

*Torstein Fløystad*

## **Ligningsbehandlingen for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsåret 1999**

**Oslo, 9. februar 2001**



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>6</b>
<b>2</b>	<b>PERIODISERING.....</b>	<b>12</b>
2.1	OMSTILLINGSKOSTNADER (NEDBEMANNING) - KLAGEKJENNELSER .....	12
2.2	FRIKJØP NEDBEMANNINGSKOSTNADER .....	16
2.3	PLASSERING AV IT-INVESTERINGER I SALDOGRUPPE.....	19
2.4	BETYDNINGEN AV DE SÆRSKILTE BESTEMMELSENE I SKTL § 50 TREDJE OG FJERDE LEDD VED TERMINSIKRING AV EN VALUTAGJELDSPØST .....	20
2.5	MOTTATT BETALING FOR INNTREDEN I TIDSBEGRENSET LEIEKONTRAKT FOR BORERIGG – ANSETTELSE AV NETTOFORDEL INNVUNNET/OPPTJENT MED SKATTEMESSIG VIRKNING.....	23
2.6	MOTTATT/BETALT LEIE FOR TIDSBEGRENSET RETT TIL BRUK AV BRØNNSLISSE.....	24
2.7	TO VALUTATERMINKONTRAKTER MED ”SYMMETRISK” AVSLUTNING – REALISASJON VED INNGÅELSE AV KONTRAKT NR. 2? .....	25
2.8	TAP VED FREMLEIE AV INNLEID SKYTTEL TANKER AKTIVERT SOM UTBYGGINGSKOSTNAD .....	29
2.9	AKTIVERING (SOM UTBYGGINGSKOSTNAD) FORBRUKSMATERIELL .....	32
2.10	TAP VED FREMLEIE AV BORERIGG I ETTERFØLGENDE ÅR - KONTRAKT INNGÅTT OG RIGG STILT TIL DISPOSISJON FOR (FREM)LEIETAKER .....	33
2.11	FAKTURERT KRAV FOR LEVERT YTELSE (ARBEIDER PÅ PLATTFORM). KONTRAKTSMOTPART BESTRIDER KRAVET PGA ANTATT MANGELFULL LEVERING. ....	37
2.12	UTSATT FRADRAGSFØRING FOR ”AVSETNINGER ETTER GOD REGNSKAPSSKIKK”, SKTL. § 50 FEMTE LEDD (SKATTELOVEN AV 1999 §14-4(3)) - STATUS .....	42
2.12.1	<i>Innledning .....</i>	42
2.12.2	<i>Forholdet til oppofrelseskriteriet .....</i>	43
2.12.3	<i>Kort om skattelovens tidfestingsregler.....</i>	47
2.12.4	<i>Finnes begrepet ”avsetning etter god regnskapsskikk” i regnskapsretten?.....</i>	49
2.12.5	<i>De viktigste problemstillingene som bestemmelser reiser .....</i>	50
2.12.6	<i>Oppsummering typetilfeller – Oljeskattemyndighetene.....</i>	54
2.12.7	<i>Om betydningen av begrepsbruken i forarbeider til ny regnskapslov.....</i>	55
2.12.8	<i>Gjelder det i det alt vesentligste et realisasjonsprinsipp ved den skattemessige tidfestingen også for regnskapspliktige? .....</i>	57
<b>3</b>	<b>KLASSIFIKASJON – TILORDNING .....</b>	<b>59</b>
3.1	STEDBUNDEN BESKATNING .....	59
3.1.1	<i>Bakgrunn.....</i>	59
3.1.2	<i>Lovendringer 1998 og 1999.....</i>	60
3.1.3	<i>Konsekvens av lovendringene .....</i>	61
3.1.4	<i>Nemndas avgjørelse for 1999.....</i>	63
3.1.5	<i>Etterfølgende innvendinger.....</i>	63
3.2	FORTSATT INNTEKTSANSETTELSE I FLERE KOMMUNER ELLER BARE ÉN INNTEKT LAND?.....	65
3.2.1	<i>Bakgrunn: Ligningsbehandlingen 1998.....</i>	65
3.2.2	<i>Lovendringer 1999.....</i>	66
3.2.3	<i>Finansdepartementets uttalelse av 21.03.00.....</i>	67
3.2.4	<i>Oljeskattenemndas avgjørelse.....</i>	69
3.3	SALG OG TILBAKELEIE AV ADMINISTRASJONSBYGG M.V. ....	70
3.3.1	<i>Innledning .....</i>	70
3.3.2	<i>Problemstilling.....</i>	70
3.3.3	<i>Problemformulering.....</i>	70
3.3.4	<i>Faktisk leie høyere enn ordinær markedsleie?.....</i>	71
3.3.5	<i>Hva var ordinær markedsleie?.....</i>	72
3.3.6	<i>Hjemmelsgrunnlag for eventuelt fravik.....</i>	73
3.4	REKLAME-, SPONSOR- OG REPRESENTASJONSUTGIFTER.....	75
3.5	NM VOC-KOSTNADER .....	78
3.6	NATURRESSURSSKATT.....	81
3.6.1	<i>Innledning .....</i>	81
3.6.2	<i>Selskapets påstand og begrunnelse .....</i>	81

3.6.3	Kontorets vurdering .....	82
3.6.4	Oljeskattenemndas avgjørelse.....	85
3.7	KOSTNADER KNYTTET TIL VURDERING AV MULIG TILFØRSEL AV EGENKAPITAL/SØKING ETTER ALLIANSEPARTNERE – FORDELING PÅ ULIKE VIRKSOMHETSAKTIVITETER .....	86
3.8	FORDELING AV RESTRUKTURERINGSKOSTNADER VED FUSJON MELLOM TO SELSKAPER .....	87
3.9	FREMFORING MOT LAND AV ALLEREDE RESERVERT SOKKELUNDERSKUDD .....	88
3.10	TILORDNING AV KONSERNKOSTNADER.....	90
<b>4</b>	<b>TRANSAKSJONER I INTERESSEFELLESSKAP .....</b>	<b>91</b>
4.1	INNLEDNING.....	91
4.2	REALITETSVURDERING AV TEGNET FORSIKRING: TIDSPUNKT FOR VURDERING AV OM SOLVENSKAPITALEN ER TILSTREKKELIG.....	92
<b>5</b>	<b>KAPITALSTRUKTUR – HERUNDER PETRSKTL. § 3H. KAPITALOVERFØRINGER.....</b>	<b>94</b>
5.1	INNLEDNING: OM REGNSKAPETS BETYDNING FOR DEN SKATTEMESSIGE BEDØMMELSE AV KAPITALSTRUKTUR OG KAPITALOVERFØRINGER.....	94
5.2	PRAKTISERINGEN AV PETROLEUMSSKATTELOVENS § 3 BOKSTAV H .....	95
5.3	ENKELTE SPØRSMÅL KNYTTET TIL DEN BEGRENSEDE AKTIVERINGSRETTE ETTER § 3H FJERDE LEDD....	98
5.4	AKTIVERING AV KRAV PÅ SKATTEMYNDIGHETENE I BALANSEN BASERT PÅ EN VURDERING AV AT SELSKAPET VIL FÅ MEDHOLD I KLAGE/RETTSSAK.....	99
5.5	UTSATT SKATTEFORDEL PÅ "FREMTIDIG" FRIINNTAKT .....	103
5.5.1	Tidligere regulering .....	103
5.5.2	Gjeldende rett.....	104
5.6	NEDSETTELSE AV AKSJEKAPITAL, TIDLIGSTE TIDSPUNKT FOR OVERFØRING .....	106
5.7	REAKTIVERING AV RENTE- OG LETEUTGIFTER.....	107
5.7.1	Omarbeidelse av tidligere års regnskap.....	108
<b>6</b>	<b>PETROLEUMSSKATTELOVEN § 10 .....</b>	<b>108</b>
6.1	OMFANG AV SØKNADER MED EFFEKTIV DATO I 2000 .....	108
6.2	KLAGE PÅ § 10-VEDTAK .....	109
6.3	LIGNINGSBEHANDLINGEN FOR 1999.....	110
6.3.1	Tidspunkt for innarbeiding av transaksjoner .....	111
6.3.2	Opplysningsplikt.....	111
6.4	BEHANDLING AV SØKNADER .....	112
6.4.1	Periodiseringsvirkninger.....	112
6.4.2	Finansielle virkninger .....	112
6.4.3	Virkningen av at kjøperen har andre planer eller driver ulikt .....	114
6.5	SPØRSMÅL KNYTTET TIL BRUK AV RETNINGSLINJENE I OT. PRP. 12 (1991-92) .....	114
6.6	KJENNELSE FRA KLAGENEMNDA FOR OLJESKATT .....	115
<b>7</b>	<b>LIGNINGSFORVALTNING .....</b>	<b>116</b>
7.1	BEREGNING AV TILLEGGSSKATT VED PERIODISERINGSFEIL; VALG AV METODE OG DISKONTERINGSRENTE .....	116
7.1.1	Esso-dommen .....	118
7.1.2	Oljeskattemyndighetenes praksis for Bøhn-dommen.....	118
7.1.3	Teoretiske betraktninger .....	118
7.1.4	Oljeskattekontorets innstilling.....	119
7.2	BEREGNINGSGRUNNLAG NÅR EN POST FLYTTES FRA FORDELINGSNETTOEN ETTER § 3D TIL SOKKEL EVENTUELT LAND. SÆRLIG OM SITUASJONEN NÅR ENDRINGEN MEDFØRER AT §3H KOMMER TIL ANVENDELSE. ....	120
<b>8</b>	<b>RETTSSAKER .....</b>	<b>121</b>

## Forord

I dag skriver vi 9. februar 2001, ligningen for 1999 ble lagt ut 10. november 2000. Bortsett fra utgaven som gjaldt ligningen for 1989 har ingen tidligere utgaver om ligningsbehandlingen kommet såpass kort tid etter utleggelsen av ligningen. Den tidlige ferdigstillelsen ga meg assosiasjoner til en setning jeg mener finnes i Kristen Andersens bok i erstatningsrett: *Et unntak som fremtrer som et unntak som bekrefter hovedregelen om det omvendte*. Med andre ord: det er en viss sannsynlighet for at kommende hefter om ligningene kan utkomme, relativt sett, senere.

Dette heftet har to ”gjesteskribenter”. *Morten Henriksen* har skrevet kapittel 3.3 og *Kjartan Eide* har, som i forrige utgave, skrevet kapittel 6 om § 10-spørsmål. For øvrig er det grunn til å minne om at inspirasjonsmaterialet her er omfattende: varsler, notater, ligningsmerknader, drøftelser med: saksbehandlerne, ledelse og nemnd osv. Ingen nevnt, ingen glemt. Ansvar for det som har kommet på trykk er uansett mitt. Jeg påpeker imidlertid som tidligere at i forhold til hva som er kontorets syn i konkrete saker, så må selskapene forholde seg til kontorets redegjørelser i disse sakene.

*Oljeskattekontoret 9. februar 2001*

***Torstein Fløystad***

## 1 Innledning

### Utlignet skatt utgjorde 24,3 milliarder kroner

Utlignet skatt for selskaper som lignedes ved Oljeskattekontoret utgjorde 24,3 milliarder kroner for inntektsåret 1999. Dette var en økning på 14,5 milliarder kroner, tilsvarende 148 %, sammenlignet med året før. Utlignet skatt var 3,1 milliarder kroner høyere enn innbetalt forhåndsskatt (terminskatt). Til sammen fikk 17 selskaper 3,5 milliarder kroner i restskatt, mens 7 selskaper hadde til gode 0,4 milliarder kroner.

Skattelisten for inntektsåret 1999 over skattepliktige som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum på norsk kontinentalsokkel omfattet 45 selskaper, hvorav 23 var i skatteposisjon.

Ligningen for inntektsåret 1999 er den tjuende i rekken etter at det ble etablert sentral ligning av petroleumsvirksomheten. I denne perioden har det vært utlignet skatt på til sammen 396 milliarder kroner<sup>1</sup> ved Oljeskattekontoret. Toppåret var 1985 da skatten var 39,1 milliarder kroner. I bunnåret 1988 var det tilsvarende beløpet 4,8 milliarder kroner.

I tabellen nedenfor er det gitt en oversikt på selskapsnivå over utlignet skatt i forbindelse med virksomhet knyttet til utvinning og rørledningstransport på norsk kontinentalsokkel. I tillegg betaler selskapene skatt på eventuelle inntekter fra annen virksomhet.

---

<sup>1</sup> Løpende kroner

Skattytere med utlignet skatt for inntektsåret 1999:

<i>Selskap</i>	<i>Utlignet skatt 1999</i>	<i>Utlignet skatt 1998</i>	<i>Prosentvis endring</i>
Den norske stats oljeselskap a.s	9 532 236 557	4 141 154 178	130 %
Norsk Hydro Produksjon A/S	2 659 451 199	322 755 306	724 %
A/S Norske Shell	2 447 747 538	1 238 608 776	98 %
BP Amoco Norge AS <sup>2</sup>	1 846 287 845	498 616 090	270 %
Elf Petroleum Norge A/S	1 723 809 184	481 402 037	258 %
Phillips Petroleum Co. Norway	1 560 425 296	1 112 328 182	40 %
Fina Exploration Norway S.C.A.	1 228 427 370	984 255 538	25 %
Esso Expl. & Prod. Norway AS	872 190 340	115 335 724	656 %
Mobil Exploration Norway Inc.	608 604 242	211 303 168	188 %
Norske Conoco A/S	399 671 527	12 946 917	2987 %
Amerada Hess Norge A/S	322 006 764	112 128 598	187 %
Norsk Chevron A/S	311 716 176	229 274 768	36 %
Shell International Pipelines Inc. <sup>3</sup>	179 517 663	n.a.	n.a.
Norpipe Oil A/S	178 692 074	122 840 150	45 %
Norpipe A/S	153 650 496	143 235 560	7 %
Norsk Agip A/S	106 975 904	0	n.a.
Norsea Gas A/S	39 733 050	38 271 250	4 %
A/S Pelican	37 859 014	5 827 080	550 %
Petro-Canada (Norway) Inc.	31 270 779	2 828 000	1006 %
Svenska Petroleum Expl. A/S	17 808 838	2 918 412	510 %
Norske A.E.D.C. A/S	6 352 584	2 831 892	124 %
Norske Moeco A/S	1 458 838	0	n.a.
Norske RWE-DEA AS	484 456	6 213 608	-92 %
<b>Sum utlignet skatt</b>	<b>24 266 377 734</b>	<b>9 785 075 234</b>	<b>148 %</b>

Det fremgår av tabellen at samlet utlignet skatt for 1999 er ca 24,3 milliarder kroner. Utlignet skatt for de fire norske selskapene Statoil, Hydro, Saga og Pelican er ca 12,2 milliarder kroner, og utgjør 50 prosent av samlet utlignet skatt. For inntektsåret 1998 utgjorde utlignet skatt for de samme selskapene 4,5 milliarder kroner, tilsvarende 46 prosent av samlet utlignet skatt. Statoil og Hydros skattebetalinger økte med henholdsvis 5,4 og 2,3 milliarder kroner. Saga var heller ikke i 1999 i skatteposisjon.

<sup>2</sup> Tidligere BP Norge UA og Amoco Norway Oil Company.

