag for særskatt, ved overgangen til landskatteregimet (jf bl.a § 5 første ledd, første setning: "... utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som nevnt i § 1"). I sitt endringsvedtak påpeker Oljeskattenemnda dette i flere sammenhenger. Det heter bl.a. : "I prinsippet er det verdien av våtgassen ved overgangen til landvirksomhet (ved inngangen til sone 3) som er avgjørende."

Jeg viser også til petrsktf. § 12 som lyder:

"Når skattepliktige som driver utvinning av petroleum eller rørledningstransport av utvunnet petroleum i områder som nevnt i petroleumsskattelovens § 1, også driver annen virksomhet eller arbeid, skal inntekt og fradrag fordeles slik at inntekt av utvinning og rørledningstransport, ansettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak."

Tilsvarende bestemmelse var inntatt i § 21 i de tidligere petroleumsskatteforskriftene av 1976. I merknadene til denne bestemmelsen heter det bl.a. : "... må det derfor foretas en utskilling av formue og inntekt som gjelder den egentlige utvinning og rørledningstransport." (understreket her) Og videre: "Dette innebærer at alle kostnader, både direkte og indirekte, som hovedregel skal henføres til sokkelnæringen i samme forhold som disse har forårsaket dem." Altså: den egentlige utvinningsvirksomheten i de områder som nevnt i petrsktl. § 1 skal ansettes som om virksomheten var drevet ved frittstående foretak. Når inntekt på denne måten skal skilles ut kan det tenkes at man, av praktiske årsaker, tar utgangspunkt i en inntekt som også inkluderer verdiskapning utenfor utvinningsvirksomheten. Dette betyr imidlertid ikke at metoden kan utledes av lovgivningen. Denne fastslår bare at nettoinntekten fra en geografisk avgrenset virksomhet - utvinning - skal fastsettes særskilt. Hvordan dette gjøres må bero på de faktiske omstendigheter. F.eks. : sett at det ikke ble fastsatt normpris for råolje fra et bestemt felt et år og at en av produsentene brukte sin andel av produksjonen for videre raffinering til bensin osv. innenfor samme selskap (skattesubjekt). Det synes da lite sannsynlig at man ville ta utgangspunkt i salgsinntektene fra de raffinerte produktene for å fastsette utvinningsinntekten ved hjelp av en net back metode. Mer naturlig ville det være om man med utgangspunkt i andre selskapers salg fra feltet, det internasjonale råoljemarkedet ol, skjønnsmessig fastsatte verdien av råoljen i det den forlot sokkelen.

Det er imidlertid viktig å få fastslått at ansettelse av utvinningsinntekt i samsvar med petrsktf. § 12 (dvs. som om denne virksomheten hadde foregått innenfor et eget foretak) i de tilfellene hvor petroleumen er gjenstand for videre bearbeidning innenfor samme skattesubjekt, i prinsippet betyr at man må fastslå verdien på petroleumen som om den var avhendet til et frittstående foretak som foretar viderebearbeidning. Ved å ta utgangspunkt i verdiene (brutto) etter bearbeidning på land inkluderes verdiskapningen på land i særskattegrunnlaget. Dette samsvarer ikke med det prinsipp petrsktf. § 12 gir uttrykk for, sluttresultatet kan likevel bli riktig dersom man har metoder for eliminering av verdiskapningen ved den videre bearbeidning på land.

Det hersker en viss uklarhet om eierselskapene til Statpipe er enige i det prinsipielle utgangspunkt det er redegjort for her. Noen selskaper synes utelukkende å bygge på at tariffen er bindende for skattemyndighetene (ut fra flere betraktningsmåter) - også for transport innenfor egen eierandel, og at derfor en net back metode også i disse tilfellene gir uttrykk for verdien ved inngangen til sone 3. Det er imidlertid også fremkommet anførsler som går på at virksomheten i sone 3 utelukkende er en fraksjoneringsvirksomhet og at salgsinntektene for de fraksjonerte NGL-produktene i sin helhet skal beskattes på sokkelen. Dette samsvarer ikke med det utgangspunkt som det er redegjort for ovenfor: her settes grensen for brutto salgsinntekt sokkel i prinsippet ved den ufraksjonerte NGL. For brukere som ikke er eiere og overskipet andel anses denne bruttoverdi å kunne beregnes ved en net back-metode. For skipet andel innenfor egen eierandel anses ikke en slik beregning å gi uttrykk for den

økonomiske realitet. Videre bearbeidning i sone 3 anses sokkelen uvedkommende, innenfor egen eierandel anses altså eierne å drive videreforedling av ufraksjonert NGL for egen regning og risiko. Det er altså eiernes egen NGL som fraksjoneres i egen virksomhet. Sluttresultatet av denne aktiviteten vil ikke bare avhenge av hva andre er villig til å betale for selve fraksjoneringsaktiviteten, men også knytte seg til verdien av de endelige produkter. Det er altså ikke selve videreforedlingsaktiviteten man tar sikte på å (land)beskatte (ved skipning innenfor egen eierandel), men salgsinntektene på videresalget fratrukket faktiske kostnader (herunder inngangsverdien på ufraksjonert NGL).

Som grunnlag for at det er selve fraksjoneringsvirksomheten som skal beskattes vises det bl.a. til praksis vedrørende stedbunden beskatning. Dette er etter min mening ikke treffende. Baser, administrasjonsbygg ol. er driftsmidler knyttet til aktiviteten å produsere og transportere petroleum innenfor sokkelens geografiske avgrensning (er de ikke det, skal kostnadene fradras i land); det spesielle er bare at de er plassert på land og derfor skal tilordnes en inntekt til landbeskatning (for tilsvarende fradrag i sokkel). For sone 3- anleggene gjelder aktiviteten det å transportere og bearbeide petroleumen videre på land - vi befinner oss altså innenfor selve kjerneaktiviteten i petroleumsutvinning, men på land.