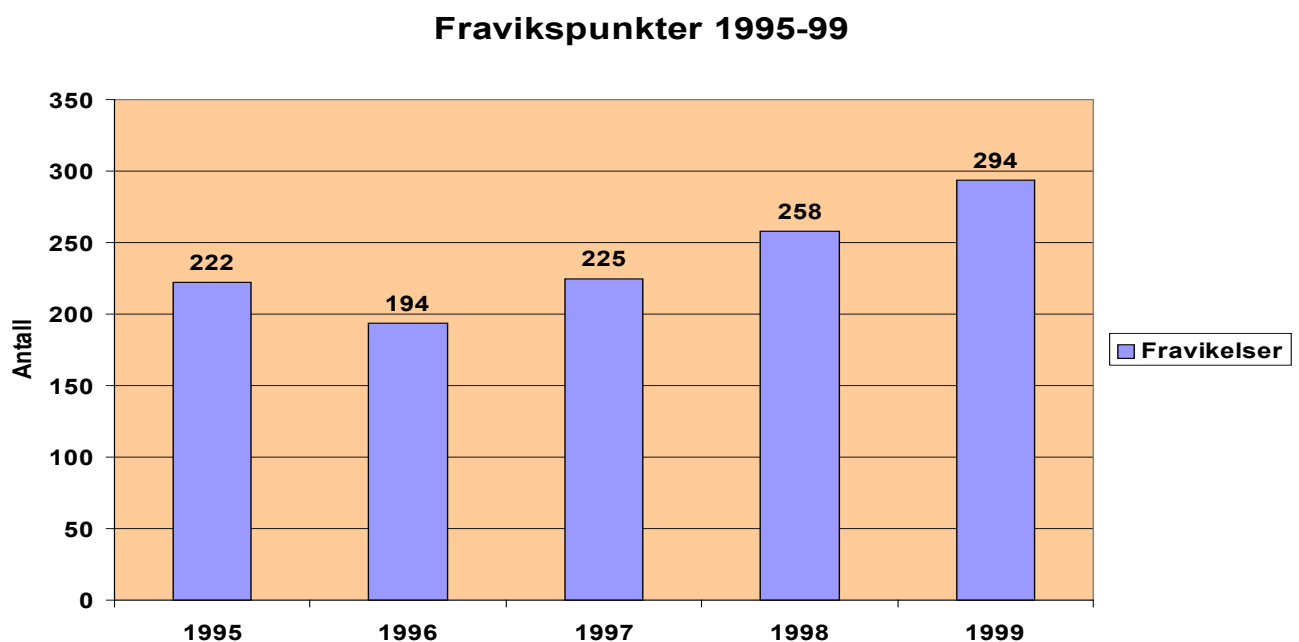
<sup>3</sup> Selskapet har overtatt rørledningsvirksomheten til A/S Norske Shell.

Esso/Mobil, Hydro/Saga og Total/Fina/Elf er lignet som selvstendige skattesubjekter for inntektsåret 1999.

## Fravikelser

Netto tillegg i alminnelig inntekt for inntektsåret 1999 beløper seg til 2,4 milliarder kroner, mens netto tillegg i grunnlaget for særskatt utgjør 3,25 milliarder kroner. Til sammen gir dette økte skatteinntekter til staten på ca 2,3 milliarder kroner. I alt har Oljeskattenemnda behandlet 294 enkeltsaker som har medført fravikelser.

Oljeskattekontoret har ført statistikk over antall fravikspunkter fra og med inntektsåret 1995, følgende graf viser utviklingen



Ti selskaper ble ilagt tilleggsskatt ved ligningen for 1999 vedrørende 14 forhold. Inntektstillegg som ga grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt utgjorde NOK 95 mill i 28 %-grunnlaget og NOK 160 mill i 50 %-grunnlaget, hvorav 63 millioner kroner ble ansett å gjelde uriktig periodisering (3 forhold). Ilagt tilleggsskatt utgjorde 22 millioner kroner en økning på 42 prosent i forhold til inntektsåret 1998.

De største fravikelsene for inntektsåret 1999 var relatert til selskapenes krav om fradrag for avsetninger til blant annet fremtidig nedstengning, nedbemanning og tap på riggkontrakter. Oljeskattenemnda nektet fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk med ca 1,7 milliarder kroner. Selskapene vil få fradrag for



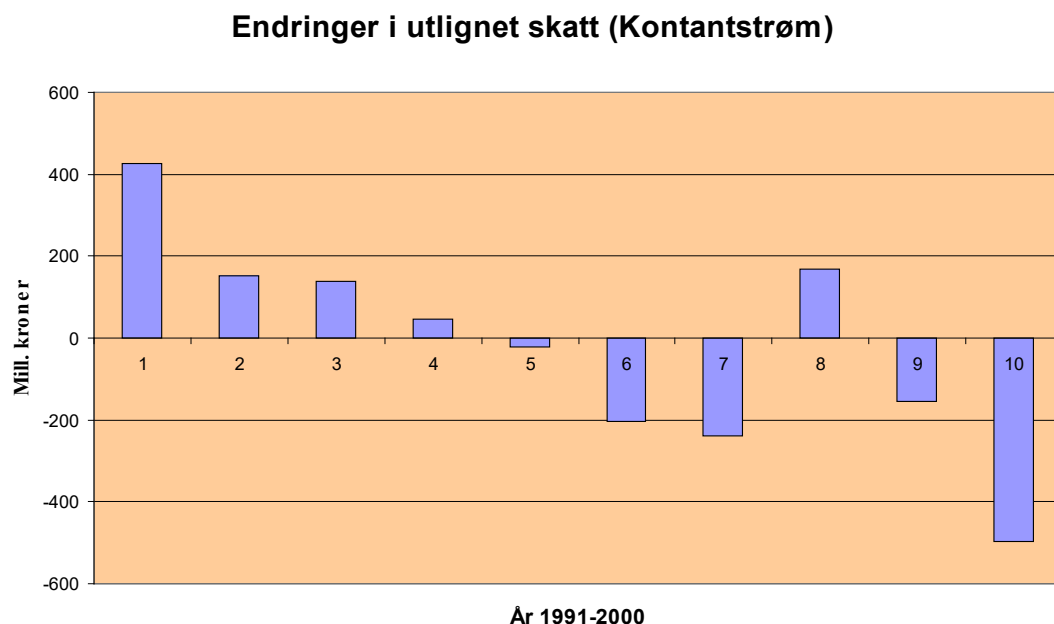
utgiftene når de faktisk pådras<sup>4</sup>, slik at fravikelsene innebærer en utsettelse av fradragsføringen.

Når det gjelder overføring av inntekt mellom land- og sokkelskatteregimet var til sammen ca 800 millioner kroner overført til sokkelbeskatning, noe som øket skatten med 400 millioner kroner.

Andre store fraviksområder ved ligningen er inntektstillegg som følge av tilbakeførte rentekostnader og valutatap, tilbakeførte avskrivninger og friinntekt.

Fravikene medfører altså betydelig økning i skatt i absolutte tall. Sett i forhold til samlet skatt utgjør fravikene også betydelige beløp, men sett i forhold til den totale økonomiske aktivitet er kanskje ikke fravikene så store.

Det er videre slik at fraviksstatistikken bare viser virkningen av selve ligningsbehandlingen. Ansettelsene kan også bli endret som følge av endringssaker (som også behandles av Oljeskattenemnda), klagebehandling og rettssaker. Et inntrykk av virkningen av etterfølgende behandling gir følgende graf:



(Den store tilbakebetalingen i 2000 skyldes en enkelt sak – frikjøp for beredskapsforpliktelse se ligningsbehandlingen for 1998 s. 8.)

---

<sup>4</sup> Jf her bl.a. kapittel 2.12 som redegjør for reglene om utsatt fradragsføring for avsetninger basert

### Utvikling i størrelsen på utlignet skatt

	<i>Utlignet skatt</i>	<i>Gj.sn. normpris (NOK)</i>	<i>Gj.sn. normpris (USD)</i>
1997	kr 29,0 mrd	136,00	19,20
1998	kr 9,8 mrd	95,84	12,71
1999	kr 24,3 mrd	138,83	17,74

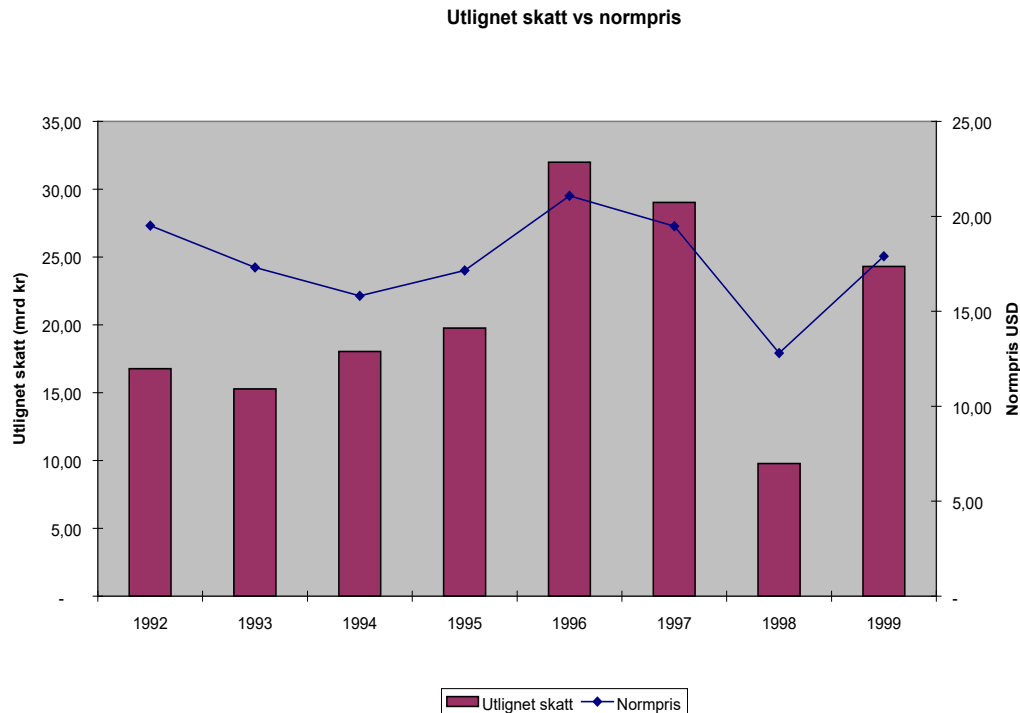
Utlignet petroleumsskatt er svært avhengig av oljeprisen. Økningen i utlignet skatt fra 1998 til 1999 skyldes hovedsakelig økningen i gjennomsnittlig normpris<sup>5</sup> fra kr 95,84 pr. fat (USD 12,71) i 1998 til kr 138,83 pr. fat (USD 17,74) i 1999. Oljeprisen økte kraftig gjennom året. Gjennomsnittlig normpris for første halvår 1999 utgjorde kr 102,75 pr. fat (USD 13,27), mens tilsvarende tall for andre halvår 1999 utgjorde kr 174,90 (USD 22,22). En del av økningen i gjennomsnittlig normpris i norske kroner skyldes økning i gjennomsnittlig dollarkurs fra kr 7,54 i 1998 til kr 7,82 i 1999. En økning i dollarkursen medfører, i tillegg til økte inntekter fra petroleumssalg, også økte rentekostnader og valutatap etter som mange selskaper har hoveddelen av sine lån i dollar. På grunn av den lave oljeprisen i 1998 var det en del selskaper som hadde underskudd eller friinntekt til fremføring pr 31.12.98. Etter som fremførbare underskudd og fremførbare friinntekt kunne avregnes mot inntektene for 1999 vil man se en større effekt av prisøkningen for 2000.

Følgende plansje illustrerer sammenhengen mellom pris og skatt i perioden 1992-99:

---

på god regnskapsskikk

<sup>5</sup> Normpris er en administrativt fastsatt pris på olje til bruk ved ligningen, jf petrsktl § 4. Normprisene blir fastsatt av Petroleumsprisrådet og skal i størst mulig grad reflektere markedspris på de ulike typer olje.



En annen faktor som har betydning for statens skatteinntekter er investeringsnivået. Et høyt investeringsnivå medfører isolert sett reduserte skattebetalinger gjennom økte skattemessige avskrivninger. Investeringer i felt og rørledningsanlegg avskrives skattemessig lineært over 6 år. Investeringer i felt og rørledningsanlegg var for 1999 ca 58 milliarder kroner<sup>6</sup>. Dette er en reduksjon på ca 4 milliarder kroner i forhold til 1998. Det er fra 2000 forventet en betydelig reduksjon i investeringsnivået. En reduksjon i investeringsnivået vil medføre en gradvis økning i skattebetalingene fremover som følge av reduserte skattemessige avskrivninger.

Også for 1999 har kontoret foretatt en enkel prissensitivitetsanalyse<sup>7</sup>: basert på en antakelse om at en stigning i oljeprisen vil gi en tilsvarende (prosentvis) og umiddelbar økning av gassprisene, har kontoret beregnet at en økning i oljeprisen med 1 USD ville gitt en inntektsøkning på nesten 6 milliarder kroner og en initial nettoøkning i skatt på 3,7 milliarder kroner. Med en pris på 28,48 \$/fat<sup>8</sup> som tilsvarer snittprisen for 2000 ville dette gitt en inntektsøkning på 64,7 milliarder kroner og en netto skatteøkning på 46,1 milliarder kroner, dvs. at samlet utlignet skatt for 1999 ville ha vært noe over 70 milliarder kroner. I dette

---

<sup>6</sup> Kilde: Fakta 2000 Norsk petroleumsvirksomhet.

<sup>7</sup> For 1998 se side 8. Sensitivitetsanalysene er imidlertid ikke helt sammenlignbare, beregningsmåten for 1998 overvurderte nok skattevirkningen av en prisøkning.

<sup>8</sup> Brent Blend Spot (beregnet på grunnlag av de daglige noteringene i Dagens Næringsliv).

tilfellet ville den alt overveiende del av underskudd og friinntekt til fremføring være oppbrukt, slik at skattevirkningen av innteksøkninger i fremtidige år ville bli større enn de faktisk blir..

Inntektsåret 2000 kommer til å bli et rekordår for den norske stat. Selskapene har i august/september 2000 beregnet forhåndsskatt (terminskatt) for 2000 til hele 76,5 milliarder kroner. Beregningene er stort sett basert på realiserte priser for første halvår 2000, mens det for andre halvår er benyttet estimer.

Gjennomsnittlig foreløpig normpris for første halvår 2000 utgjorde kr 229,18 pr fat (USD 26,95). Prisestimatene for andre halvår varierer fra kr 202,50 til kr 270 pr fat, med et gjennomsnitt på ca kr 224. Faktisk realiserte priser siste halvår lå imidlertid betydelig høyere, jf foran. Det antas derfor at beregnet terminskatt for 2000 er (vesentlig) for lav.

## 2 Periodisering

### 2.1 Omstillingskostnader (nedbemanning) - klagekjennelser

#### Bakgrunn:

Som kjent har det de to siste årene foregått en betydelig grad av omstilling på norsk sokkel, dvs. fusjoner, rasjonaliseringer, restruktureringer av eierposisjoner m.v. Dette har for svært mange selskaper medført iverksettelse av relativt omfattende nedbemanningsplaner. Nedbemanningen gjennomføres da normalt over et par år og slik at de som fratrer gis et sluttvederlag.

#### Problemstilling:

Selskapene har gjennomgående utgiftsført kostnader knyttet til disse sluttpakkene ved inngåelse av kontrakt om fratreden. Oljeskattekontoret og nemnda mente imidlertid at utgiftsføring først kunne fradragsføres ved faktisk fratreden. De avsetningene som ved årets slutt gjaldt ansatte som ikke var fratrådt måtte klassifiseres som regnskapsmessige avsetninger som rammes av regelen i § 50 femte ledd.

Det var også et spørsmål om det kunne tillegges betydning for de selskaper som ikke var operatører at beløpet faktisk var innbetalt til operatøren ved årsslutt og at det formelle ansvar (den kontraktsmessige forpliktelse) til utbetaling tillå operatøren.

Klagenemnda – kjennelser vinter 2000:

Innledningsvis viste nemnda til at den tidligere hadde behandlet spørsmålet om anvedelsesområdet for sktl. § 50 femte ledd. Det ble særlig vist til avgjørelsen vedrørende nedstengning<sup>9</sup>

Klagenemnda delte seg i et flertall og mindretall i denne saken. *Flertallet* viste til selskapenes påpekning av at de aktuelle disposisjonene ikke er fond til dekning av forventede fremtidige kostnader, men kostnader som er bindende avtalt på årsoppgjørstidspunktet – dog slik at utbetalingen først finner sted ved fratreden året etter. Selskapene hadde dessuten fremhevet at avsetningene til fremtidig nedbemanning skattemessig bør behandles likt med avsetninger til feriepenger.

Flertallet fant ikke grunn til å behandle disse avsetningene likt med feriepenger og bemerket:

Når det gjelder feriepenger har arbeidsgiveren en ubetinget plikt til å betale disse når arbeidet er utført og beløpet således er opptjent. Vederlaget i foreliggende sak er avhengig av at avtalen gjennomføres og motytelsen – at vedkommende slutter – blir erlagt. Det er således først når den ansatte slutter at den tjenesten som selskapet betaler for erlegges. Etter flertallets syn dreier det seg derfor om en avsetning til dekning av fremtidige kostnader.