Igen: utgangspunktet for ansettelse av særskattepliktig inntekt er reglene som petroleumsskatteloven gir om hvilken (netto) verdiskapning som omfattes av denne plikten. I de tilfellene det foreligger normpris for petroleumen gir petroleumsskatteloven (jf bla. § 3) hjemmel for å beskatte petroleumen på det tidspunkt den passerer normprispunktet, uansett om den er solgt eller ikke. Er petroleumen ikke solgt betyr dette at normprisreglene hjemler en form for uttaksbeskatning. Når det ikke foreligger normpris har man antakelig ikke hjemmel for å foreta en tilsvarende uttaksbeskatning. Prinsippene for fastsettelse av særskattegrunnlaget må imidlertid være det samme: verdiendringer som følge av videre bearbeidning på land er sokkelen uvedkommende. Petrsktl. gir imidlertid ingen konkrete retningslinjer for hvordan en ansettelse skal foretas i de tilfellene den videre bearbeidningen skjer uten noen objektiv verdifastsettelse før petroleumen tas inn på land for prosessering. Om denne situasjonen sier Oljeskattenemnda: "For ikke normprisregulert petroleum antas de vanlige prinsipper i skatteloven mm å gjelde, jfr. petrsktl. § 8 første ledd ...I mangel av spesielle regler om dette i petroleumsskatteloven er det altså av betydning å se hvorledes slike fordelingsspørsmål er løst mellom to produksjonskommuner på land. Det er imidlertid ikke gitt at fordeling mellom sokkel og land skal skje tilsvarende, idet særlige hensyn kan komme inn." De særlige hensyn det her siktes til er først og fremst ressursrentebetraktninger.

Oljeskattenemnda la til grunn at "[F]or våtgass som selges i fraksjonert stand er det naturlig å anse fraksjoneringen som ledd i en sammenhengende virksomhet som omfatter den samlede virksomhet fra utvinning fra reservoaret til salg av den fraksjonerte våtgassen." Nemndas utgangspunkt ble etter dette at næringen da ble utøvet i to produksjonskommuner, sokkelen (jf petrsktl. § 3 bokstav d, første ledd) og landkommunen for sone 3 (Tysvær). Nemnda viste i den forbindelse til at "[F]or tilvirkning som finner sted i flere kommuner som ledd i en sammenhengende virksomhet vil nettofortjenesten bli gjenstand for fordeling mellom de kommunene som



har beskatningsrett etter sktl. § 18." Og videre: "I praksis er det lagt til grunn at avgrensningen av hva som er en og samme næring må skje funksjonelt, uavhengig av kommunegrensene. Det er etter rettspraksis også på det rene at virksomhet som en skattyter utøver sammen med andre kan regnes som en sammenhengende del av vedkommende skattyters øvrige virksomhet, jfr Aarbakke: Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett (Oslo 1967) s 3.41 (§ 3.42) med henvisninger."

Nemnda oppsummerte slik: "Den nettoinntekt som vinnes ved utvinning og salg av våtgass må med det utgangspunkt nemnda er kommet frem til bli gjenstand for fordeling mellom sokkel og landkommune. Fordelingen må dels skje etter de positive reglene i sktl. § 18 og dels på grunnlag av mer alminnelige regler og prinsipper, idet det oppstår spørsmål som ikke er uttømmende regulert i særreglene. Fordelingen må ta sikte på å gi et fordelingsresultat som totalt sett blir rimelig."

#### **43.46 Praksis en metode - ikke bindende**

Det er utvilsomt at den såkalte net back-metoden har vært anvendt i flere sammenhenger over lang tid i sokkelbeskatningen, og ikke bare i relasjon til Statpipesystemet. Det hevdes derfor at denne metoden bare kan fravikes ved lovendring.

Ovenfor er det redegjort for hva som er grunnlaget for særskattepliktig inntekt. Legges denne lovforståelse til grunn, vil net back-metoden fremstå som en ren beregningsmetode som man har funnet anvendelig av praktiske årsaker. Kan man påvise skjevheter ved denne metode (f.eks. at ressursrenten synes å bli overført til landbeskatning), må man, uavhengig av lengden på praksis mht metode, utfra hva som petrsctl. fastlegger skal være skattegrunnlaget, kunne finne frem til hva som gir et riktigere resultat. Eller som Oljeskattenemnda uttrykker det: "Når tariffene kun anses å ha dannet grunnlaget for en kalkulert inntektsfordeling mellom sokkel og land, finner nemnda at den ikke vil anse seg bundet av tidligere praksis ved ligningen for 1993 og fremtidige år, ut fra de virkningene av tariffsystemet som nå er konstatert."

Skulle ligningsmyndighetene være bundet av tidligere praksis ville selve tariffen måtte vurderes. For skipet andel innenfor egen eierandel ville dette bety tradisjonelle armlengde-vurderinger. At tariffene må legges til grunn med skattemessig virkning for ikke eiere og overskipere tilsier neppe at dette også er armlengdeprisen for eierne. Som Oljeskattenemnda uttrykker det: "Nemnda vil for øvrig peke på at tariffen ikke er forhandlet frem mellom eiere og uavhengige brukere. Både konsesjonsbetingelsene på sokkelen og det faktum at det ikke foreligger alternativ anvendelse eller andre transportmuligheter for våtgassen, tvinger uavhengige brukere til å anvende Statpipesystemet og betale gjeldende tariff dersom de er rettighetshavere på de felt som er tilkopleet Statpipe." Det kan her være grunn til å minne om at ved skipning innenfor egen eierandel, så er - bortsett fra når det gjelder fordeling av skattegrunnlag - tariffbetalingen et "nullsum spill". Vurderingstema ved fastsettelse av tariff som grunnlag for fordeling av skattegrunnlag ville antakelig vært hva det frie marked (i forkant) ville tilby fraksjoneringstjenester til under forutsetning av en (tilnærmet) sikker avkastning.

#### 43.47 Allokeringsmetode - skjønn

Før jeg sier noe om allokeringsmetode kan det være grunn til kort å oppsummere det rettslige så langt, siden man her må bygge på elementer fra petroleumsskattelovgivningen, skattelovgivningen for øvrig og rettspraksis: At det skal fastsettes to forskjellige beskatningsgrunnlag utledes av petrsktl. § 1 d (jf her petrsktf. § 8 og St. meld. 102 1980-81) og § 5 første ledd, første punktum. Inntekten skal for disse to grunnlagene fastsettes som om den var innvunnet ved to frittstående foretak, jf. petrsktf. § 12. Rent faktisk, men også etter skatterettslige prinsipper er det imidlertid en sammenhengende næring som er utøvet. Nettoinntekten vunnet ved denne sammenhengende næringen må derfor fordeles på de to skattegrunnlagene, skattedistriktene, på en slik måte at man fanger opp de inntekter som særskattegrunnlaget er ment å omfatte (jf ressursrentebetraktningene) og ellers i samsvar med alminnelige skatterettslige fordelingsprinsipper, særlig sktl. § 18 og den praksis som er utviklet på grunnlag av denne bestemmelsen. Stikkordmessig kan man si at fordelingsmetoden skal bygge på et markedsverdi prinsipp.

At Oljeskattenemnda la til grunn et markedsverdi prinsipp fremgår klart flere steder i vedtaket (jf bla det ovenfor siterte om at det i prinsippet er markedsverdien ved overgang til sone 3 som er avgjørende). I denne saken hadde man, som tidligere nevnt, få konkrete holdepunkter for fastsettelse av en markedsverdi for den ufraksjonerte våtgassen. Nemnda antok derfor "at en bedømmelse av betydningen av de enkelte trinn i tilvirkningen må kunne anses som et generelt og riktig utgangspunkt, selv om det ikke gir noen klar løsning."