Nemnda la videre til grunn at ordlyden i § 50 femte ledd rammer avsetninger etter god regnskapsskikk generelt, og ikke bare avsetninger som er begrunnet i forsiktighetsprinsippet. Det ble vist til Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s 119.

Nemnda vurderte etter dette om det måtte foretas en innskrenkende fortolkning av lovens ordlyd, slik at ikke enhver avsetning til fremtidige kostnader rammes.

Nemnda siterte deretter fra NOU 1989:14 hvor det ble fremsatt forslag om å oppheve retten til avsetninger etter god regnskapsskikk. Fra utredningens pkt. 8.3.12 ble følgende gjengitt(s 243):

Gruppen foreslår å oppheve retten til å avsette til dekning av forventede fremtidige kostnader, som for eksempel garanti- og servicefond. Slike avsetninger følger av skattelovens henvisning til god regnskapsskikk, som gruppen foreslår å oppheve.

---

<sup>9</sup> Omtalt i heftet vedrørende ligningsbehandlingen for 1998 kapittel 2.3

Gruppen har ikke kartlagt de forskjellige avsetningene som kan foretas på dette grunnlaget. Under enhver omstendighet bør fradragets rett for avsetninger ha særlig lov hjemmel.

Og videre fra Ot.prp.nr. 35 (1990-91) hvor Finansdepartementet fulgte opp dette forslag. Her ble følgende gjengitt (fra s. 158):

Departementet foreslår å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen. Forslaget om å oppheve den någjeldende ordning med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen må ses i sammenheng med flere forhold.

Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skattekreditt. Et av formålene med den foreslåtte bedriftsskatte reformen er å få frem et bredere og dermed mer nøytralt skattegrunnlag. De mange skattekredittene som er hjemlet i dagens skattesystem, er hovedårsaken til at skattegrunnlaget i bedriftsbeskatningen er relativt smalt. Samtidig er skattesatsene forholdsvis høye.

Det er uklart i hvilken grad det i dag foreligger avsetningsrett. Avsetningenes skjønnsmessige omfang gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å overprøve skattyternes avsetninger. Det er grunn til å tro at dette bevirker til at avsetninger foretas i større grad enn det som strengt tatt skulle følge av regnskapslovgivningen. Det er en kjensgjerning at desto vanskeligere kontrollarbeidet er for skattemyndighetene, desto større blir faren for misbruk av reglene fra skattyters side. Utgifter til garantier og service bør derfor medføre fradrag når utgiftene oppstår, ikke på et tidligere tidspunkt på grunn av forventninger om slike utgifter. Dette gjelder selv om forventningen statistisk sett er mer eller mindre sikker.

Og videre fra s.159.:

Forslaget om å oppheve ordningen med at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for den skattemessige inntektsansettelsen innebærer en utvidelse av skattegrunnlaget. Det er da viktig å minne om at forslagene til reform i bedriftsbeskatningen må vurderes i et helhetlig perspektiv. Den utvidelse av grunnlaget forslaget innebærer, må ses i sammenheng med de forslag til lavere skattesatser som samtidig fremsettes.

Det ble også vist til at flertallet i Stortingets Finanskomite sluttet seg til forslaget om opphevelse av avsetningsadgangen. Fra Innst.O.nr. 80 (1990-91) ble følgende gjengitt (fra s.178):

Flertallet viser til at den någjeldende ordning med avsetninger etter god regnskapsskikk i stor utstrekning innebærer en skattekreditt og er derfor i strid

med retningslinjene for skattereformen. Flertallet viser til at forventede utgifter som følger av garantier, eller forpliktelser til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeid, bytting av deler mv. i forbindelse med leverte varer og tjenester, skal kunne komme til fradrag når utgiftene faktisk er pådratt.

Flertallet påpekte deretter at nedbemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader. Med støtte i det siterte fra lovforarbeidene mente flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader. Videre måtte

..det tillegges vekt at departementet i forarbeidene - som det fremgår foran - påpeker at skattereformen generelt medførte lavere nominell skattesats som skulle kompensere bortfallet av tidligere avsetningsmuligheter. Etter dette er Klagenemndas flertall av den oppfatning at forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd, ikke kan tas til inntekt for en innskrenkende fortolkning av bestemmelsen hva angår avsetning til fremtidige nedbemanningskostnader.

Klagenemndas flertall uttrykte videre enighet med Oljeskattekontoret i at det ut fra forarbeidene måtte legges til grunn at det ikke lenger skulle gis fradrag for selv kortvarige skattekreditter – som i dette tilfellet. Dessuten viste flertallet til at den forståelse av sktl. § 50 femte ledd som det la til grunn, måtte anses for å være i samsvar med det høringsforslag som Finansdepartementet har fremlagt med sikte på å presisere denne bestemmelsens innhold<sup>10</sup>. Flertallet kunne ikke se at høringsforslaget innebærer en endring av den gjeldende rettstilstand på dette området.

Til selskapenes anførsel om at man på grunn av legalitetsprinsippet bør være forsiktig med å anvende regelen i § 50 femte ledd ut over garanti- og serviceavsetninger bemerket flertallet at det såvel av lovens ordlyd som av forarbeidene fremgår at forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk, ikke er begrenset til å gjelde garanti- og serviceavsetninger, som bare er nevnt som et eksempel. Flertallet viste her til det som foran er gjengitt fra NOU 1989:14, samt til Gjems-Onstad, Norsk bedriftsskatterett 1998/99, s. 118-119.

Flertallet la videre til grunn at det, selv om det kan påvises enkelte avgjørelser som ikke samsvarer med flertallets syn, ikke foreligger noen fast eller langvarig ligningspraksis for så vidt gjelder den forståelsen av sktl. § 50 femte ledd som selskapene påberopte seg.

*Klagenemndas mindretall* mente at årsaken til at arbeidstakerne fikk tildelt sluttvederlag var at de hadde arbeidet hos selskapet et visst antall år. Sluttvederlaget måtte derfor vurderes på bakgrunn av tidligere års

---

<sup>10</sup> Høringsnotat av 21. mai 1999

arbeidsforhold og kunne således ikke ses på som en avsetning etter sktl. § 50 femte ledd. Mindretallet la til grunn at bestemmelsen var ment å ramme mer skjønnsmessig fastsatte avsetninger til å møte fremtidige sannsynlige kostnader.

Mindretallet kunne derfor slutte seg til selskapets prinsipale påstand om at ubetingede forpliktelser som både er tidsbestemt og beløpsbestemt, ikke omfattes av særregelen i sktl. § 50 femte ledd. For slike forpliktelser vil den regnskapsmessige periodisering iht. sktl. § 50 annet ledd avgjøre den skattemessige periodiseringen.

Klagenemnda behandlet også spørsmålet om utfakturerte nedbemanningskostnader fra operatør. Som påpekt foran hadde enkelte selskaper hevdet at fradragrett for nedbemanningskostnadene som gjaldt påfølgende inntektsår måtte foreligge som en følge av at beløpet var innbetalt til operatøren, samt fordi det er operatøren – og ikke de øvrige selskapene i lisensgruppen – som har en kontraktsmessig forpliktelse overfor de ansatte som er forpliktet til å slutte.

Klagenemnda la til grunn at kostnadene gjelder partnerskapet som sådan, selv om den enkelte ansatte formelt sett var ansatt hos operatøren. Partnerne var blitt fakturert for sin andel av nedbemanningskostnadene, hvorav en del av kostnadene var fremtidige. Denne delen anså nemnda som en aktiveringspliktig forskuddsbetaling. Nemnda så ingen grunn til å behandle operatøren og deltakerne skattemessig forskjellig når operatørens avsetning var foretatt på vegne av partnerskapet.

#### Ligningen 1999:

Klagekjennelsen gjaldt inntektsårene 1995 og 1996, beløpsmessig er det imidlertid 1999 dette spørsmålet har hatt størst betydning. Samlede tilbakeføringer knyttet til dette spørsmålet utgjorde over 200 millioner kroner.

## **2.2 Frikjøp nedbemanningskostnader**

#### Faktum:

To internasjonale oljeselskaper har fusjonert på morselskapsnivå. Datterselskapene i Norge er imidlertid ikke fusjonert, men består som selvstendige selskaper<sup>11</sup>. Det ene av disse selskapene forestår administrasjonen av det andre. Ett av selskapene har derfor inngått omfattende

---

<sup>11</sup> I hvert fall var dette situasjonen for inntektsåret 1999.



sluttvederlagskontrakter. Forpliktelsen knyttet til ikke fratrådte medarbeidere pr. utgangen av 1999 ble ”frikjøpt” av det selskapet som gjennomførte nedbemanningen, ved at det ble betalt et beløp til det andre selskapet. Forpliktelsen ble overdratt pr årsskiftet basert på en aktuarbergnet størrelse. Dette beløpet ble betalt i slutten av januar 2000, altså uten rentjustering for den etterfølgende periode.

#### Selskapenes periodisering:

Det betalende selskap krevde fradrag i 1999 for et beløp som, slik selskapet selv opplyste, ellers ville blitt fradragsført senere<sup>12</sup>, mens det mottakende selskap foretok en inntektsføring i 1999 mot at samme beløp kommer til fradrag senere. Transaksjonen endrer altså ikke den skattemessige periodisering for selskapene sett under ett. Det spesielle var imidlertid at selskapene var i ulik skatteposisjon og at transaksjonen derfor ville få skattemessig betydning.

Selskapene begrunnet føringen med at

”I nærværende sak har [det betalende selskap] fridd seg fra en pådratt forpliktelse i forbindelse med nedbemanning, gjennom overføring av forpliktelsen til et annet retts- og skattesubjekt ... mot vederlag. Utgiftsføring må naturlig finne sted på overføringstidspunktet. Det vises til at Høyesterett tidligere har slått fast at det er fradragsrett for den overførende part .... i en situasjon med overføring av midler fra et selskap til en annen uavhengig juridisk person, jf Høyesterettsdommen inntatt i Rt 1983 side 1462 (Braathens SAFE). I Braathens SAFE – dommen overførte Braathens SAFE AS et større beløp til et fond for de ansatte. Kapitaloverføringen måtte i følge Høyesterett ses på som en oppofrelse, utgift, for selskapet, og Høyesterett ga selskapet medhold i at skatteloven § 44 første ledd første punktum ga selskapet rett til fradrag for det overførte beløp. Vi viser også til Ole Gjems-Onstad; ”Norsk Bedriftsskatterett” (4. utgave 1999) punkt 6.2 side 140.”

#### Oljeskattekontoret:

Kontoret viste til at det her dreiet seg om en transaksjon mellom beslektede selskaper. Til tross for fusjonen på morselskapsnivå er det valgt å ikke fusjonere selskapene i Norge. Når denne organiseringen er valgt vil selskapene måtte opptre som to uavhengige skattesubjekter. Selskapene vil ikke etter eget valg kunne foreta transaksjoner seg i mellom som endrer det enkelte selskaps skattemessige periodisering, selv om periodiseringen ikke endres for selskapene sett under ett. Selskapene vil i såfall kunne oppnå betydelige skattemessige

---

<sup>12</sup> Dette må forstås slik at selskapet aksepterte at slike avsetninger rammes av sktl. § 50 femte ledd, jf klagekjennelsen omtalt i kapittel 2.1

fordeler i år hvor ett av selskapene er utenfor skatteposisjon. At selskapene i denne transaksjon ikke opptrer som uavhengige parter kom, etter kontorets syn, klart frem ved at det ikke var foretatt noen renteberegning for perioden fra årsslutt og frem til betalingen fant sted. Det betalende selskap hadde altså uten rentekompensasjon fremskutt utbetalingstidspunktet.

Kontoret kunne dessuten ikke se at Braathens SAFE-dommen kunne påberopes da overføringen der ble foretatt til et subjekt som måtte anses som uavhengig. Når det gjelder Gjems Onstad synes han nettopp å ta forbehold for den situasjonen som her foreligger:

”Hvis fradraget gjelder overføringer av midler til en uavhengig juridisk person, må fradrag godkjennes selv om midlene av denne institusjonen skal anvendes til fremtidige utgifter (jf Rt 1983 s 1462, Utv 1984 s 184 Braathens Safe). Men dette vil ikke gjelde overføringer til uselvstendige avdelinger og heller ikke uten videre til selvstendige, men kontrollerende konsernselskaper.”

At heller ikke overføring til søsterselskap uten videre kan legges til grunn må være reativt klart. Skal overføringen aksepteres med virkning for beskatningen må det kunne kreves at det foreligger en selvstendig forretningsmessig begrunnelse. Antakelig må det kreves at de fremtidige utgiftene kan knyttes til det overtakende selskaps egen fremtidige virksomhet. Slik er ikke situasjonen i det foreliggende tilfellet: forpliktelsen er knyttet til faktisk fratreden for det overdragende selskaps tidligere ansatte.

Konsekvenshensyn må også tillegges en viss vekt: for at ikke ulik skatteposisjon skal kunne brukes til å oppnå skattebesparelser ved overføringer av fremtidige utgifter mellom konsernselskap må det være riktig å stille strenge krav mht den forretningsmessige begrunnelsen for overføringen.

Oljeskattekontoret innstilte etter dette på at det betalte beløp ikke kunne komme til fradrag i det overdragende selskap før det ellers kunne kommet til fradrag dersom forpliktelsen hadde vært beholdt.

#### Oljeskattenemnda:

Nemnda sluttet seg til kontorets innstilling.

### ***2.3 Plassering av IT-investeringer i saldogruppe***

Et selskap hadde avskrevet datautstyr mv med 30 % (saldogruppe a, jf sktl § 44 A-5). Etter kontorets oppfatning syntes en del av utstyret ut fra innsendte dokumenter å relatere seg til driftsrelaterte systemer som skal avskrives med 20 % (dvs saldogruppe d).

Det er ifølge lovforarbeidene (Skattereformen 1992, Ot prp nr 35 (1990-1991) s. 113, 1 spalte) forutsatt at begrepet kontormaskiner skal gis en snever fortolkning:

”Med ”kontormaskiner o.l.” forstås her datamaskiner med tilhørende skrivere, servere, skjermer osv., skrive- og regnemaskiner, lokale telefonsentraler, kopimaskiner, makuleringsmaskiner o.l. Det er forutsatt at praksis bør være restriktiv m.h.t. hva som skal kunne innregnes i denne gruppen.”

Selskapet ble varslet om at en del av de driftsmidler som var klassifisert som kontormaskiner tilhørende saldogruppe a (30%), ville bli foreslått ansett som datautstyr tilknyttet driften som er gjenstand for avskrivning i saldogruppe d (20 %).

Oljeskattenemnda la imidlertid selskapets påstand til grunn.

Slik saken var opplyst i svar på varsel, gjaldt årets betydelig økning ( ca. 100 millioner kroner) i hovedsak innføring av et integrert regnskapssystem. Selskapet påpekte at det alt vesentlige av dette utstyret ikke var tilknyttet produksjonen men ”kontorrelatert arbeid”. Selskapet påpekte at man for eksempel ikke kan sonde mellom hvilke deler av en server som brukes til lagerstyring og hvilke deler som benyttes til regnskapsføring. Utstyret knytter seg altså til et helhetlig, integrert anlegg (system) som betjener flere formål.

I LigningsABC 1999 side 251 flg omtales datamaskiner spesielt:

For enkelte driftsmidler avhenger det av hva de faktisk blir brukt til om de går inn i saldogruppe for kontormaskiner ol eller en annen gruppe. Dette gjelder f.eks. for datamaskiner. Brukes datamaskin med tilhørende skjermer, skrivere mv. kun i kontorarbeid, regnes den som kontormaskin. Brukes datamaskin kun i produksjon eller annet ikke-kontorrelatert arbeid regnes den ikke som kontormaskin. Brukes datamaskinen både i produksjon og til kontorarbeid regnes den som kontormaskin dersom kontorbruken utgjør en vesentlig del.

Datamaskiner som kun brukes til driftsformål tilhører altså saldogruppe d med avskrivningssats 20%. Hvis datamaskinen benyttes kun i kontorarbeid, regnes

den som kontormaskin , saldogruppe a med sats 30 %. I dette tilfelle ble utstyret tydeligvis anskaffet og anvendt for begge formål. På grunnlag av selskapets opplysninger kom nemnda til at datautstyret (i hvert fall) for en vesentlig del, ble benyttet til såkalt kontorrelatert arbeid. LigningsABC-en oppstiller ikke en gang krav om at det skal være den vesentligste delen.

#### ***2.4 Betydningen av de særskilte bestemmelsene i sktl § 50 tredje og fjerde ledd ved terminsikring av en valutagjeldspost***

##### Faktum:

De spørsmål som skal drøftes her belyses best ved en noe forenklet faktumbeskrivelse: Selskapet hadde etablert en trekkfasilitet med sitt morselskap. De enkelte opptrekkene hadde forfall mindre enn ett år frem i tid, men altså forfall i 2000.

Lånene var i dollar. Ved hvert opptrekk ble lånene umiddelbart vekslet til norske kroner (swappet) i en frittstående bank, samtidig ble det med den samme banken inngått terminkontrakt om salg av kronene pr tidspunkt for låneforfall.

Terminkurs (kurs som skulle benyttes ved kjøp av dollar) var fastsatt på markedsmessig måte (dvs. basert på rentedifferanse pr. inngåelsestidspunkt).

Dette kan illustreres med følgende forenklede eksempel:

Selskapet låner USD 100. Selskapet inngår samtidig en valutaswap (spot+termin) med en uavhengig bank. Spotkurs på lånedato er 8,0. Kronerenten er gitt ved  $r$ , mens dollarrenten er gitt ved  $r^*$ . (For enkelhets skyld er swaprenten i USD forutsatt lik selskapets lånerente på dollarlånet.)

Dette gir følgende kontantstrømmer for selskapet:

	<i>Inngåelse</i>	<i>Innfrielse</i>
Lån	+USD 100	-(USD 100 $\cdot$ (1+ $r^*$ ))
Swap	- USD 100	+(USD 100 $\cdot$ (1+ $r^*$ ))
	+kr 800	-(kr 800 $\cdot$ (1+ $r$ ))
<b>Netto</b>	<b>+kr 800</b>	<b>-(kr 800<math>\cdot</math>(1+<math>r</math>))</b>

##### Selskapets regnskapsmessige og skattemessige behandling av transaksjonene:

Regnskapsmessig var selskapets gjeld til morselskapet i balansen vurdert til summen av følgende poster: gjeld vurdert til opptrekk + urealisert tap basert på

kurs pr. 31.12 – urealisert gevinst på terminkontraktene vurdert til forskjellen mellom opptrekkkurs og kurs pr. 31.12= vurdert til opptrekkkurs. Dessuten var det utgiftsført rentekostnader tilsvarende det påløpte termintillegget pr. 31.12.99

Skattemessig hadde selskapet tilbakeført den regnskapsmessige urealiserte gevinsten på terminkontraktene slik at gjelden var vurdert til kursen pr. 31.12.99. Denne føringen ble begrunnet med at gjelden var langsiktig og at derfor sktl. § 50 fjerde ledd kom til anvendelse. Etter denne bestemmelsen kan langsiktig gjeld i fremmed valuta "ikke vurderes til høyere kurs enn den høyeste av kursene på årsoppgjørstidspunktet og tidspunktet for låneopptak." Dette er en særskilt skatteregel som åpner for en annen skattemessig vurdering enn den regnskapsmessige.

#### Oljeskattekontorets vurdering:

Oljeskattekontoret vurderte det slik at mye talt for at de aktuelle lånene måtte bedømmes som kortsiktige (om dette se nedenfor). Utgangspunktet for den skattemessige vurderingen ble derfor den regnskapsmessige behandlingen, jf sktl. § 50 annet ledd. Det kunne da ikke tillegges betydning at det i sktl § 50 tredje ledd, med virkning f.o.m. 1999, er tatt inn en bestemmelse hvorefter finansielle instrumenter, som hovedregel, skal periodiseres etter realisasjonsprinsippet. Spørsmålet her gjaldt vurderingen av gjeldens størrelse ved årsslutt og den regnskapsmessige vurderingen av gjelden kunne ikke i seg selv anses å innebære en inntektsføring av en urealisert gevinst på terminkontraktene. Hvilken verdi gjelden gis i balansen impliserer intet om inntektsføring av det finansielle instrument. Det som her gjøres regnskapsmessig av selskapet er å tillegge terminkontrakten betydning for verdsettelsen av gjelden. Etter dette måtte altså regnskapet legges til grunn, og da slik at det måtte gis fradrag for den del av termintillegget som kunne periodiseres til 1999. Reelt sett ble da gjelden vurdert til terminkurs pr. 31.12 for en terminkontrakt inngått på opptrekkstidspunktet. På denne måten blir altså, slik god regnskapsskikk krever og i samsvar med selskapets føring, sikringen hensyntatt ved den regnskapsmessige vurderingen.

Kontoret mente dessuten at dersom lånene skulle anses som langsiktige måtte man, som følge av de inngåtte terminkontraktene, vurdere om det forelå en (sannsynlig) oppofrelse, en formuesforminskelse, utover den kostnaden som knyttet seg til selve kontrakten. Det ble i den forbindelse vist til høyesterettsdom av 30.10.96 (Utv 1997 s 23-39) Libæk m.fl. mot Bærum kommune. Et av spørsmålene i saken var hvorvidt saksøker hadde rett til avskrivninger på skip gjennom andel i et kommandittselskap. Ettersom det forelå en gjenkjøpsavtale og

en omsetningsgaranti som sikret tilnærmet full restitusjon av investeringen ved oppgjør ble det ikke innrømmet fradrag for avskrivninger med den begrunnelse at det ikke forelå oppofrelse. Fra side 32 i Utv siteres:

...Lovforutsetningen om at avskrivning gis for verdiforringelse ved slit og elde, må suppleres med det generelle vilkår for inntektsfradrag etter §44, innledningen: Fradraget er betinget av at det gjelder en utgift pådratt ”til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse.

Det følger av disse regler, mener jeg, at det gjelder som et alminnelig vilkår for avskrivningsfradrag at eierens økonomiske interesse utsettes for tap – blir oppofret – som følge av ”slit og elde”. Avskrivningsrett er, som herredsretten i vår sak sier, begrunnet i at eieren har risikoen for driftsmidlets verdireduksjon gjennom dets anvendelse til inntektservervelse. Er eieren ved ervervet sikret å få sin investering ubeskåret tilbake, for eksempel ved tilbakesalg til selgeren eller til en tredjemann til samme pris som driftsmidlet ble kjøpt for, foreligger ikke noen slik risiko. Da kan eieren ikke ha rett til inntektsfradrag for avskrivning.

Også i det her foreliggende tilfellet er risikoen for tap eliminert ved inngåelsen av terminkontrakten. Valutakostnaden, dvs kostnaden i norske kroner for selve lånetbeløpet i dollar, er altså gitt. Det foreligger ingen risiko for tap utover dette. Jf her eksempelet ovenfor.

#### Kortsiktig eller langsiktig lån?

Kontoret var enig med selskapet i at selve trekkfasiliteten var langsiktig. Når det gjaldt de enkelte opptrekkene, antok imidlertid kontoret, basert på de opplysningene som forelå, at disse måtte karakteriseres som kortsiktige. Dette fordi det rent faktisk forelå en avtale om opptrekk med forfall mindre enn ett år frem i tid og at forfallstidspunkt innebar rent faktiske nedbetalinger.

#### Oljeskattenemnda:

Oljeskattenemnda tok ikke stilling til om opptrekkene skulle anses som kort- eller langsiktige. Nemnda mente imidlertid at det her uansett ikke forelå noen (sannsynlig) oppofrelse. Det ville gi et urimelig resultat om det skulle gis et fradrag for et urealisert tap som uansett ikke ville bli realisert. Nemnda innrømmet fradrag for periodisert termintillegg.

## ***2.5 Mottatt betaling for inntreden i tidsbegrenset leiekontrakt for borerigg – ansettelse av nettofordel innvunnet/opptjent med skattemessig virkning***

### Faktum:

En rettighetshavergruppe hadde inngått en langsiktig kontrakt på leie av en borerigg. Etter noen år ble riggen fremleiet til en av deltakerne i gruppen for en periode på 3 år. Før utløpet av denne perioden bortfalt fremleietakerens leteforpliktelser og rettighetshavergruppen trådte igjen inn i kontrakten. For dette mottok rettighetshavergruppen et engangsvederlag (en kompensasjon) fra fremleietaker. Gruppen skal etter dette nå være ansvarlig for gjenværende del av lisensens boreprogram. Overtakelse av riggkontrakten gjorde det mulig for lisengruppen å fremskynde sitt boreprogram.

### Selskapens regnskaps- og skattemessige periodisering av betalingen:

Selskapene har bokført betalingen som en langsiktig avsetning for senere inntektsføring. Inntekstføringen vil skje via reduserte fremtidige avskrivninger på de brønner som skal bores. Dette fordi selskapene sammenstiller den mottatte betaling med brønnboringskostnadene (den som faktisk betales til riggeier). Da ingen brønner var boret i 1999, var heller ikke noen del av kompensasjonen inntektsført dette året. Den endelige fordelingen av kompensasjonen skal basere seg på antall dager det tok å bore den enkelte brønn. Selskapene mente at man på denne måten får frem nettokostnaden for boringen av brønnene. Det ble i den forbindelse henvist til sammenstillingsprinsippet (jf regnskapsloven § 4-1 nr. 3) som et ”bærende og grunnleggende regnskapsprinsipp”. Det ble hevdet å være en nær sammenheng mellom de merkostnader som ville påløpe og kompensasjonen, og at derfor disse måtte sammenstilles.

### Oljeskattekontorets vurdering:

Oljeskattekontoret mente at selskapenes argumentasjon starter i ”gal ende”. Kostnader skal sammenstilles med opptjente/innvunnede inntekter. Det er altså ikke slik at innbetalinger skal sammenstilles og dermed inntektsføres i samme periode som tilhørende kostnader. Spørsmålet i første omgang var derfor om den mottatte betalingen måtte bli å anse som en innvunnet/opptjent inntekt.

Rent faktisk synes det klart at rettighetshavergruppen var kompensert for å overta kontraktsansvaret (dvs at fremleieavtalen var kansellert), ikke for å utføre et boreprogram. Slik sett synes det klart at både det skatterettslige innvinningskriterium – at skattyteren har fått et endelig krav på fordelen – og

det regnskapsrettslige opptjeningskriterium, jf rskl. § 4-1 nr. 2, var oppfylt. Ytelsen for betalingen er altså i sin helhet levert ved at kontraktsansvaret gikk tilbake til lisensgruppen.

Selskapene har fremhevet at kompensasjonen er betaling for at de måtte betale en høyere rate til riggeieren enn det som var mulig å oppnå i markedet. Er dette riktig vil det regnskapsmessig måtte foretas en avsetning for de tilhørende forventede (mer)kostnadene til den inntektsførte kompensasjonen. Denne kostnadsføringen vil måtte bygge på sammenstillingsprinsippet. Selskapenes manglende netto inntektsføring vil derfor kunne begrunnes *regnskapsmessig* med at forventede merkostnader tilsvarer mottatt betaling. *Skattemessig* må det da imidlertid vurderes om en slik avsetning rammes av bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd om at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kan komme til fradrag. Selskapenes opplysninger angående mulige merkostnader viste etter kontorets syn at kostnadenes størrelse var beheftet med usikkerhet. I tillegg til høy riggleie var kompensasjonen også betaling for muligheten for økte utgifter til standby/ventetid og kanselleringsgebyrer. Kontoret fant det etter dette klart at avsetningen måtte rammes av bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd.

#### Oljeskattenemnda:

Oljeskattenemndas flertall (3) tiltrådte kontorets forslag mht skattemessig periodisering. Ett medlem (Poulsen) dissenterte og mente at selskapenes løsning kunne tillates.

### ***2.6 Mottatt/betalt leie for tidsbegrenset rett til bruk av brønnsliste***

At et lisensfelleskap inngår tidsbegrensede leiekontrakter vedrørende leie av driftsmidler på andre felt synes å få et visst omfang etter hvert. Dette tilfellet gjaldt tidsbegrenset leie av såkalte brønnslistes.

Selskapene hadde behandlet dette til dels svært forskjellig; noen hadde aktivert betaling og krevet avskrivninger og friinntekt, mens enkelte som mottok betaling hadde inntektsført umiddelbart osv.

Oljeskattekontoret mente at leiekostnader ikke kom inn under bestemmelsen i petrsktl § 3 b. Når det gjaldt periodiseringen bygget imidlertid kontoret i første omgang (enkelte varsler) på alminnelige regnskapsprinsipper – noe som *kunne* gi en asymmetrisk behandling ved at utgiftsføring først kunne starte når brønnen ble tatt i bruk (unit of production), inntektsføring imidlertid fra det tidspunkt brønnen var stilt til leietakers disposisjon.



Sktl. § 44 første ledd, bokstav c, annet ledd, annet punktum lyder slik: ”Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivninger likevel kreves med like store årlige fradrag over driftsmiddelets levetid.” I Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, s 132, omtales immaterielle rettigheter slik: ”De typiske immaterielle driftsmidler vil være goodwill, patenter og varemerker. Videre omfattes leierettigheter og andre tidsbegrensede bruksrettigheter.” Det er naturlig å forstå dette dithen at en (engangs)betaling for en tidsbegrenset leierett av den type det her er snakk om fanges opp av den ovenfor siterte bestemmelse i skatteloven. Slik har også Klagenemnda avgjort (riktignok med dissens) en sak med klare likhetstrekk, nemlig det tilfellet der det ble betalt et engangsbeløp for rett til å legge rørledning i en tunnel i feltets levetid: denne betalingen kunne ikke anses som en del av kostprisen for rørledningen etter petrsktl. § 3 b, men måtte fradragsføres etter bestemmelsen i sktl. § 44 bokstav c, annet ledd. Spørsmålet er nærmere omtalt i heftet om ligningsbehandlingen for 1997 kapittel 4.3 s. 65

Når det gjaldt leien av brønnslissene ble derfor konklusjonen etter dette at både mottatt og betalt forskuddsleie skal periodiseres lineært over den perioden brønnslissene stilles til disposisjon for leietaker. I det konkrete tilfellet falt dette sammen med produksjonsperioden. Skattemessig inntektsføring av mottatt leie følger av korrekt regnskapsmessig periodisering, mens skattemessig kostnadsføring av betalt leie altså følger av sktl § 44 første ledd bokstav c annet ledd annet punktum.

## ***2.7 To valutaterminkontrakter med ”symmetrisk” avslutning – realisasjon ved inngåelse av kontrakt nr. 2?***

### **Faktum:**

Ett selskap hadde i 1998 inngått en valutaterminkontrakt med forfall i 2001. Denne var ifølge selskapets opplysninger inngått for å redusere selskapets valutaeksponering for omveksling av fremtidige løpende inntekter i dollar. Selskapet inngikk en *motforretning* våren 1999 med forfall på samme tidspunkt som den første kontrakten. Ved inngåelse av motkontrakten oppnådde selskapet en netto merverdi på ca 6 millioner kroner på de to kontraktene. Det ble opplyst at motkontrakten ble inngått for å låse den fremtidige gevinst som den første kontrakten hadde avleiret. Det ble videre opplyst at det forelå en ubetinget rett for selskapet til å motta denne merverdien.

### Rettskilder:

Finansielle instrument skal etter sktl. § 50 tredje ledd inntektsføres etter § 41 syvende ledd annet punktum, dvs. ”når den skattepliktige har ervervet en ubetinget rett til beløpet eller ytelsen”. I denne saken vil det sentrale spørsmål være hvorvidt inngåelse av motforretningen medførte at denne bestemmelsen kom til anvendelse, eller om realisasjonstidspunktet først inntreffer ved forfall. Avgjørende vil det da være om motforretningen må kunne karakteriseres som en *luknings- eller slutningshandel*, slik man i praksis har formulert kravet for at realisasjon skal anses å foreligge.

Zimmer (red) i Bedrift, selskap og skatt 1998 side 204 sier følgende om terminkontrakter:

Kontraktene avsluttes enten ved at forfall inntreffer med levering av det underliggende objekt/differanseavregning, eller ved at det foretas en lukningshandel. Avslutning av kontrakten ved forfall eller lukningshandel innebærer at kontrakten er realisert.

Og videre:

Det kan ikke ses å være noen grunn til at avslutning ved lukningshandel skal bedømmes annerledes enn avslutning gjennom forfall – selv om en lukningshandel formelt gjennomføres ved inngåelse av en annen kontrakt. Både faktisk og rettslig innebærer en lukningshandel en avslutning – realisasjon – av den kontrakt som lukkes.