Nemnda presiserte at markedsverdi prinsippet medfører at prisen som skal fastsettes "vil være generell og felles for selskapene, og vil altså i prinsippet være uavhengig av det enkelte selskaps individuelle kostnadsstruktur." Når det som her ikke fantes objektive kriterier for å fastsette verdien underveis i produksjonsprosessen fant nemnda det likevel "rimelig ved skjønnet å ta utgangspunkt i selskapenes generelle kostnadsstruktur". Inngangsverdien til sone 3 ble altså skjønnsmessig fastsatt ved å henvise en andel av brutto salgsverdi av den fraksjonerte gassen med utgangspunkt i fordelingen av kostnader mellom sokkel og land.

En innvendig fra selskapene mot denne skjønnsmetode har vært at det knytter seg prisrisiko (på petroleum) også til landbeskatningen. Formålet med særskatten har - slik disse ser det - vært at prisrisikoen for petroleum i sin helhet skal ligge i særskattegrunnlaget. Det har i den forbindelse blitt påpekt at ved bruk av denne metode vil en sterk prisstigning på petroleum kunne medføre at betydelige inntektsgrunnlag blir henført til landbeskatning. Til dette kan det for det første bemerkes at det er prisrisikoen på petroleumen frem til den passerer petroleumsskattelovens geografiske virkeområde som i sin helhet skal fanges opp av særskatten. Det er helt klart at den prisrisikoen som ville ha ligget på den som viderebearbeider råvaren ikke skal fanges opp. Nemndas utgangspunkt for skjønnet er en metode, dvs. en måte å fastlegge inngangsverdien på land som ut fra de konkrete økonomiske realitetene syntes å gi det riktige resultatet. Nemnda påpeker dessuten "at ressursrenten er tillagt begrenset vekt ved dette konkrete skjønnet". Skulle man få en betydelig prisstigning, evt -fall, må det antas at dette ville få betydning for skjønnsutøvelsen. Dette nettopp fordi prisrisikoen knyttet til bearbeidning av innkjøpt

råvare ikke er så stor som ved utvinning. Bearbeidningsvirksomhet må antas å gi en mer stabil avkastning.

## 44. EGENKAPITALSPØRSMÅL

### ***44.1 Likestillingsbestemmelsen i petrsktl. § 5 a og forholdet til tidsfrister ved kapitaloverføringer***

Etter petrsktl. § 5 a første ledd er asl. § 12-1 til 12-3 gitt tilsvarende anvendelse for filialer av utenlandske selskaper som driver utvinningsvirksomhet på norsk sokkel. Dette betyr at filialene, for den norske virksomheten, må foreta faktiske reservefondsavsetninger som om det hadde vært et norsk aksjeselskap og at overskuddsoverføringen begrenses av den andel av dette overskuddet som må avsettes til reservefond. Den andelen av overskuddet som kan overføres tilsvarer altså det utbyttet et tilsvarende norsk aksjeselskap kunne ha utbetalt.

Asl. § 12-2 regulerer hvordan reservefondet kan anvendes. I første ledd er det bl.a. angitt at fondet kan anvendes til såkalt fondsemisjon. Fremgangsmåten for slik emisjon - som innebærer overføring fra reservefondet til aksjekapital - er det gitt regler om i asl. § 4-10 jf § 4-1 (krav om at beslutningen fattes av generalforsamlingen).

Reglene om fondsemisjon er i prinsippet gitt tilsvarende anvendelse for filialer (fordi petrsktl § 5 a også viser til asl. § 12-2). Siden slike filialer, dvs. filialen som sådan - ikke selskapet, ikke har noen egentlig aksjekapital, vil en tilsvarende anvendelse i dette tilfellet bety at det må opereres med en hypotetisk aksjekapital. Og: med utgangspunkt i en slik tenkt aksjekapital må det også tillates at filialen gjennomfører en tenkt nedskrivning og tilbakebetaling av aksjekapitalen i samsvar med asl. § 6-1 jf § 6-3.

Ved gjennomføringen av en hypotetisk fondsemisjon med påfølgende nedskrivning og tilbakebetaling vil filialen måtte følge de samme reglene som et norsk aksjeselskap er underlagt. Dette betyr for det første at fondsemisjonen må bygge på avlagt regnskap; for aksjeselskaper betyr dette at regnskapet må være godkjent av generalforsamlingen (jf asl. § 9-5). "Tilsvarende anvendelse" må for filialer her innebære at (ihvertfall) filialens styre har godkjent regnskapet. For aksjeselskaper må selve fondsemisjonen også godkjennes av generalforsamlingen, dette vil kunne gjøres samtidig med godkjenningen av regnskapet. Aksjekapitalen kan imidlertid ikke anses forhøyet med det tegnede beløp før kapitalforhøyelsen er registrert i Foretaksregisteret. Beslutning om nedsetting og tilbakebetaling av aksjekapital må også fattes av generalforsamlingen, jf. asl. § 6-1. Minste tid som kan gå fra beslutning om nedsettelse til gjennomføring av tilbakebetaling vil være (for fondsemittert aksjekapital) tre måneder og en uke fra det tidspunkt forhøyelsen av aksjekapitalen er registrert i foretaksregisteret (det må foreligge en aksjekapital som kan nedskrives), jf asl. § 6-3.

For filialer kan det etter dette konkluderes at det tidligste tidspunkt et reservefond kan overføres til eierne vil være tre måneder og en uke etter at styret har godkjent regnskapet. Antakelig vil det også i tillegg kunne stilles krav om binding tilsvarende tiden det vil ta å få registrert en tenkt fondsemisjon. Disse synspunkter er antakelig ikke omstridt.

Ved ligningen kom spørsmålet opp om det er nok at et aksjeselskap kunne ha gjennomført en kapitaloverføring ved fondsemisjon mv på et tidligere tidspunkt enn det filialen faktisk hadde gjort, eller om likestilling også for filialens vedkommende innebærer visse formkrav før "bindingstiden" begynner å løpe. Faktum i saken var at styret i en filial høsten 1993 hadde besluttet overført reservefond, overføringen ble gjennomført umiddelbart etter beslutningen. Oljeskattenemnda la til grunn at overføring kunne gjennomføres, som for et aksjeselskap, først tre måneder og en uke etter at beslutningen var fattet. De bestemmelser som petrsktl. § 5 a viser til, og som gis tilsvarende anvendelse, forutsetter nettopp at "bindingstiden" for reservefond regnes fra det tidspunkt bestemte beslutninger fattes. Det må derfor også for filialer foreligge tilsvarende beslutninger. Avgjørende, som ellers i skatteretten, er altså ikke hva man kunne ha gjort, men hva man faktisk har gjort.