Fra lignings ABC 1999, side 338 siteres:

Et finansielt instrument kan i visse tilfeller realiseres i annenhåndsmarkedet. Det er imidlertid mer praktisk at kontrakten avsluttes ved at det foretas en stengningshandel.

Stengningshandel gjennomføres ved at investor selger eller kjøper en identisk kontrakt, men med motsatt partsstilling i forhold til den kontrakt som stenges. .... Ved stengningshandel gjennom clearingsentralen faller forpliktelsene og/eller rettighetene som følger av kontrakten bort og kontrakten anses som realisert.

### Selskapet:

Selskapet hadde ikke inntektsført den netto merverdien i 1999 som det selv mente det hadde en ubetinget rett til å motta. Dette fordi selskapet mente at gevinsten først ville bli realisert ved forfall. Selskapet mente at de ovenfor nevnte kilder viste at stengnings- eller lukningshandler bare gjelder forhold ”hvor

kontraktene anses realisert, dvs. hvor alle kontraktuelle forhold mellom partene opphører.” Det ble i denne sammenheng påpekt fra selskapet at det i dette tilfellet var ”på det rene at alle kontraktuelle forhold er i behold, både formelt og reelt.”

#### Oljeskattekontoret:

Kontoret henholdt seg også til de ovenfor nevnte kilder. Det ble imidlertid påpekt at man i realiteten oppnår samme resultat ved inngåelsen av en motkontrakt som hvis man alternativt hadde terminert eksisterende kontrakt. Den eneste forskjell i dette tilfellet er at man må vente til forfall før gevinsten blir utbetalt.

Dette kan vises på følgende måte:

Anta at et selskap tidligere har inngått en valutaterminkontrakt som medfører at det om ett år vil motta USD 100 og utbetale NOK 900.

#### *Gevinst ved terminering*

Dagens valutakurs er 9 NOK/USD, NOK-renten er 10% og USD-renten er 5%. Skulle selskapet inngått kontrakten i dag ville det vært lagt til grunn en terminkurs på  $9 * (1,10/1,05) = 9,4286$ . Selskapet kunne m.a.o. i dag ha inngått en kontrakt hvor det om ett år vil motta USD 100 mot å utbetale NOK 942,86.

Selskapet har altså en urealisert gevinst siden det skal utbetale NOK 900 om ett år, mens det måtte ha utbetalt NOK 942,86 om ett år ved inngåelse av en tilsvarende kontrakt i dag.

Verdien av gevinsten i dag, som selskapet vil få ved å terminere kontrakten kan beregnes som følger:

	Verdi om ett år	Dagens verdi	
<b>Gjeldende kontrakt</b>			Dagens verdi er verdien om ett år neddiskontert med 5% for USD-beløpet, og verdien om ett år neddiskontert med 10% for NOK-beløpet
Mottar (USD)	100	95,24	
Utbetaler (NOK)	900	818,18	
<b>Evt. ny kontrakt</b>			
Mottar (USD)	100	95,24	
Utbetaler (NOK)	942,86	857,14	
<b>Differanse</b>			
Mottar (NOK)	42,86	38,96	Negativ utbetaling = innbetaling

Ved terminering av kontrakten vil selskapet altså motta NOK 38,96.

### *Gevinst ved inngåelse av motkontrakt*

Som et alternativ til å terminere kontrakten kunne selskapet inngått en motkontrakt.

Gjeldende kontrakt innebærer at selskapet om ett år vil motta USD 100 og utbetale NOK 900. Med en terminkurs på 9,4286 (jf. ovenfor) innebærer dette selskapet kan inngå en motkontrakt der det om ett år vil utbetale USD 100 og motta NOK 942,86.

Gevinsten man mottar om ett år ved inngåelse av en motkontrakt kan beregnes som følger:

	Verdi om ett år
<b>Gjeldende kontrakt</b>	
Mottar (USD)	100
Utbetaler (NOK)	900
<b>Motkontrakt</b>	
Mottar (NOK)	942,86
Utbetaler (USD)	100,00
<b>Sum</b>	
Mottar (NOK)	42,86

Ved inngåelsen av motkontrakten vil altså selskapet være sikret å få utbetalt NOK 42,86 (942,86 - 900) om ett år. Ved å inngå en motkontrakt som sikrer at selskapet om ett år vil motta NOK 42,86 oppnår man i realiteten det samme som om man terminerer gjeldende kontrakt og mottar NOK 38,96 i dag. Dagens verdi av kr 42,86, neddiskontert med NOK-rente, er lik 38,96.

### *Sammenheng terminering/motkontrakt*

Forskjellen mellom å terminere og å inngå en motkontrakt er bare tidspunkt for selve utbetalingen og at ved motkontraktsinngåelse med dertil senere utbetaling får man kompensert den senere utbetalingen i form av renter.

Kontoret viste videre til definisjonen av stengningshandel i Lignings ABC 1999 side 338 (se sitatet foran). Her fastslås det også at et finansielt instrument blir realisert dersom det foretas en stengningshandel<sup>13</sup>.

Etter kontorets oppfatning var det nettopp det selskapet her hadde gjort. Lignings ABC 1999 beskriver videre en type stengningshandel; stengning av kontrakter på standardiserte instrumenter handlet over børs med clearingsentralen som motpart. Det er imidlertid vanskelig å se at dette kan tas

---

<sup>13</sup> Lignings ABC 1999 opplyser at stengningshandel også benevnes som "lukningshandel."

til inntekt for synet om at andre stengningshandler (utenom clearingsentralen) ikke er realisasjon. Kontoret mente at den eneste realitet som gjenstod etter motforretningen var selve utbetalingen av nettofordelen (inklusive renter) ved forfall.

Når det gjaldt spørsmålet om hvilket beløp som eventuelt skulle tas til inntekt i 2000 dersom motkontrakten skulle innebære realisasjon, ville det avhenge av den betraktningsmåte men mente var riktig: legges et rent nominalistisk prinsipp til grunn vil hele beløpet inklusive renteelementet komme til beskatning. Anses imidlertid en del av gevinsten som kommer til utbetaling i 2001 å inneholde et ”virkelig” renteelement, kan bare den neddiskonterte verdi pr tidspunkt for inngåelse av motkontrakt inntektsbeskattes som gevinst, mens opptjente renter på dette beløpet pr. utgangen av 1999 kan inntektsbeskattes som renter. Kontoret var av den oppfatning at det neppe var grunnlag for å legge et rent nominalistisk prinsipp til grunn: når motkontrakt skattemessig skal likestilles med terminering, fremstår renteelementet som et virkelig renteelement. Skal derimot beskatningen utstå til utbetalingen er det antakelig naturlig å se på hele det mottatte beløp som en realisasjonsgevinst.

#### Oljeskattenemnda:

Oljeskattenemndas flertall (3) ga selskapet medhold. Formannen dissenterte.

### ***2.8 Tap ved fremleie av innleid skytteltanker aktivert som utbyggingskostnad***

#### Faktum:

Et selskap inngikk i 1996 avtale med et rederi vedrørende leie av en skytteltanker. Avtalen ble inngått med det formål at skytteltankeren skulle benyttes til å frakte olje fra et felt som var under utbygging. Da leieavtalen ble inngått var forventet tidspunkt for produksjonsstart 1. kvartal 1997. I henhold til avtalen ble skytteltankeren levert i mars 1997. På grunn av problemer i forbindelse med ferdigstilling av produksjonsskipet ble produksjonsstart utsatt til høsten 1999. Skytteltankeren ble i perioden mellom levering i mars 1997 og tilbakelevering i november 1998 utleid i markedet. Kostnadene (dagrater betalt til rederiet samt bunkers, havnekostnader mv.) har vært høyere enn inntektene fra videreutleie.

Selskapet:

Selskapet opplyste at netto tap knyttet til inn-/utleie av skytteltankeren hadde blitt aktivert som utbyggingskostnad på det feltet den var innleid for å betjene. Selskapet ble varslet om at Oljeskattekontoret ville vurdere å foreslå for Oljeskattenemnda at kostnadene ikke kunne anses som aktiveringspliktige. I varselet ble det bl.a påpekt at tapet ikke kunne anses å være knyttet til ”utbygging av petroleumsfelt”, jf petrsktf. § 2, men at utgiftene i stedet måtte anses å være knyttet til ivaretagelse av den fremtidige drift av anlegget. Kontoret anførte videre at utgiftene ikke hadde noen varig verdi. I tillegg ble det anført at tidligere praksis ikke kunne sies å støtte opp om selskapets synspunkt.

Selskapet mente imidlertid:

Som redegjort for .... er merutgiftene/tapet oppstått som følge av forsinkelser i *utbyggingen* av ...-feltet. Når merutgiftene er påført selskapet ved hendelser som kan knyttes direkte til planleggingen og gjennomføringen av utbyggingsprosjektet, mener vi at det foreligger rettslig grunnlag for å aktivere disse som del av kostprisen for anlegget. Slik vi ser det foreligger mao tilstrekkelig *årsakssammenheng* mellom pådragelsen av utgiftene og selve feltutbyggingen.

Hvorvidt utgiftene vil være ”bortkastet” eller uegnet til å fremme utbyggingen, kan etter vår oppfatning ikke være avgjørende. Heller ikke kan vi se at spørsmålet om hvorvidt utgiftene vil påvirke selskapets økonomi i senere år, skal eller kan tillegges avgjørende betydning i denne sammenhengen.

I den forbindelse kan for eksempel nevnes ikke-operatørers *egne* administrasjons- og oppfølgingskostnader i utbyggingsfasen som oljeskattemyndighetene krever aktivert som del av kostpris. At slike utgifter neppe tilfører utbyggingsprosjekt og det fysiske anlegget noen varig (mer)verdi, anses for så vidt ikke omstridt. Aktiveringsplikten synes her primært å være begrunnet med at slike utgifter tidsmessig påløper ”i forbindelse med” utbyggingen anlegget/felt mv. Det samme må også kunne sies å være tilfelle med de etterfølgende utgifter i forbindelse med Sleipner GBS-havariet. De ekstraordinære utgiftene bl.a til bygging av pilarer mv., var helt nødvendige for ivaretagelse den videre fremdriften i utbyggingsprosjektet. Utgiftene kan imidlertid neppe sies å ha tilført det fysiske anlegget som sådan noen varig verdiøkning i den perioden pillarene fungerte som midlertidig fundament og oppbevaringsted for plattformdekket.

Ut fra dette mener vi at selskapets beslutning om å aktivere de påførte merutgiftene er fullt ut i tråd med de prinsipper som ligger til grunn for aktiveringsplikten etter petrsktf. § 2 første ledd.

Oljeskattenemnda:

Oljeskattenemnda bemerket innledningsvis at det forhold at det hadde oppstått et netto tap knyttet til skytteltankeren som følge av at ferdigstillelse av produksjonsskipet ble forsinket, ikke er tilstrekkelig til at det kan sies å foreligge aktiveringsplikt.

Omfanget av aktiveringsplikten er regulert i petrsktf. § 2 første ledd. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg.

Nemnda viste også til Syversen<sup>14</sup>:

...Legges det vekt på finale kriterier, vil spørsmålet være om skattyteren har pådratt seg utgiften med det formål å fremme utbyggingen av et anlegg på sokkelen. Etter kausale kriterier vil det være spørsmål om utgiften er en påregnelig følge av utbyggingen av et slikt anlegg. Men også andre former for sammenheng kan være relevant, f.eks. om utgiftene kan sies å føre til noen verdiøkning på anlegget. Verdiøkning er imidlertid ikke et nødvendig vilkår for aktivering. Kan det konstateres at utgiftene faktisk ikke har bidratt til å fremme utbyggingsformål – de viser seg å være bortkastede – vil dette være et argument for å nekte aktivering...

---

...For utgifter påløpt for å ivareta den fremtidige drift av anlegget foreligger derfor ikke aktiveringsplikt, selv om de er påløpt i utbyggingsfasen.

Oljeskattenemnda bemerket deretter at utgiftene måtte anses å være knyttet til *"å ivareta den fremtidige drift av anlegget"*. Tapet kunne følgelig ikke anses å være knyttet til *"utbygging av petroleumsfelt"*, herunder at omtalte tap er en *"påregnelig følge av utbyggingen"*.

Når det gjelder selskapets henvisning til oljeskattemyndighetenes behandling av tap i forbindelse med Sleipnerhavariet kunne ikke Oljeskattenemnda se at dette var sammenlignbart med herværende tilfelle. I klagekjennelsen het det den gang:

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 slik tilfellet var i avgjørelsen fra 1978. Klagenemnda er kommet til

at utgiftenes ekstraordinære karakter i dette tilfellet ikke kan begrunne utgiftsføring. Forskriftenes krav om aktivering må komme til anvendelse.

Det fremgår her at Klagenemnda mente at kostnadene var knyttet til ”*bevaringen av overstellet*”, dvs direkte knyttet til utbyggingen. Avgjørende er altså om kostnadene er pådratt av hensyn til, eventuelt er nødvendige for, anskaffelsen av det *fysiske driftsmiddel*. Man kan selvsagt i den forbindelse pådra seg kostnader som ikke tilfører det endelige sluttprodukt (her boreskipet med tilhørende installasjoner) noen verdi (for eksempel egne administrasjonskostnader<sup>15</sup>, tørre brønner, skader på anlegget osv.). Det sentrale er imidlertid at disse kostnadene pådras som ledd i selve byggingen, noe som innebærer aktiveringsplikt. Innleie av skytteltankeren kunne ikke sies å være relatert til byggingen av produksjonsskipet og netto tap ville følgelig ikke være aktiveringspliktig.

## **2.9 Aktivering (som utbyggingskostnad) forbruksmateriell**

Et selskap hadde aktivert lager av reservedeler/forbruksmateriell (boreutstyr) og inkludert dette i grunnlaget for driftsmidler som avskrives etter petrsktl. § 3 b samt friinntektsgrunnlaget. Selskapet opplyste at behandlingen var i samsvar med anbefaling fra operatøren. Operatøren opplyste imidlertid at egen andel av lageret (foreløpig) var aktivert i balansen som omløpsmidler.

Operatøren ble anmodet om en generell redegjørelse for skattemessig behandling av reservedeler og forbruksmateriell. Det fremkom av svaret at reservedeler til driften blir løpende kostnadsført, mens betydelige forbedringer som øker produksjonskapasiteten eller anleggets levetid blir aktivert som del av kostpris for et prosjekt med virkning for friinntekt. Operatørens opplysning kan tyde på at det ikke var tatt endelig stilling til hva dette lageret skulle benyttes til i og med at operatøren lar det stå foreløpig aktivert i balansen. Det synes dog sikkert at det ikke var grunnlag for å medta lageret i friinntektsgrunnlaget for inntektsåret 1999.

Praksis har tillatt at lager av forbruksmateriell m.v. utgiftsføres direkte såfremt omfanget er innenfor gitte forholdstall (et halvt til et helt års forbruk). Dette selv om oppførelsen først skjer i takt med at lageret tas i bruk /forbrukes. Dette er lagt til grunn av Klagenemnda i en kjennelse vedrørende inntektsåret 1980. Ved ligningen for 1993 ble det reist spørsmål om det etter skattereformen var skjedd en endring mht adgangen til å utgiftsføre slike lagre fortløpende i takt

---

<sup>14</sup> Side 470 flg i *Skatt på petroleumsutvinning*.

<sup>15</sup> Jf her bl.a. Oslo Byretts dom av 24. juli 1992 (Total



med anskaffelsen. Oljeskattenemnda mente at så ikke var tilfelle. Dersom det var lovgivers hensikt å stramme inn på denne praksis som et ledd i å begrense skattekredittene, måtte dette kommet klart til uttrykk<sup>16</sup>.

I det foreliggende tilfellet var det ikke subsidiært anmodet om direkte utgiftsføring. Det synes heller ikke naturlig ut fra de opplysninger operatøren hadde gitt om egen behandling. Selskapet ble nektet fradrag for avskrivninger og friinntekt for 1999.