## **44.2 Regnskapsmessig avsetning for eventuell fjerningsforpliktelse**

### **44.21 Innledning: fjerningsfordelingsloven og bestemmelsene om fjerning i petrsktl.**

Staten kan etter petrl. § 30 enten overta vederlagsfritt, inngå avtale om midlertidig bruk eller kreve fjerning av innretninger på norsk kontinentalsokkel når en (utvinnings)tillatelse utløper, helt eller delvis oppgis eller når bruken av innretningen endelig opphører.

Kreves anleggene fjernet reguleres de økonomiske konsekvensene av dette i fjfdl. Av denne lovs § 1 fremgår det at staten skal "dekke sin andel av de samlede utgifter ved fjerningen". Statens prosentvise andel av samlede fjerningsutgifter beregnes etter reglene i fjfdl. § 2. Bakgrunnen for ordningen med at staten direkte dekker en andel av fjerningsutgiftene er ønsket om å holde de økonomiske konsekvensene (for staten og selskapene) **utenfor skattesystemet**. I utgangspunktet ville nemlig, etter alminnelige skatteregler, en pålagt fjerning med tilhørende kostnader medføre direkte fradragsrett i (sær)skattegrunnlaget. Det er derfor inntatt i petrsktl. § 3 bokstav g bestemmelser som unntar utgifter og statens tilskudd ved fjerning fra petroleumsskattesystemet. Det gis heller ikke skattemessig fradrag for avsetninger til fremtidig fjerning, jf samme bestemmelse. (Om såkalt "frivillig fjerning", se kap. 21.)

### **44.22 Problemstillingene**

Selv om fjerningsutgiftene (i sin helhet) er "tatt ut" av skattesystemet, vil likevel en andel av disse utgiftene ha sin plass i regnskapet, nemlig den andelen som selskapene selv skal dekke og som altså ikke skal refunderes av staten. Det er helt klart at disse utgiftene ihvertfall må fradras i regnskapet etterhvert som de påløper. Spørsmålet er imidlertid om ikke slike utgifter må reflekteres i regnskapet på et tidligere tidspunkt. Det er dette spørsmålet som vil bli drøftet i det følgende.

Det dreier seg her om kostnader som kan påløpe som følge av en mulig forpliktelse til fjerning pålagt med hjemmel i lov. Som påpekt innledningsvis er nemlig fjerning et av flere alternativer etter petrl. § 30.

I utgangspunktet står vi altså overfor et regnskapsmessig periodiseringsspørsmål; som skattespørsmål ville det nok være riktigere å klassifisere det som et spørsmål knyttet til egenkapitalen og muligheten for overføring av kapital til eierne. Skattemessig vil virkningen av en evt. manglende avsetning være av mer indirekte karakter; det regnskapsmessige resultat er utgangspunktet for hvilke beløp som kan tas ut av virksomheten og overføres til eierne (og da først og fremst i form av utbytte). En manglende avsetning vil øke dette resultatet og altså gi grunnlag for høyere utbytteutdeling. (Det er viktig her å være oppmerksom på at en avsetning vil måtte være en nettoavsetning; det ligger ingen skattevirkning i den regnskapsmessige fradragsføringen, regnskapsteknisk er derfor avsetningen en permanent forskjell.) Effekten av for høye kapitaloverføringer vil være en reduksjon av det grunnlaget som genererer inntekter til beskatning i selskapet (f.eks. i form av økt rentebærende gjeld eller reduksjon av rentebærende fordring). På denne måten vil altså den skattbare inntekten kunne reduseres. (Fra og med 1994 får spørsmålet også betydning i relasjon til bedømmelsen av om kravet til egenkapital etter petrsktl. § 3 h er oppfylt.)

#### **44.23 Hjemmelsgrunnlag for inntektsfastsettelse (eventuelt andre skattemessige virkninger) ved manglende avsetning**

Når virkningen av manglende avsetning for skattyter er at den skattemessige inntekt blir redusert (virkningen vil som oftest først kunne påvises i inntektsgrunnlaget året etter avsetning skulle vært foretatt) synes konsekvensen å måtte bli at det for skatteformål foretas en beregning av hva skattepliktig inntekt ville ha vært om avsetning var foretatt (en "som om"-betraktning). Men også andre virkninger kan tenkes: har den manglende avsetningen resultert i ulovlige utbytteutdelinger til norske aksjonærer er nok den mest nærliggende reaksjonen at utdelingen ikke gir grunnlag for godtgjørelse, jf her bl.a. selsktl. § 3-4 nr.1. (Se i denne forbindelse også kap. 33.44 om virkningene av for lave utsatt skatt-avsetninger.) Er aksjonærene utenlandske er det mulig at man har hjemmel for å ilegge kildeskatt på utbytteutdelingen fullt ut: SV § 4-4 (se både 1993 og 1994) som gjelder fritak for kildeskatt på utbytte som stammer fra utvinningsinntekt, må antakelig forstås dithen at den forutsetter en lovlig utbytteutdeling. Når det gjelder filialer av utenlandske selskap vil imidlertid ulovlige utbytteutdelinger ikke kunne møtes med noen skattemessige reaksjoner knyttet til selve utbyttet. Disse skattyterne utbetaler ikke egentlige utbytter og reglene om godtgjørelse og kildeskatt kommer derfor ikke til anvendelse. Riktignok er det gitt en likestillingsbestemmelse i petrsktl. § 5 a, men denne bestemmelsen gjelder bare krav om reservefondsavsetning og tidspunkt for overføring av overskudd (tilsvarende utbytte i aksjeselskap). Tilsynelatende gir § 5 a tredje ledd, første punktum hjemmel for å foreta en "som om"-beregning dersom filialen har foretatt for store overskuddsoverføringer. Annet punktum begrenser imidlertid anvendelsen av denne bestemmelsen til de tilfellene hvor reglene om reservefondsavsetning og tidspunkt for overskuddsoverføring ikke er fulgt. En manglende avsetning til fjerning vil indirekte bare få betydning for størrelsen av reservefondsavsetningen og overskuddsoverføringen, og kan derfor neppe sies å komme i konflikt med bestemmelsene i § 5 a første og annet ledd.

Hjemmelsgrunnlaget for en "som om"-beregning er mindre direkte (som følge av at inntektsvirkningen her ikke knytter seg til en spesiell (i motsetning til generell)

skattebestemmelse eller eventuelt en regnskapsbestemmelse som er direkte integrert i skattelovgivningen).