### ***2.10 Tap ved fremleie av borerigg i etterfølgende år - kontrakt inngått og rigg stilt til disposisjon for (frem)leietaker***

#### Faktum:

Et selskap inngikk i slutten av 1997 avtale om leie av en borerigg for en perioden fra slutten av 1998 til slutten av 2000. Intensjonsavtale var inngått allerede i 1996. Selskapet hadde imidlertid overestimert sitt behov for boring. Rikken ble derfor i tillegg til egen bruk i en viss utstrekning fremleiet til andre deltakere på norsk sokkel, riggen hadde også en opplagsperiode. Raten ved fremleie var lavere enn innleieraten, markedet hadde falt etter inngåelse av leiekontrakten.

I utgangspunktet var altså riggen leiet inn til bruk i egen utvinningsvirksomhet. Omfanget av fremleien var ikke så stort at det måtte bedømmes som egen utleievirksomhet. Tapene var derfor fradragsberettiget i sokkelinntekt. For enkelte deler oppstod imidlertid spørsmålet om den tidsmessige plasseringen – periodiseringen av tapene.

#### Spørsmålet som ble vurdert ved ligningen:

Ved slutten av 1999 inngikk selskapet en fremleieavtale med et annet selskap på ca to måneder. Rikken ble stilt til fremleietakers disposisjon før årsskiftet. Selskapet krevet fradrag for forskjellen mellom innleieraten og fremleieraten for den delen av fremleieperioden som gjaldt 2000 i 1999 med den begrunnelse at tapet var endelig pådratt.

Oljeskattekontoret forela imidlertid for nemnda spørsmålet om ikke fradragsføringen som relaterte seg til 2000 måtte rammes av bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd. Også alminnelige oppofrelsesvilkår ble vurdert.

---

<sup>16</sup> Om dette spørsmål, se samleutgaven kapittel 40.1, side 222-225 (gjelder inntektsåret 1993).

### Regnskapsmessig behandling

Det var ingen uenighet mellom selskapet og kontoret om at tapet måtte fradragsføres i regnskapet. Etter rskl. § 4-1 nr. 4 skal urealisert tap resultatføres. Selskapet mente at tapet i dette tilfellet var realisert, slik at den regnskapsmessige fradragsføringen derfor var utvilsom. Regnskapsmessig var det imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til hvorvidt tapet var realisert eller ikke; etter kontorets vurdering var ikke kriteriene for skattemessig realisasjon oppfylt, jf nedenfor.

### Selskapets begrunnelse for skattemessig behandling

Selskapet viste til hovedregelen i sktl. § 50, 2. ledd om at regnskapets periodisering skal legges til grunn. Det forelå i dette tilfellet ikke hjemmelsgrunnlag for å fravike denne bestemmelsen. Kontoret hadde i varsel til selskapet vist til at det var store likhetstrekk mellom denne saken og kontraktene om vederlag ved fratreden i forbindelse med nedbemanning. Her forelå det en kjennelse fra Klagenemnda som fastslo at utgiften først kunne fradragsføres ved fratreden, jf kapittel 2.1. Selskapet mente imidlertid at herværende sak skilte seg fra nedbemanningssakene ved at oppfyllelsen av avtalen var igangsatt ved at boreriggen var overlevert til fremleietaker. Selskapet mente derfor at sktl. § 50, 5. ledd ikke kunne komme til anvendelse, men at utgiftene også i skattemessig forstand var pådratt og følgelig måtte komme til fradrag. Det forelå etter selskapets oppfatning ingen "avsetning" synonymt med "skattekreditt" som ment i § 50, 5. ledd. Det var heller ikke foretatt regnskapsføring under henvisning til god regnskapsskikk. Selskapets syn var altså at det forelå et realisert tap, jf ovenfor, et slikt tap måtte kostnadsføres i tråd med transaksjonsprinsippet, her basert på at levering har skjedd. Det var derfor alminnelige regnskapsregler som lå til grunn for bokføringen – ikke lovens henvisning til god regnskapsskikk. Selskapet mente dessuten at Finansdepartementets høringsnotat av 21. mai 1999 om skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven støttet opp under dets syn, jf nedenfor.

### Skattemessig realisasjon?

Selskapet hevdet altså at når det forelå en bindende fremleieavtale og riggen var overlevert til leietaker, måtte tapet anses realisert.

I LigningsABC 1999 s. 940 (pkt. 2.3.1) omtales periodisering etter realisasjonsprinsippet, bl.a. i forhold til avtaler der løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse:

Utgifter kommer til fradrag etter hvert som skattyter pådrar seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem. Verken avtalt forfallstid eller faktisk betalingstidspunkt har noen betydning.

I avtaler hvor løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får den forpliktete en ubetinget plikt til å svare motytelsen (slik at den periodiseres) etter hvert som ytelsen presteres, f. eks ved leie av hus, får leietaker først en ubetinget plikt til å svare husleie etter hvert som huset er stilt til disposisjon av huseieren. Eventuelt fradrag for husleie gis således i det året den påløper uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

Legges et realisasjonsprinsipp til grunn synes det klart at tapet først kan fradras etter hvert som ytelsen presteres. Etter ordlyden i ny sktl. § 14-2 nr 2 skal en kostnad i henhold til realisasjonsprinsippet fradras i det året da det oppstår en ”ubetinget forpliktelse”. Ovenstående sitat fra LigningsABC viser at en avtale om en fremtidig ytelse ikke i seg selv vil medføre at en ”ubetinget forpliktelse” foreligger. Det må foreligge noe mer, nemlig at ytelsen er levert.

Selve pådragelsen skjer altså fortløpende, i dette tilfellet skjer det ved at riggen stilles til fremleietakers disposisjon i en kontinuerlig transaksjon. Tidspunkt for realisasjon må bli det samme om det er eier eller leietaker som leier ut – en eier vil ikke kunne kreve fradrag etter et realisasjonsprinsipp ved kontraktsinngåelsen selv om han ser at inntektene ikke vil ”matche” hans utgifter. Pådragelse vil skje i takt med utleien. For en utleier vil – dersom en vurderer dette ut fra kravet om at det må foreligge en oppofrelse (en formuesforminskelse) – oppofrelsen skje etter hvert som man avstår fra bruken av leiegjenstanden, og ikke umiddelbart fra det tidspunkt leietakeren tar gjenstanden i bruk. Det samme må gjelde i en fremleiesituasjon.

#### Finansdepartementets høringsnotat

Selskapet viste i svar på varsel til Finansdepartementets høringsuttalelse av 21.05.99. Etter selskapets oppfatning fremgikk det der at så lenge tapet kunne vært fradragsført etter realisasjonsprinsippet måtte tapet kunne fradragsføres etter sktl. § 50, 2. ledd. Selskapet viste dessuten til at forslaget i høringsnotatet var trukket tilbake for å bli bearbeidet ytterligere, bl.a. under henvisning til ”at det vil medføre for store praktiske ulemper å gå helt over til et realisasjonsprinsipp for regnskapsyttere”<sup>17</sup>. I dette lå det, etter selskapets

---

<sup>17</sup> Dette er selskapets forståelse. I Ot.prp.nr. 1 (1999-2000) er begrunnelsen for utsettelsen at vurderingen ”krever noe mer tid”. I høringsnotatet er det derimot vurdert om man burde gå over til et rent realisasjonsprinsipp. Selv om en slik overgang ikke ble vurdert å være stor for regnskapspliktige skattytere ble det likevel ikke foreslått, bl.a. med henvisning til ”lange tradisjoner”. Viktig er da å merke seg at det forslag som ble fremmet *ikke* var ment å gi uttrykk

oppfatning, at det er ”en realitetsforskjell mellom realisasjonsprinsippet og § 50 2. ledd i kombinasjon med § 50 femte ledd. Så lenge man foreløpig har beholdt eksisterende bestemmelser tyder det da på at § 50, 5. ledd har mindre rekkevidde enn [høringsnotatet] fra Finansdepartementet ville ha medført”.

Kontoret bemerket til dette for det første at tapet ikke kunne anses skattemessig realisert i 1999. Dernest at anvendelsen av § 50 femte ledd selvsagt kan medføre *sammenfall* med realisasjonsprinsippet i mange tilfeller selv om bestemmelsen *ikke* bygger på et realisasjonsprinsipp. Et nærliggende eksempel på sammenfall er nettopp kravet om faktisk fratreden i nedbemanningskjennelsen til Klagenemnda. (Nemndas flertall kommenterte for øvrig særskilt at den forståelse som ble lagt til grunn var i samsvar med det høringsforslaget som Finansdepartementet fremla med sikte på å presisere bestemmelsens innhold.) Det kan for øvrig tilføyes at praksis helt klart ikke bygger på at § 50 femte ledd innebærer et realisasjonsprinsipp, bl.a. ved at regnskapslovgivningens vurderingsregler legges til grunn, noe som innebærer at urealiserte poster kommer til fradrag.

#### Oljeskattekontorets innstilling

Kontoret mente at det var stor grad av likhet mellom denne saken og kjennelsen vedrørende nedbemanning. Når selskapet fremhever at riggen er overlevert til fremleietaker, og slik sett antyder at levering har skjedd, er det neppe riktig. Som påpekt foran leveres her ytelsen over tid ved at riggen fortløpende stilles til disposisjon og at man selv avstår fra bruk eller annen anvendelse. Dette er likheten med nedbemanningstilfellet: i det ene tilfellet leveres ytelsen (fratreden) på ett tidspunkt, i det andre tilfellet leveres ytelsen (riggen stilles til disposisjon) fortløpende; i begge tilfellene er det bare *det som er levert* som gir grunnlag for fradragsføring.

#### Oljeskattenemnda

Nemnda tiltrådte kontorets innstilling.

---

for er realisasjonsprinsipp. Høringsnotatets forslag hadde bare som målsetting å klargjøre bestemmelsens innhold uten å foreta noen realitetsendring. Selskapets forståelse av utsettelsen er derfor ikke riktig.

**2.11 Fakturert krav for levert ytelse (arbeider på plattform).  
Kontraktsmotpart bestrider kravet pga antatt mangelfull levering.**

Innledning:

I forbindelse med arbeider som et verft hadde utført i tilknytning til en feltutbygging oppstod det en tvist hvor partnerne på feltutbyggingen har nektet å betale fakturerte krav. Kostnadene var imidlertid utgiftsført skattemessig. Spørsmålet var derfor om det forelå en regnskapsmessig avsetning som det ikke foreligger skattemessig fradragsrett for, jf særlig sktl. § 50 femte ledd.

Ved tidligere års ligning hadde Oljeskattenemnda tatt stilling til et tilleggskrav som samme verft fremmet mot deltakerne på en annen feltutbygging. Kravet, som ikke var blitt fakturert, ble ansett å være en regnskapsmessig avsetning uten skattemessig fradragsrett. Saken er påklaget.

Ved denne ligningen hadde Oljeskattenemnda tatt stilling til et krav reist fra deltakerne på et annet felt mot operatøren, og kommet til at kravet ikke kunne medføre avskjæring av fradragsrett for anleggskostnadene. Situasjonen her var imidlertid at operatøren hadde godtatt belastningene fra entreprenøren og belastet partnerne på feltet, slik at de gjennom billingen hadde betalt fakturaene. I ettertid har *partnerne* gått til erstatningssak mot *operatøren* qua operatør. Dette ble ansett å være et nytt krav og en mulig fremtidig men usikker inntekt. Det er her snakk om forskjellige parter, dels partnernes (inkl.operatøren) forhold til entreprenøren, dels partnernes (ekskl. operatøren) sitt forhold til operatøren. Å nekte fradrag for kostnadene betalt til entreprenøren hos partnerne ville i realiteten innebære en inntektsføring hos partnerne av kravet mot operatøren. Konklusjonen ble derfor at kravet mot operatøren var for usikkert til å begrunne inntektsføring hos partnerne og at erstatningskravet ikke ga grunnlag for avsetninger med inntektsfradrag hos operatøren – altså en symmetrisk løsning.

Den saken som her skal drøftes kan sies å være en mellomting mellom de to nevnte saker. Til forskjell fra den førstnevnte saken er kravet her fakturert, og til forskjell fra den andre saken er kravet fra entreprenøren ikke betalt av noen av partnerne, og det er samme partsforhold.

Oversikt – faktum og problemstillinger

Faktum i denne saken er noe spesielt, og kan være avgjørende for hvordan spørsmålet skal vurderes. Kontrakten med verftet er todelt, dels en fastpris-del

og dels en variabel del som timebelastes. Betydningen av dette kan være følgende:

Når det gjelder fastpris-delen har partene i kontrakten avtalt en bestemt motytelse for en bestemt pengesum. Når leverandøren har levert denne ytelsen, foreligger en ubetinget plikt til å betale. Dersom kravet er fakturert uten at ytelsen er levert, vil man skattemessig si at utgiften ikke er pådratt. Er ytelsen levert og betalingsplikten bestrides for denne delen av avtalen, må det legges til grunn at dette skjer fordi leverandøren har levert en ytelse som er mangelfull. I så fall vil betaleren kunne holde deler av vederlaget tilbake og kreve utbedring, men selve betalingsforpliktelsen består fortsatt. Derfor kan det antakelig legges til grunn at fastpris-delen kan utgiftsføres ved faktura, selv om partene er uenige om hvorvidt ytelsen er mangelfull. Man kan her si at usikkerheten er størst for betaler, idet han må påvise at ytelsen er mangelfull.

Når det gjelder den timebetalte delen av avtalen, blir denne mer lik den situasjonen hvor tilleggskrav er reist, jf ovenfor. Man kan her si at den som fakturerer eventuelt må påvise at han har utført det arbeid som legitimerer kravet. Spørsmålet mht. den timebetalte delen kan imidlertid være: Er det snakk om levering av én ytelse, nemlig hele kontraktsoppdraget, eller skal hver fakturerte time anses for seg med sikte på om levering har skjedd?

Selskapene var varslet om at kontoret overveiet å foreslå for nemnda at det ikke skulle innrømmes fradrag for den delen av fakturert krav som var bestridt (og altså ikke betalt). I varselet ble det særskilt fokusert på at den delen av kravet som er bestridt av partnerne, gjelder den variable delen. Videre ble det i varselet fokusert på partnernes anførsler for hvorfor kravet ikke betales. Det ble oppgitt av operatør at deler av arbeidet som var timefakturert, var betalt gjennom fastprisdelen eller ikke dokumentert utført overhodet. De faktiske forhold ble ikke utdypet eller kommentert i selskapenes svar på varsel. Selskapene presiserte imidlertid generelt *at arbeidet var utført*.

Det kan også nevnes at operatøren i sitt tilsvare har opplyst at det er inngått forlik om kravet i august 2000. Operatøren måtte – for krav som er reist i 1999 og 2000 – betale et beløp som var godt over dobbelt så stort som det som var fradragsført i 1999. Operatøren mente derfor at utfallet i seg selv var et tilleggsargument for å godta fradragsføringen i 1999.

## Nærmere drøftelse

### *Betydningen av faktura og betaling*

Den regnskaps- og skattemessige behandling følger i stor grad de privatrettslige reglene i avtaleforholdet. Utgangspunktet er at når levering har skjedd, oppstår et pengekrav som skal regnskapsføres, dette får også betydning skattemessig.

Regnskapsmessig bygger man som vanlig på alminnelige regnskapsprinsipper, hvor transaksjonsprinsippet her vil stå sentralt ved vurderingen. Av dette følger at fakturaen ikke i seg selv er avgjørende for regnskapsføring, det er den underliggende transaksjon (leveringen, transaksjonen) som er avgjørende. Transaksjonen er realitet, fakturaen er formalitet. Vanligvis følger faktureringen i en nær tidsmessig sammenheng som følge av transaksjonen. Fakturering kan imidlertid også gjøres på et tidligere tidspunkt, og innebærer da en forskuddsbetaling. Transaksjonen kan finne sted uten at man mottar faktura med en gang, man kan likevel ikke la være å regnskapsføre transaksjonen. Av dette følger at utstedelse av faktura som alt overveiende hovedregel ikke er avgjørende for den tidsmessige plasseringen.

Ved faktura om forskuddsbetaling vil begge parter normalt være innforstått med at det dreier seg om et forskudd. Dette var ikke tilfellet i denne saken. Det måtte legges til grunn at leverandøren anså arbeidet for utført ved utstedelse av faktura.

Skattemessig gjelder normalt de samme prinsipper for regnskapspliktige, jf sktl § 50 annet ledd. En faktura som ikke dekker levert vare eller utført arbeid, skal imidlertid ses bort fra skattemessig idet den mangler realitet.