Skattelovgivningen bygger på at næringsdrivendes skatteplikt skal bestemmes med utgangspunkt i et regnskap (og - forutsetningsvis - herunder en balanse) oppgjort i overensstemmelse med regnskapslovgivningen. Det vises her til sktl. § 50 første ledd som tar utgangspunkt i regnskapet ("hvorfor bokførsel ved lov er foreskrevet"). (Slik § 50 første og annet ledd var formulert før lovendringen i 1992 var dette bestemmelser som mer direkte tok utgangspunkt i et lovlig regnskap som grunnlag for inntektsbeskatningen.) Videre vises det til sktl. § 50 annet ledd som riktignok bare gjelder periodisering av (skattepliktige) inntekter og (fradragsberettigede) kostnader. Bestemmelsen krever imidlertid at regnskapet "er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen". Dette krav må (antakelig) gjelde alle reglene i regnskapslovgivningen, altså også et krav om at (f.eks.) ikke fradragsberettigede kostnader skal periodiseres korrekt.

Henvisningene til regnskap oppgjort i overensstemmelse med regnskapslovgivningen vil imidlertid mer måtte ses på som "supplerende" hjemmelsgrunnlag: de alminnelige tilordningsprinsipper som er innfortolket i sktl. §§ 42 flg. vil uansett måtte lede til at en ulovlig overføring av kapital til beslektede skattytere, for skatteformål, må betraktes som om kapitalen hadde blitt værende i det skattesubjekt hvor det hadde sin opprinnelse. Det er neppe noen forutsetning for anvendelsen av de alminnelige tilordningsprinsippene at inntektsvirkningen er umiddelbar. (Tilsynelatende kan også sktl. § 54 første ledd komme til anvendelse; formuen er redusert og med den inntekten. Kravet om årsakssammenheng (reduksjonen skyldes interessefelleskapet) vil vel imidlertid vanskelig kunne anses oppfylt.)

(Etter innføringen av petrsktl. § 3 h fom 1994 foreligger det nå et direkte hjemmelsgrunnlag for å sette regnskapet til side for skatteformål: Egenkapitalkravet er knyttet direkte opp mot "balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør". Forutsetningen vil da være at dette er oppgjort i samsvar med regnskapslovgivningen. Brister denne forutsetningen må egenkapitalandelen og andel ikke fradragsberettigede finansutgifter beregnes med utgangspunkt i hva som hadde vært et korrekt årsoppgjør.)

#### **44.24 Krav om regnskapsmessig avsetning til fjerning ?**

Det finnes ingen bestemmelser i regnskapslovgivningen som direkte regulerer spørsmålet om avsetning for eventuelle fjerningsforpliktelser. Avsetningsspørsmålet må derfor vurderes i forhold til alminnelige regnskapsprinsipper nedfelt i lovgivningen, herunder de prinsipper og krav som følger av standarden "god regnskapsskikk", jf. rl. § 4 og asl. § 11-4.

Det kan være grunn til å nærme seg spørsmålet ved først å ta stilling til hvorvidt regnskapslovgivningen (i det hele tatt) bygger på at avsetning for å møte en slik fremtidig mulig kostnad i gitte tilfeller vil måtte kreves. Dernest, om så er tilfelle, en drøftelse av de mer spesifikke kravene m.h.t. hvilke forutsetninger som må foreligge for at avsetning skal måtte foretas i det konkrete tilfelle.

Dette kan synes som en noe tungvint oppdeling av spørsmålsstillingen. Årsaken til at jeg velger en slik fremstillingsmåte har sammenheng med oljeskattemyndighetenes behandling av spørsmålet: Foreløpig (i forbindelse med 1993-ligningen) er bare de mer prinsipielle spørsmålene behandlet av nemnda. Det foreligger ingen saker hvor man har valgt å fravike selskapenes vurderinger (som for øvrig varierer en hel del).

Oljeskattenemndas utgangspunkt er at det i prinsippet skal foretas avsetning under forutsetning av at det er sannsynlighetsovervekt for at fjerning vil bli krevet. Dette utgangspunktet burde ikke være særlig kontroversielt: Etter regnskapsprinsippet periodiseres inntektene fra et felt på grunnlag av et realisasjonskriterium, kostnader skal komme til fradrag i den utstrekning tilhørende inntekt er periodisert (sammenstillingsprinsippet). Dersom man med sikkerhet kunne konstatere at det ved opphør/utløp ville foreligge en fjerningsforpliktelse, kan det ikke være tvilsomt at det måtte tas hensyn til kostnadene forbundet med denne over hele feltets levetid. Regnskapet skal gi et mest mulig riktig uttrykk for det enkelte års inntjening, periodens virkelige resultat (dette ligger "i bunnen" som en grunnleggende forutsetning for regnskapsprinsippet); tas det ikke hensyn til de betydelige kostnadene som ligger i slutten av feltets levetid vil den årlige resultatrapporteringen bli gal. Fordeling over feltets levetid er altså riktig om forpliktelsen er sikker; foreligger det usikkerhet vil man ihvertfall måtte ta hensyn til kostnadene forbundet med fjerning dersom det er sannsynlighetsovervekt for fjerningsalternativet. (En usikker kostnad har uansett en forventningsverdi, dvs. sannsynlighet multiplisert med kostnad. Rent teoretisk er det kanskje denne verdien som best gir uttrykk for kostnaden som skal fordeles over feltets levetid. En "enten eller-vurdering", sannsynlighetsovervekt, gir også et enten eller-resultat. Når sannsynlighetsvurderingen er svært skjønnspreget, kan resultatvurderingen bli noe tilfeldig dersom det kreves sannsynlighetsovervekt for at det skal tas hensyn til de mulige kostnadene. Om en aktør vurderer sannsynligheten for et bestemt utfall til 0,6 og en annen til 0,4, vil den første altså ta hensyn til kostnaden i regnskapet, mens den andre bare vil rapportere i note. Man får altså betydelige resultatforskjeller selv om utgangspunktet ikke er så svært ulikt.)

I forhold til God Regnskapsskikk synes det å være stor enighet om at Norsk RegnskapsStandard nr. 3 står sentralt: Denne omhandler "Betingede utfall og hendelser etter balansedagen". Om betingede utfall heter det i standarden: "Betingede tap som er sannsynlig og kvantifiserbart, skal kostnadsføres." I drøftelsen presiseres at "[M]ed sannsynlig menes det at det er mer sannsynlig at hendelsen inntreffer enn at den ikke gjør det."