Betalingen tillegges vanligvis ikke betydning ved periodiseringen. Dette gjelder både når betaling skjer før levering, og når den skjer etter levering. Dette gjelder også ved skattemessig behandling, jf sktl § 50 annet ledd.

Bestemmelsen i sktl § 50 femte ledd gjelder ”avsetninger til forventede fremtidige kostnader”, jf forarbeidene. Når man legger til grunn at de er fremtidige, tenkes neppe på betalingstidspunktet, men på pådragelsestidspunktet. Eksempelvis vil dette gjelde de typiske garanti- og servicekostnader, hvor plikten til å utføre disse i og for seg oppstår ved salget, men hvor kostnadene til å utføre arbeidet pådras etter inntektsårets utgang.

Et mulig særtilfelle er her erstatningsansvar, fordi betalingsplikten ikke forutsetter en senere levering. Plikten til å betale erstatning oppstår i inntektsåret, mens fradragstidspunktet utskytes i henhold til vanlig forståelse av

sktl. §50 femte ledd, til det tidspunkt da ansvaret er klarlagt mht. beløp. Heller ikke her er betalingen avgjørende.

Dette kan neppe hindre at betalingen tillegges vekt på annen måte, eksempelvis for spørsmålet om hvilken av partene som har et krav som er så usikkert at det ikke skal hensyntas skattemessig. Dersom A reiser erstatningskrav mot B og B ikke betaler, er det A som har en usikker sak. Dersom B betaler og deretter angrer seg, og reiser tilbakesøkningskrav mot A, er det B som tilsynelatende har en usikker sak. I den foreliggende sak er det, når selskapene ikke betaler, verftet som eventuelt må reise søksmål og godtgjøre at det foreligger et krav mot oljeselskapene.

Et aktuelt diskusjonstema i denne saken, var hvorvidt anvendelsen av sktl. § 50 femte ledd er betinget av *enten* at kostnadene pådras i fremtidige inntektsperioder, *eller* at det dreier seg om et erstatningskrav. I sistnevnte tilfelle vil kravet pådras ved den skadevoldende handling som forutsettes inntrådt i inntektsåret, likevel utskytes fradragsretten til at kravet er bindende fastslått ved dom, forlik eller aksept.

Spørsmålet er om også pådratte kostnader må være bindende fastslått mht. beløpets størrelse før fradrag kan gis.

Forarbeidene til sktl. § 50 femte ledd nevner som typiske avsetninger garanti- og serviceavsetninger på selgerens hånd. Dette er kostnader som eventuelt pådras i fremtidige perioder. I klagenemndspraksis er bestemmelsen også anvendt mht. tap på finansielle instrumenter, nedstengningskostnader og nedbemanningskostnader. Når det gjelder nedstengning pådras kostnadene i fremtidige perioder, mens i de to andre tilfelle kan diskuteres om kostnadene pådras i inntektsperioden. Det syn som antagelig er lagt til grunn i disse sakene, er at kostnaden pådras ved realisasjon av instrumentene, og ved nedbemanning på tidspunktet for de ansattes fratreden. Forutsetningsvis er da grunnlaget for avgjørelsen ikke at kostnadene må anses som ”usikre pådratte kostnader”.

Også ellers er det vanskelig å finne eksempler på at bestemmelsen er anvendt generelt i tilfelle hvor kostnadene er pådratt, men hvor størrelsen på kostnadene er usikre.

*Er kravet pådratte eller fremtidige kostnader?*

Spørsmållstillingen synes i utgangspunktet å være grei å besvare; det dreier seg ikke om fremtidige kostnader. I alle fall pretenderte leverandøren ved sin fakturering at den gjaldt utført arbeid. Dette la også selskapene til grunn i svar på varsel.



Kontoret la til grunn at det forhold at selskapene tilbakeholdt betalingen var fordi de ikke anså at arbeidet var *dokumentert i tilstrekkelig grad*, og at dette ikke nødvendigvis innebar at arbeidet ikke var utført.

#### *Kravet vurdert som erstatningskrav*

Kontoret mente at et avgjørende spørsmål var hvorvidt kravet måtte bedømmes på samme måte som et erstatningskrav. I utgangspunktet kunne det synes unaturlig å likestille dette kravet med et erstatningskrav når leverandøren pretenderte å ha utført arbeidet som hjemlet kravet. Imidlertid må man forutsette at også i saken som gjaldt kravet mot lisensdeltakerne var leverandørens krav begrunnet i at det var utført arbeid som ikke inngikk i fastprisdelen av kontrakten.

En viktig forskjell er det allikevel at når det inngås en avtale om levering av en ytelse mot fast pris, har leverandøren neppe rett til å fakturere mer enn avtalt beløp. Han er da henvist til, dersom han mener at han har krav på ytterligere betaling, å reise tilleggskrav mot oppdragsgiver ved eventuelt å gå til erstatningssak. Dette kan også være sentralt i forhold til en situasjon der det foreligger en avtale om timebelastning. Leverandøren har her en avtalemessig rett til å fakturere det som han mener tilsvarer utført arbeid. Oppdragsgiver utsetter seg her for en risiko som medfører at han i utgangspunktet må betale, eventuelt påvise at han ikke er skyldig noe.

#### Oljeskattekontorets innstilling:

Kontoret antok at kravet fra verftet som skyldes timebasert arbeid hadde en del likhetstrekk med erstatningskrav, hvis man så det isolert fra fastprisoppdraget, men at det likevel ikke burde anses som et erstatningskrav i relasjon til sktl. § 50 femte ledd. Grunnlaget for dette syn var ikke at kravet rent faktisk var fakturert, men at kravet var (eller pretenderes å være) fakturerbart i henhold til inngått avtale. I en erstatningssituasjon vil kravet neppe være fakturerbart, fordi avtalens bestemmelser om vederlag ikke ville ha hjemlet dette. Kontoret innstilte etter dette på kravet kunne fradras med virkning for beskatningen. (Tilsvarende ble det antatt, uten at dette ble gjenstand for noen nærmere undersøkelse, at verftet måtte inntektsføre det fakturerte beløp i sin helhet, og at eventuelle avsetninger måtte rammes av § 50 femte ledd.)

#### Oljeskattenemnda:

Nemnda tiltrådte kontorets innstilling.

## **2.12 Utsatt fradragsføring for ”avsetninger etter god regnskapsskikk”, sktl. § 50 femte ledd (skatteloven av 1999 §14-4(3)) - status<sup>18</sup>**

### **2.12.1 Innledning**

Bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd om at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke kommer til fradrag ved ansettelsen av inntekten, kom inn ved skattereformen i 1992. Det er utvilsomt at praktiseringen av denne bestemmelsen har voldt oljeskattemyndighetene (og selskapene) mye bry<sup>19</sup>. Dette skyldes at forarbeidene er mangelfulle og bygger på enkelte gale forutsetninger og at ordlyden ikke har den forankringen i regnskapsbegreper som den tilsynelatende gir uttrykk for. Antakelig er dette også erkjent av Finansdepartementet. I et høringsnotat av 21. mai 1999 fremmet nemlig departementet et forslag til ny ordlyd<sup>20</sup> i den hensikt å klargjøre innholdet – siktemålet var altså klargjøring uten realitetsendring. I Ot.prp nr. 1 (1999-2000) uttaler departementet om situasjonen etter høringsrunden følgende<sup>21</sup>:

Vurderingen av denne bestemmelsen etter høringsrunden krever noe mer tid, og departementet vil derfor komme tilbake med forslag til endringer av § 50 femte ledd på et senere tidspunkt.

I skrivende stund er det ikke kjent når departementet vil fremme forslag. Behovet er imidlertid fortsatt til stede selv om rettspraksis nok etter hvert vil avklare en del spørsmål<sup>22</sup>. Bestemmelsen praktiseres antakelig noe forskjellig av ulike ligningsmyndigheter<sup>23</sup>

---

<sup>18</sup> Dette kapittepunkt bygger (delvis) på et foredrag jeg holdt ved ORS's Kristiansand-symposium 30 mai 2000. Jeg har (i hovedsak) valgt den oppbyggingen jeg den gang brukte (eksempelgjennomgangen er imidlertid sløffet). Enkelte mer skjematiske oversikter som danner utgangspunkt for plasseringene av reglen om utsatt fradragsføring for GRS-avsetninger i periodiseringssystemet er derfor tatt med.

<sup>19</sup> I samleutgaven kapittel 32.4 og 40.3, hefte vedrørende ligningsbehandlingen for 1997 kapittel 2.1, heftet vedrørende 1998 kapittel 2.3 og dette heftet kapittel 2.1, 2.5, 2.10 og 2.11 er behandlet spørsmål som gjelder anvendelsen av denne bestemmelsen.

<sup>20</sup> Forslaget hadde følgende ordlyd: ”Usikre eller skjønsmessige utgifter som pådras etter inntektsårets utgang, kommer ikke til fradrag i inntekten. Utsatt inntektsføring eller inntektsreduksjon som skyldes at det til en inntekt hefter en usikker eller skjønsmessig forpliktelse, eller en forpliktelse til uten særskilt vederlag å utføre etterarbeider m.v., kan ikke legges til grunn ved fastsettelsen av inntekten.”

<sup>21</sup> Side 66, 1. spalte, 1. hele avsnitt, 2. setning.

<sup>22</sup> 7 oljeselskaper har anlagt sak vedrørende spørsmålet om fradrag for avsetninger for såkalte nedstengningsomkostninger. Om dette spørsmålet se Heftet om ligningen for 1998 kapittel 2.3.

<sup>23</sup> Se for eksempel den såkalte ”sandtak-saken” gjengitt i utv. 1996 s. 239. Basert på oljeskattemyndighetenes praksis ville det antakelig ikke blitt innrømmet fradrag i dette tilfellet siden gjenytelsen (tilbakelegging av masse og planering) ikke var levert.

Det følgende er utelukkende ment som en redegjørelse for oljeskattemyndighetenes praksis, herunder hvordan disse myndighetene har vurdert rettskildene. Det vil også bli antydnet hvordan regnskapsbegreper kan brukes som hjelpemiddel i tolkningen av bestemmelsen. Innledningsvis kan det imidlertid være grunn til å si litt om skattelovens krav om at inntekter skal være *innvunnet* og kostnader *oppofret* som grunnlag for skatteplikt/fradragsrett.

### 2.12.2 Forholdet til oppofrelseskriteriet

Både for inntekter og utgifter gjelder *to regelsett som angår tidsaspektet*, nemlig:

- 1) De selvstendige vilkår om at inntekter må være innvunnet og utgifter oppofret<sup>24</sup>, og
- 2) de egentlige tidfestingsreglene (i skatteloven av 1999 finnes disse i kapittel 14)

At det foreligger innvinning/oppofrelse er altså *selvstendige* vilkår. Forholdet mellom disse vilkårene og reglene om tidfesting er ikke klar i alle relasjoner. Men antakelig kan det ikke stilles krav om at det foreligger endelig innvinning/oppofrelse før reglene om tidfesting i det hele tatt kan komme til anvendelse. Men siden det her dreier seg om selvstendige vilkår vil det måtte foretas en *reversering* i de tilfellene hvor innvinningen/oppofrelsen ikke inntreffer som forutsatt ved tidfestingen.

*Innvinningskriteriet*<sup>25</sup> er ikke av interesse i forhold til drøftelsen av § 50 femte ledd. Det vil derfor ikke bli sagt noe om dette begrepet her.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Innvinning og oppofrelse har også andre skatterettslige betydninger (for eksempel avgjøres skatteplikten på innvinningstidspunktet) – det er imidlertid bare det tidsmessige aspekt som drøftes her.

<sup>25</sup> Jf bl.a. hovedregelen i sktl (1999) § 5-1 (1): "... enhver fordel vunnet ved...."

<sup>26</sup> Det er heller *ikke ett* kriterium; noen ganger er det angitt direkte i loven, andre ganger må man bygge på tolkning av begrepet. Et eksempel kan illustrere betydningen av kriteriet: en forskuddsbetaling tilfredsstiller ikke innvinningskriteriet dersom betalingen kan kreves refundert om motytelsen ikke erlegges. En slik betaling tilfredsstiller imidlertid kriteriene for periodisering etter kontantprinsippet (som gjaldt for visse skattytere før 1992, og som for eksempel fortsatt gjelder lønn). Dette viser betydningen av at innvinning er et selvstendig kriterium. Ytes ikke den forutsatte arbeidsinnsatsen og utbetalingen kreves refundert, må inntektsføringen reverseres. I LigningsABC 2000 s. 968 heter det om forskuddsbetalt lønn: "Forskuddsbetaling som følger kontantprinsippet skal henføres til det år skattyteren mottar forskuddet, selv om det ikke er opptjent... Er det ikke overveiende sannsynlig at full opptjening vil finne sted og at det derfor må skje en tilbakebetaling, bør skattlegging først finne sted etter hvert som forskuddet opptjenes." Siste setning er nok uttrykk for en praktisk tilnærming pga at innvinningskriteriet vil kreve reversering ved krav om tilbakebetaling.

Sktl. av 1999 § 6-1 (1) gir hovedregelen om fradrag, nemlig at det gis ”fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt”<sup>27</sup>. Når skatteloven knytter fradragsretten til kostnader og tap<sup>28</sup> ligger det her en forutsetning om at fradrag forutsetter at den skattepliktige har måttet avstå fra fordeler. Dette uttrykkes gjerne slik at det må foreligge en *oppofrelse*, dvs. at skattyterens formue må være redusert. I dette ligger normalt at det må ha skjedd et *forbruk* av gjenstander eller tjenester eventuelt at disse har tapt sin verdi på annen måte – erverv av gjenstander eller tjenester er (selvsagt) ikke i seg selv en oppofrelse. Det normale ved erverv er jo at man betaler for en motytelse av (noenlunde) tilsvarende verdi. Slik sett foreligger det ingen formuesreduksjon<sup>29</sup>. I slike tilfeller foreligger det *aktiveringsplikt*, en plikt som må sies å være en konsekvens av oppofrelseskriteriet. I denne sammenheng har altså oppofrelseskriteriet ikke en subsidiær karakter i forhold til hva som er riktig tidsmessig plassering, men avgjør direkte at det ikke kan foretas en fradragsføring umiddelbart<sup>30</sup>. Så selv om det ikke kan stilles et krav om at endelig oppofrelse må ha funnet sted før den tidsmessige plasseringen vil det alltid måtte ligge (riktignok ikke alltid uttalte) oppofrelsesbetraktninger bak når tidfestingen bestemmes. I de tilfellene det ikke foreligger en endelig oppofrelse vil det i hvert fall måtte forutsettes sannsynlighet for oppofrelse<sup>31</sup>.

Oljeskattenemndas avgjørelse gjengitt i kapittel 2.4 kan synes å bygge på slike betraktninger: Tidfestingsreglene i skatteloven ga tilsynelatende grunnlag for at et urealisert tap på en post kunne kostnadsføres. Slik selskapet hadde innrettet

---

<sup>27</sup> Tilsvarende sktl. av 1911 § 44 1.ledd

<sup>28</sup> Sktl. av 1999 har en konsekvent begrepsbruk, i sktl. av 1911 var imidlertid begrepsbruken ikke like konsekvent: ”utgifter” og ”omkostninger” ble for eksempel brukt uten at det nødvendigvis var ment å gi uttrykk for noen realitetsforskjell.

<sup>29</sup> Selv om det skulle være et misforhold mellom det som er betalt og verdien av den ytelse man mottar er hovedregelen at oppofrelsen først inntreffer ved en senere begivenhet.