I en uttalelse (uttalelse nr. 86 av 8. mars 1988) fra Regnskapsrådet (konsultativt organ oppnevnt av Handelsdepartementet, senere underlagt Finansdepartementet. Nedlagt pr. utgangen av 1992) om "[F]jerningsutgifter på kontinentalsokkelen" heter det bl.a.:

"I henhold til konsesjonsvilkårene for de lisenser som oljeselskapene deltar i, kan Staten pålegge rettighetshaverne å fjerne anleggene ved produksjonsopphør eller når lisensen opphører.

Selskapene har derfor en fremtidig forpliktelse som det må tas hensyn til i regnskapet og den må kostnadsføres i takt med inntekten. En praktisk fremgangsmåte er å periodisere

de fremtidige fjerningsutgiftene etter produksjonsenhetsmetoden. Dette er også i samsvar med amerikanske regnskapsprinsipper (FAS 19).

Ved beregningen av forpliktelsens omfang må det legges realistiske forutsetninger til grunn. Dette gjelder bl.a. hvilke installasjoner som forventes å måtte fjernes og hvordan fjerningen skal gjennomføres. Den regnskapsmessige avsetning for fremtidige fjerningsutgifter gjelder bare selskapenes egenandel."

I forbindelse med at Oljeskattekontoret vurderte fjerningsspørsmålet våren 1994, ble det rettet en henvendelse til Oslo Børs hvor kontoret ba "om en generell uttalelse vedrørende hvordan Børsen vurderer betydningen av fremtidige fjerningsforpliktelser og hvilke krav som stilles ved rapporteringen i regnskapene til de av oljeselskapene som er notert ved Oslo Børs." I brev av 19.01.94 uttaler Børsen følgende:

" Oslo Børs besitter ikke informasjon som gjør oss istand til å vurdere selve betydningen av de fremtidige fjerningsforpliktelsene. Oslo Børs har imidlertid konstatert at både oljeselskapene og andre uavhengige organer har foretatt beregninger som indikerer at dette representerer en betydelig forpliktelse for de selskaper som opererer på norsk kontinentalsokkel.

Når det gjelder den regnskapsmessige behandlingen av fremtidige fjerningskostnader følger det av sammenstillingsprinsippet at selskapet må periodisere fjerningskostnadene over feltet/installasjonens økonomiske levetid, for å få en riktig måling av resultatet i hver regnskapsperiode. Regnskapsrådet behandlet spørsmålet om fjerningskostnader i sin uttalelse nr. 86 avgitt 8. mars 1988. Denne uttalelsen, som er vedlagt dette brevet, skisserer samme løsning dvs. en periodisering av kostnader.

Statoil, som har et børsnotert obligasjonslån, gir følgende informasjon i sin årsberetning:

"Det gjennomføres årlige avsetninger i finansregnskapet for fremtidige fjerningskostnader. Sannsynligheten for at myndighetene vil kreve fjerning vurderes årlig for den enkelte installasjon og eventuell avsetning beregnes etter produksjonsenhetsmetoden basert på dagens prisnivå og et antatt fjerningskonsept."

(-----)

"Andre langsiktige forpliktelser  
Som andre langsiktige forpliktelser er inkludert forsikringstekniske avsetninger i Statoil Forsikring a.s med 1.922 mill. kr, og påløpte fremtidige fjerningskostnader med 435 mill. kr. Årets avsetning til fjerningskostnader utgjør 160 mill. kr."

Norsk Hydro angir følgende prinsipp i sin årsberetning for 1992:

"Avskrivningene inkluderer også avsetninger til kostnader for fremtidig nedleggelse og fjerning av oljeinstallasjoner."

Norsk Hydro tallfester ikke hvor stor avsetningen er. Behovet for en slik noteopplysning må imidlertid vurderes i forhold til vesentlighetsprinsippet.

Saga Petroleum avsetter ikke under henvisning til at det er vanskelig å estimere størrelsen på forpliktelsen.



Hensyntatt at det normalt vil være lang tid mellom regnskapsavleggelse og tidspunktet for den fremtidige negative kontantstrøm knyttet til fjerningen, finner Oslo Børs at det må være riktig å neddiskontere den fremtidige kontantstrømmen når den fremtidige forpliktelse skal måles.

Avsetning for fremtidige kostnader skal prinsipielt foretas, men forutsetter at det er sannsynlig at kostnadene påløper samt at de fremtidige kostnadene er målbare. Kvantifisering vil være mulig f.eks. dersom effekten av en hendelse kan estimeres i et intervall mellom et minimums- og maksimumsbeløp og intervallet ikke er av urimelig størrelse. Rimeligheten må være gjenstand for en konkret vurdering, hvor blant annet beløpets informasjonsverdi må hensyntas. Selve avsetningens størrelse estimeres ut fra prinsippet om beste estimat. Eventuell usikkerhet mht. å estimere et beløp innenfor et estimert intervall vil i seg selv ikke gi grunnlag for å la være å hensynta en slik avsetning."

I tilknytning til kontorets gjennomgang av fjerningsspørsmålet ble det foretatt en kartlegging av selskapenes praksis. Det ble da konstatert at svært få selskaper foretok avsetning, men det forekommer altså, bl.a. hadde, jf her også brevet fra Oslo Børs, Statoil og Norsk Hydro foretatt avsetninger. Det store flertall av selskapene opplyser bare om fjerningsforpliktelsen i note. Kontoret har også registrert at for enkelte selskap som utelukkende benytter seg av en noteopplysning, har revisor gitt uttrykk for at god regnskapsskikk krever avsetning.

Selskapenes begrunnelser for kun å opplyse om forpliktelsen i note synes å kunne sammenfattes i følgende tre punkter:

- 1) Usikkerheten knyttet til hvorvidt myndighetene virkelig ville kreve fjerning.
- 2) Vanskelighetene knyttet til beregningene av hva en eventuell fjerning måtte koste (kvantifiserbarhet).
- 3) Selskapenes frie egenkapital og fremtidige inntektsstrømmer anses tilstrekkelige til å dekke eventuelle fjerningsutgifter.

Når det gjelder det sist nevnte er det helt klart at dette er helt irrelevant: Kostnader som etter alminnelige regnskapsregler tidmessig skal plasseres i en bestemt periode, kan man ikke unnlate å fradragsføre uansett hvor god nåværende, eventuelt fremtidig, økonomi vil være. Periodens virkelige resultat skal alltid rapporteres.

Av uttalelsen fra Oslo Børs kan man antakelig slutte at det må foreligge relativt tungtveiende grunner for at selskapene skal kunne påberope seg at kostnadene ikke er kvantifiserbare. Dette har også gode grunner for seg i og med at det dreier seg om mulige kostnader som, for de fleste selskaper, vil kunne få betydelige resultatkonsekvenser. Forsiktighet tilsier derfor at man heller foretar en avsetning hvor estimatet er noe usikkert enn ingen avsetning i det hele tatt. Fra selskapshold er det særlig fremhevet at ny teknologi (i de tilfellene fjerning ligger litt frem i tid) vil kunne redusere kostnadene betydelig. Dette kan man selvsagt ta hensyn til, men, også her som følge av forsiktighetsprinsippet, må slike forventninger bygge på forsiktige vurderinger.

Oljeskattemyndighetene har også merket seg at sentrale aktører som Statoil og Norsk Hydro har kunnet kvantifiserer sine fjerningsforpliktelser. Vanskelighetene kan derfor ikke være uoverkommelige.

Etter dette gjenstår sannsynlighetsvurderingen knyttet til hvorvidt fjerning virkelig vil bli krevet. Det sier seg selv at dette er en vurdering som må foretas i forhold til hvert enkelt felt. Sannsynligheten vil her kunne være høyst forskjellig. En faktor i denne sammenheng kan være tidsperspektivet: jo lenger frem i tid en eventuell fjerning er, jo vanskeligere kan det være å ha en begrunnet oppfatning av sannsynligheten. Selv om man ut fra dagens kunnskap mener at det er størst sannsynlighet for at en plattform vil bli krevet fjernet, kan denne vurderingen i seg selv være så usikker at det er gode grunner for å vente med avsetning.

Hvordan kan man så tenke seg at skattemyndighetene kan foreta en "overprøving" av selskapenes egen sannsynlighetsvurdering? I utgangspunktet kan det synes underlig at skattemyndighetene i det hele tatt vil gå inn på en vurdering som selskapene selv vil være nærmest til å foreta. Det er imidlertid ikke uvanlig at skattemyndighetene må prøve skjønsmessige regnskapsvurderinger når disse har skattemessige virkninger. I forhold til avsetningsspørsmålet vil skattemyndighetene kunne innhente opplysninger fra andre offentlige myndigheter som Nærings- og Energidepartementet og Oljedirektoratet. Dessuten vil de vurderinger som ligger til grunn for de avsetninger som faktisk er foretatt kunne gi vesentlig informasjon. Man skal ikke se bort fra at selskaper som ikke bygger sin utbyttepolitikk på utbyttmaksimering (og eventuelt minimering av egenkapital) av skattemessige grunner, har en mer objektiv bedømmelse av de krav regnskapsreglene setter til avsetning for å møte en eventuell fjerningsforpliktelse. Det kan heller ikke være helt uten betydning at enkelte av selskapenes revisorer mener at regnskapene ikke er gjort opp i samsvar med god regnskapsskikk når avsetning mangler.

Fjerningsspørsmålet ble som tidligere påpekt tatt opp til vurdering ved ligningen for 1993. Konklusjonen ble da at man skulle foreta en konkret gjennomgang av de feltene hvor avslutning lå nærmest i tid. Denne gjennomgangen ble utsatt til ligningen for 1994; i skrivende stund tyder imidlertid mye på at denne vurderingen først vil bli foretatt i forkant av ligningen for 1995. Uansett vil det bare være aktuelt for skattemyndighetene å ta opp de tilfellene hvor det synes klart at god regnskapsskikk krever avsetning.

#### **45. BEREGNINGSTEKNISKE SPØRSMÅL - PLASSERING AV KONSERNBIDRAG/UTBYTTE/GODTGJØRELSE VED FORDELING AV FINANSPOSTER**

Etter petrsktl § 3 d, annet ledd, første punktum skal "[G]jeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde " fordeles "i samsvar med skatteloven § 45 tredje ledd etter at det er gjort fradrag for renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter". Er finansnettoen positiv tilskrives sakkeldistriktet sin forholdsmessige andel basert på nettoinntekt, jf samme bestemmelse annet punktum.

Fordeling i samsvar med reglene i bokstav d første og annet punktum skal "foretas etter fradrag for underskudd oppstått i inntektsåret".

Fordelingsbestemmelsen for (negativ) finansnetto viser altså til sktl. § 45 tredje ledd. Denne bestemmelsen fastslår at gjeldsrenter mv, sammen med underskudd som ikke effektivt er kommet til fradrag i det distrikt hvor underskuddet er oppstått, skal fratrekkes "forholdsmessig etter størrelsen av nettoinntekten i hver kommune".

Sammenholdes § 3 d med § 45 tredje ledd kan det fastslås at underskudd ikke skal fordeles sammen med gjeldsrenter mv for skattytere som driver utvinningsvirksomhet. Underskudd må bli å fordele særskilt (etter reglene i § 45 tredje ledd) før fordelingen av finansnetto etter § 3 d. Kompliserende element i lovgivningen er her at underskudd fra annen virksomhet ikke kan komme til fradrag i sokkelinntekt med mer enn en halvpart, jf petrsktl. § 3 c, annet ledd, og at slikt underskudd overhodet ikke kan fradras i særskattegrunnlaget, jf. petrsktl § 5 annet ledd, annet punktum. Sokkelunderskudd kan derimot fradras fullt ut i annen inntekt; ulovfestet praksis (med grunnlag i forarbeidene) tillater imidlertid at sokkelunderskudd reserveres til fremføring mot sokkeloverskudd.

Allerede ovenstående viser at de "tekniske" fordelingsreglene for fastsettelse sokkelinntekt er relativt kompliserte. En vesentlig grunn til "komplikasjonene" er at sokkelskattene beregnes på to forskjellige grunnlag - alminnelig inntekt (28 prosentgrunnlaget) og særskattegrunnlaget. Om grunnlaget det skal svares 28 prosent skatt av til staten heter det i SV § 4-1: "Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i petroleumsskatteloven. De regler som ellers gjelder ved beregning av inntektsskatt til kommunen av alminnelig inntekt gis tilsvarende anvendelse." Om særskattegrunnlaget heter det i petrsktl. § 5 annet ledd: "Særskatt utlignes på den inntekt av virksomheten som ligger til grunn for utligning av den alminnelige inntektsskatt." Dette er likevel bare et utgangspunkt; av § 5 fremgår det at det visse korreksjoner skal gjennomføres (jf bl.a. det som ovenfor er sagt om underskudd annen virksomhet; se også reglene om friinntekt i tredje ledd).

Fordelingsgrunnlaget for finansnetto etter petrsktl § 3 d er alminnelig inntekt, det vil, med ett vesentlig unntak, si det nettoinntektsbegrep som sktl. § 45 tredje ledd bygger på. Unntaket gjelder de finansinntektene som skal avregnes mot gjeldsrenter m.v. etter § 3 d. Slike finansinntekter inngår i nettoinntekten etter sktl. § 45 tredje ledd, men må altså unntas for skattytere som driver utvinningsvirksomhet.

Betydningen av å finne frem til et korrekt fordelingsgrunnlag vil være en helt annen når netto finansposter skal tilordnes et skattegrunnlag som er gjenstand for en særlig tyngende beskatning sammenlignet med normalsituasjonen, nemlig en fordeling mellom distrikter (og skattegrunnlag) hvor skattesatsen er den samme. Slike mer tekniske tolkningsspørsmål kan få tildels betydelig virkning for den samlede skattebelastning.

Jeg nevner i denne forbindelse et meget spesielt eksempel: Et selskap som samlet etter fradrag for gjeldsrenter hadde underskudd, ble likevel ilagt særskatt som følge av at underskudd annen virksomhet som hadde kommet til fradrag før gjeldsrentefordelingen ble lagt til igjen ved ansettelsen av særskattegrunnlaget. Klagenemnda mente at det

ikke kunne gi grunnlag for fradrag i særskattegrunnlaget for gjeldsrenter som ikke var kommet til fradrag ved de ordinære inntektsansettelsene. Se Utv. 1982 s. 844. Se også Utv. 1985 s. 184 som gjaldt betydningen av utbyttefradraget i statsskattegrunnlaget: dette ble tillagt ved ansettelsen av særskattegrunnlaget. Det ble imidlertid ikke åpnet opp for ytterligere fradrag for ubenyttede fremførbare underskudd. Flere andre eksempler på problemer knyttet til fordelingsreglene finnes også (se f.eks. rettsforlik mellom staten og Norsk Hydro Produksjon ved Oslo Byretts kjennelse av 22.2.88 vedrørende fordelingsgrunnlag for finansnetto etter den tidligere ordningen med tre forskjellige beskatningsgrunnlag: selskapet fikk medhold i at gjeldsrentefordelingen var foretatt med endelig virkning ved fordeling på 23 prosent-grunnlaget. Altså ingen ny fordeling på statsskattegrunnlaget (27,8 prosent-grunnlaget)).

Ved ligningen for 1993 var spørsmålet om mottatt konsernbidrag, mottatt utbytte og godtgjørelse inngikk i nettoinntekstgrunnlaget før fordeling av finansnetto.

Som påpekt ovenfor er det nettoinntektsbegrepet i sktl. § 45 tredje ledd med unntak av de finansinntektene som omfattes av petrisktl. § 3 d som skal legges til grunn ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget for hvert distrikt (kommune) når skattyteren driver utvinningsvirksomhet. Det er klar praksis for at dette begrepet er lik det alminnelige inntektsbegrep. Etter reformen i 1992 er omfanget av begrepet utvidet bl.a. ved at mottatt utbytte og aksjegevinster utenom næring nå er vanlig skattepliktig inntekt, jf. selsktl. §§ 3-2 og 5-2. Som en noe spesiell ordning er det også innført skatteplikt for godtgjørelse, jf. selsktl. § 3-5. Når det gjelder mottatt konsernbidrag var det imidlertid meningen at reglen i selsktl. § 1-4 skulle tilsvare bestemmelsene i (den tidligere) aksjeskattelovens § 15 nr. 2 og 3. Noe realitetsendringer var ikke tilsiktet: også før 1992 var derfor mottatt konsernbidrag å anse som vanlig skattepliktig inntekt.

Konsekvensen av at mottatt konsernbidrag og utbytte samt godtgjørelse anses som alminnelig inntekt, er at disse inntekstpostene vil bli henført til kontorkommunen og inngå i dette distriktets fordelingsgrunnlag. Fordelingsvirkningen av denne henføringen vil selvsagt avhenge av skattyterens posisjoner i de forskjellige distrikter. Som (den alt overveiende) hovedregel vil antakelig virkningen av at disse postene inngår i nettoinntekt før fordeling være at sokkelen tiltrekker seg en mindre andel av nettofinansposter enn om postene var henført etter alle fordelingspostene (dvs. også de til fremføring).

Spesielt hva gjelder konsernbidrag ble det fra selskapshold hevdet at plasseringen av dette i forhold til fordelingsgrunnlaget måtte ses i sammenheng med fradragsbestemmelsen i selsktl. § 1-3. Etter denne bestemmelsen er det klart at fradrag for konsernbidrag kan gis i nettoinntekt etter fordelingsfradrag (også fremførbare). Dette tilsier en tilsvarende løsning for mottatt konsernbidrag fordi fordelingsgrunnlaget da vil være det samme om selskapet mottar eller avgir bidrag. Denne løsningen innebærer at et mottatt konsernbidrag ikke vil ha noen innvirkning på fordelingen av underskudd og finansposter, og derfor heller ikke på størrelsen av sokkelinntekten. Dette mener selskapene vil være mest i samsvar med bestemmelsen i selsktl. § 1-3 nr. 3 som sier at det ikke kan kreves fradrag for konsernbidrag i sokkelinntekt.

Ordlyden i selsktl. §§ 1-4, 3-2 og 3-5 sammenholdt med den alminnelig anerkjente forståelsen av nettoinntektsbegrepet i sktl. § 45 tredje ledd, gjør det imidlertid vanskelig å komme til noe annet resultat enn at mottatt konsernbidrag og utbytte samt godtgjørselsen skal inngå i fordelingsgrunnlaget før fordeling av underskudd og finansposter. Dette ble da også Oljeskattenemndas konklusjon. (Det kan her opplyses at samme syn ble lagt til grunn for de skattyterne som lignes ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.) Det vises også til Skattelovkommentaren 1993 (Greni m.fl.) s. 343 og Lignings ABC 1994 s. 464 som begge legger til grunn at mottatt konsernbidrag er alminnelig inntekt.

Oljeskattekontoret har valgt å forelegge spørsmålet for Finansdepartementet som i brev av 7.7.95 uttaler følgende:

"Etter sktl. § 45 tredje ledd skal fordeling av de der nevnte fradragposter foretas på grunnlag av størrelsen på skattyterens nettoinntekt i hver kommune. Konsernbidrag skal for det mottakende selskap etter selsktl. § 1-4 regnes som skattepliktig inntekt. Departementet antar at mottatt konsernbidrag for mottakeren skal behandles som annen alminnelig inntekt ved anvendelse av sktl. § 45 tredje ledd, og inngå i nettoinntekten før fordeling av fradragpostene. Mottatt konsernbidrag behandles etter dette tilsvarende som mottatt utbytte etter skattereformen i relasjon til sktl. § 45 tredje ledd."

(At mottatt utbytte anses som alminnelig inntekt etter skattereformen har også betydning i relasjon til fordelingsgrunnlaget for fastsettelse av andel utdelt utbytte som ikke kan ilegges kildeskatt etter SV § 4-4, se Del V, kap. 34.2.)