<sup>30</sup> Aktiveringsplikt basert på oppofrelsesbetraktninger var også fremme i saken som gjaldt frikjøp av beredskapsforpliktelse (jf heftet om ligningen for 1998 kapittel 2.1): Beløpet som ble betalt tilsvarte omtrent halvparten av den neddiskonterte verdi av fremtidige tariffer knyttet til det å holde et beredskapslager for å kunne oppfylle forpliktelsen. Dette var selskapenes egne opplysninger. Den økonomiske realitet var derfor at betalingen for frikjøpet resulterte i en reell verdiøkning tilsvarende halvparten av den neddiskonterte verdi av fremtidige tariffer som ellers ville påløpt om beredskapsforpliktelsen skulle fortsette å løpe. Basert på de opplysningene som selskapene hadde gitt måtte det kunne legges til grunn at besparelsene var noenlunde sikre og kvantifiserbare. Den samlede betalingen fra alle selskapene utgjorde over 3 milliarder kroner. Det forelå derfor en klar formodning om at selskapene hadde mottatt i hvert fall en tilsvarende verdi. Siden betalingen bare utgjorde halvparten av verdien av fremtidige tariffer, var motytelsen egentlig verdt det dobbelte av hva som ble betalt. Begge parter hadde imidlertid interesse i å terminere avtalen. Klagenemnda fant – i motsetning til Oljeskattenemnda – at det verken forelå et selvstendig skatterettslig eller regnskapsrettslig (som også hadde innebåret et skatterettslig krav, jf § 50 annet ledd) grunnlag for å kunne kreve aktivering. Dersom alternativet hadde vært forskuddsbetaling av fremtidige tariffer ville derimot aktiveringsplikten ha vært utvilsom.

<sup>31</sup> Slik må bl.a. Aarbakke forstås, se for eksempel Skatt på inntekt, 4. utgave, kapittel 25.4 og 32.2.4

seg (ved bl.a. terminsikring) var det imidlertid klart at tapet ikke ville bli realisert, siden det altså verken forelå en oppofrelse eller en sannsynlig oppofrelse, kunne altså fradrag ikke innrømmes.

Skatteloven har mange regler som konkret angir kriterier for oppofrelse og tidfesting, i mange tilfeller er det også sammenfall<sup>32</sup>. Det vil imidlertid fortsatt forekomme tilfeller der alminnelige skatterettslige betraktninger vil måtte trekkes inn ved spørsmålet om en ellers fradragsberettiget post skal komme til fradrag en bestemt periode. Dette vil nok særlig kunne tenkes å komme opp i de tilfellene hvor tidfestingen skal bygge på regnskapet<sup>33</sup>. Men ikke bare, jf eksempelvis ovenfor hvor altså skattelovens tidsfestingsregler ble satt til side som følge at det ikke forelå sannsynlighet for oppofrelse.

Skatterettens oppofrelsesbegrep (formuesreduksjon) og regnskapsrettens kostnadsbegrep har mye felles. Men skattelovgivningen "lever sitt eget liv" og kan via praksis gi opphav til egne regler forskjellig fra de som følger av regnskapsretten. Ett eksempel fra rettspraksis kan illustrere dette, nemlig Rt. 1952 s. 122 som gjaldt en på forhånd ikke avtalt forskuddsbetaling på en entreprenørkontrakt om utbedring av et gammelt kaianlegg hvor det var krevet fradrag for forskuddsbetalingen. Høyesterett konkluderte her slik:

... er jeg enig med lagmannsretten i at det her i virkeligheten ikke gjelder en betaling av en vedlikeholdsutgift, men en betaling som nærmest må bli å anse som en slags avsetning til dekning av fremtidig vedlikehold. En avsetning som denne gir skatteloven ikke fradragsrett for.

---

<sup>32</sup> Avskrivingsreglene må forstås slik: en angivelse av det årlige forbruket ved slit og elde (oppofrelsen) og at dette skal kunne fradras i samme år som oppofrelsen finner sted.

<sup>33</sup> Fra petroleumsbeskatningen kan nevnes Lagmannsrettsdom av 20. mars 1995 som gjaldt Norsk Hydro Produksjon (NHP): selskapet har foretatt avsetning for forventet tap på et langsiktig leieforhold av en rigg. Markedet hadde falt etter at kontrakten var inngått og NHP forventet ikke at øvrige deltakere på de felt som riggen ble brukt, ville akseptere å dekke selskapets innleiekostnader. Klagenemnda hadde nektet fradrag med den begrunnelse at det på tidspunktet for fradragsføring (1986) ikke var i samsvar med god regnskapsskikk å foreta en slik avsetning (etter ny rl. § 4-1 nr. 4 skal slike forventede tap utgiftsføres etter forsiktighetsprinsippet). Staten fikk ikke medhold i dette syn. Ved domstolsbehandlingen fremmet imidlertid staten prinsipielt det syn at de alminnelige vilkår for fradragsrett ikke forelå. Det forelå ikke noe tap i skattelovens forstand. Forventninger om inntektssvikt i forhold til en løpende utgiftsside kunne ikke gi grunnlag for skattemessig fradragsføring. Skal en ikke endelig, men sannsynlig oppofrelse komme til fradrag må den dessuten angå det inntektsåret den skal komme til fradrag i. Staten fikk imidlertid ikke medhold i dette syn. Lagmannsretten uttrykte dette slik: "... er ikke enig i at skatteloven § 44, første ledd må tolkes som en periodiseringsregel som skal ha forrang for den periodisering som følger av regnskapsretten". Lagmannsretten forsto altså ikke at statens anførsel her gjaldt om vilkåret for fradragsrett forelå, ikke tidfestingsspørsmålet. Dette kan være grunnen til at retten bare ofret noe få linjer på dette interessante og vanskelige spørsmålet. Dommen ble imidlertid ikke påanket. Dette skyldes hovedsakelig at avgjørelsen ville ha liten prinsipiell interesse for fremtiden etter at sktl. § 50 femte ledd ble innført i 1992. Avsetninger basert på forsiktighet rammes utvilsomt.

Denne dommen er grunnlag for at det her ble etablert en egen skatteregel om fradragsnekt for avsetninger til fremtidig vedlikehold<sup>34</sup>. Et eksempel fra Sentralskattekontoret for Storbedrifter viser at denne regelen oppfattes som absolutt (Utv. 1996 s. 239) : Et selskap som etter konsesjonsvilkårene var forpliktet til å tilbakelevere et kraftverk i full operativ stand, avsatte årlige beløp for å dekke denne ubetingede forpliktelsen. Selskapet krevet fradrag med skattemessig virkning. Ligningsnemnda mente at dette var en avsetning som måtte rammes av sktl § 50 femte ledd. Fra utv. siteres videre:

Overligningsnemnda antok at spørsmålet dreide seg om vilkår for fradragsrett og ikke om periodisering. God regnskapsskikk var derfor uten prinsipiell betydning for løsning av spørsmålet. Man fant derfor ikke grunn til å gå inn på rekkevidden av § 50 femte ledd. Under henvisning til Høyesteretts dom Rt. 1952 s. 122 hvor det ble avgjort at det ikke kan kreves fradrag for avsetninger til fremtidig vedlikehold, bemerket nemnda at det kun foreligger fradragsrett for årets utførte vedlikeholdsarbeid.<sup>35</sup>

Nemnda tillar det altså ingen betydning at det her forelå en ubetinget forpliktelse, regelen om det bare kan gis fradrag for årets utførte vedlikehold oppfattes som absolutt. Spørsmålet er da om denne skatteregelen kan få noen betydning i forhold til bedømmelsen av lignende/parallelle tilfeller. Nedstengningssaken (jf kapittel 2.3 i heftet om ligningen for 1998) har for eksempel klare paralleller til avsetning for vedlikeholdskostnader ved hjemfallsrett: I begge tilfeller foreligger ubetingede forpliktelser i forhold til konsesjonsgiver (for nedstengning av brønner riktignok bare de som skal stenges før utløpet av konsesjonsperioden). Videre opptjenes i begge tilfeller den tilhørende inntekt over lisensperioden. Dette betyr at det regnskapsmessig som følge av sammenstillingsprinsippet kreves en fordeling av den ubetingede forpliktelsen over hele lisensperioden (eventuelt dersom det dreier seg om periodisk vedlikehold; over disse periodene). I begge tilfeller gjenstår dessuten selve (det fysiske) arbeidet – oppfyllelsen ("leveringen") av forpliktelsen. Det kan altså synes vanskelig å se noen prinsipiell grunn til at nedstengning, ut fra en realitetsvurdering, skal behandles annerledes enn avsetning for vedlikeholdskostnader ved hjemfall. Oljeskattemyndighetene har imidlertid (foreløpig) ikke reist problemstillingen.

---

<sup>34</sup> Se for eksempel Gjems-Onstad Norsk Bedriftsskatterett 1999, s. 150. Aarbakke (se side 234) henviser også til denne dommen i tilknytning til følgende betraktninger: "Betydningen av oppfrelsesvilkåret kommer på spissen hvis det på betalingstidspunktet ikke er noe grunnlag for å regne med at en oppfrelse vil finne sted. Da foreligger det en investering i en fordring og ikke noen oppfrelse som gir rett til fradrag, se Rt. 1952 s. 122." Og også følgende (se side 305): "Så lenge debitor står rettslig fritt m.h.t. om en betalingsforpliktelse skal oppstå, kan det ikke kreves fradrag, se Rt. 1952 s. 122"

I det følgende skal vi konsentrere oss om tidfestingsreglene.

### *2.12.3 Kort om skattelovens tidfestingsregler*

Skattelovens bygger som hovedregel for tidfesting på et såkalt *realisasjonsprinsipp* for andre enn regnskapspliktige. Det kan være grunn til å si noe om dette prinsippet da mye tyder på at anvendelsen av skattelovens § 50 femte ledd, i kombinasjon med skattelovens andre tidfestingsregler, også medfører at man for regnskapspliktige ligger svært nær opp til et realisasjonsprinsipp. Dette skal vi imidlertid komme tilbake til.

Jeg holder meg i det følgende til skatteloven av 1999.

Hovedregel i § 14-2 lyder slik:

- (1) Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflytter skattyteren. Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får ubetinget rett til ytelsen.
- (2) Med mindre annet er bestemt, skal en kostnad fradras i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyteren til å dekke eller innfri kostnaden.

Det er fradragssiden som er av interesse her. En overflatisk lesning *kan* gi gale assosiasjoner – særlig hvis man bare fokuserer på at det skal foreligge en ubetinget forpliktelse. Det er derfor viktig at man også her tar utgangspunkt i alminnelige prinsipper; for eksempel: inngås en gjensidig bebyrdende bindende kontrakt hvor partene skal oppfylle en gang i fremtiden, så er man jo forpliktet til å oppfylle i henhold til avtalen, men skattyteren vil ikke ha en ubetinget forpliktelse før motytelsen er levert. Og videre: innebærer oppfyllelsen av kontrakten en ombytting av verdier, så foreligger det selvsagt ikke fradragsrett, men aktiveringsplikt. Det sentrale i denne sammenheng er at fradragsretten i tillegg til krav om at forpliktelsen må være ubetinget også krever at forpliktelsen må gjelde en *kostnad*. Slik sett er vi her tilbake til oppofrelsesbetraktninger. Forskuddsbetaling i forbindelse med leiekontrakter kan illustrere dette: Etter kontrakten kan man være forpliktet til for eksempel å betale to og to år i gangen ved overtakelse av leiegjenstanden, kostnaden oppstår imidlertid først etter hvert som man benytter seg av den rett som leieavtalen gir, dvs at det man har betalt for (dvs. retten til bruk) forbrukes.

---

<sup>35</sup> Skulle man i dette tilfellet utelukkende vurdert tidfestingsspørsmålet er det utvilsomt at oljeskattemyndighetenes forståelse av § 50 femte ledd ville medført at denne bestemmelsen kom til anvendelse.

Realisasjonsprinsippet gjelder imidlertid som utgangspunkt *ikke* for regnskapspliktige. For denne skattytergruppen er det formulert *en egen hovedregel* i sktl. § 14-4 (2):

Skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen

og med følgende *unntak*:

og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen

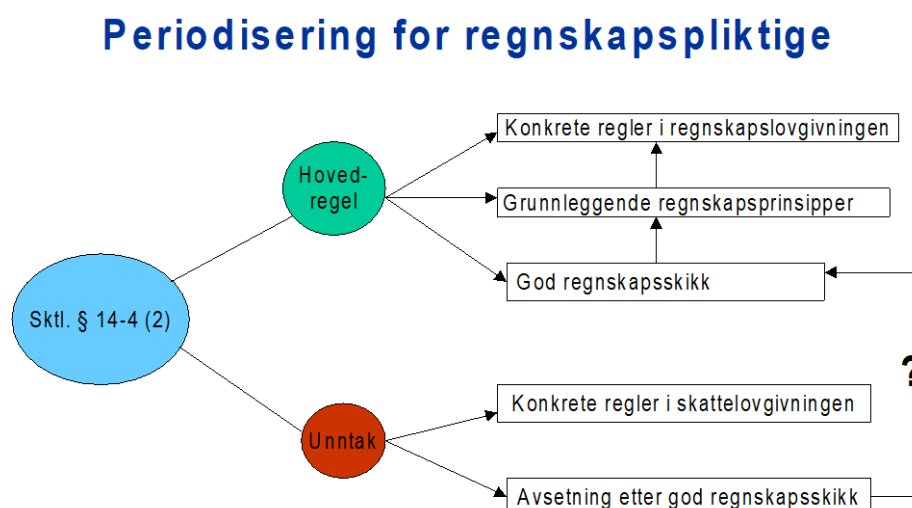
Hovedregelen kalles gjerne i skatterettsteorien for periodisering etter *regnskapsprinsippet*. Dette begrepet har imidlertid ikke noen entydig innhold i regnskapsteorien – i det følgende vil det derfor i hovedsak bli referert til de begreper som gjeldende regnskapslovgivning (herunder forarbeider) anvender.

Unntaksbestemmelsen kan antakelig deles i to grupper:

- bestemmelser i skattelovgivningen som *konkret* angir periodiseringsmåten (eks.: avskrivninger, verdivurderinger, realisasjonsprinsipp for finansielle instrumenter m.v.).
- § 14-4(3): *”Ved fastsettelsen av inntekten skal det ikke tas hensyn til fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk”*

Grunnen til at § 14-4(3) fremstår som en egen ”gruppe” skattemessige periodiseringsregler er at den (tilsynelatende) viser tilbake til regnskapsretten, dvs. slik at en bestemt type periodisering etter regnskapsretten *ikke* skal gi grunnlag for skattemessig fradragsføring. Bestemmelsen i 14-4(3) kom inn ved skattereformen i 1992 og stod da i skatteloven av 1911 i § 50 femte ledd.

Skattemessig periodisering for regnskapspliktige kan etter dette illustreres slik:





Først derfor litt om spørsmålet om man kan forankre begrepet avsetning etter god regnskapsskikk i regnskapsretten.

#### *2.12.4 Finnes begrepet "avsetning etter god regnskapsskikk" i regnskapsretten?*

§14-4(3) introduserer altså (som grunnlag for utsatt fradragsrett) tilsynelatende et regnskapsrettslig (eventuelt teoretisk) begrep.

Problemet er at verken regnskapslovgivningen (på tidspunkt for innføring av bestemmelsen), praksis eller standarder/anbefalinger opererte med et slikt begrep. Det var heller ikke utledet noe slikt begrep av grunnleggende prinsipper.

Riktignok opererte man av og til i regnskapsteoretiske fremstillinger med to avsetningskategorier, nemlig avsetning basert på forsiktighet og avsetning basert på sammenstilling. Noe forenklet kan disse begrepene defineres slik:

*Avsetning på grunnlag av forsiktighet:* gjelder fremtidige inntekter og kostnader som skal sammenstilles og hvor det foreligger forventninger om tap.

*Avsetning basert på sammenstilling:* gjelder fremtidige utgifter som skal sammenstilles med en allerede opptjent inntekt og slik sett representerer en kostnad i opptjeningsperioden

Grunnen til at det verken regnskapsrettslig eller i praksis er etablert noe klart avsetningsbegrep basert på god regnskapsskikk er at det er de grunnleggende prinsippene – transaksjons-, opptjenings-, sammenstillings- og forsiktighetsprinsippet – som, i utgangspunktet, dersom regnskapslovgivningen ikke konkret angir periodiseringsmåten, bestemmer tidsmessig plassering av en kostnad. Ved anvendelsen av disse foreligger intet behov for å klassifisere noe som en avsetning. Det må antas at det er derfor ikke anbefalinger eller praksis har etablert et slikt begrep.

Begrepet "avsetning etter god regnskapsskikk" kan altså ikke forankres i regnskapsretten – begrepet må derfor gis et *skatterettslig* innhold basert på alminnelige tolkningprinsipper.

Man må da antakelig først og fremst bygge på *forarbeidene*:

- ord, uttrykk, kriterier anvendt
- eksempler
- formål

Når det skatterettslige innhold skal fastsettes og avgrenses mot regnskapsmessige kostnadsføringer som gir fradragsrett, vil det imidlertid være naturlig også å anvende regnskapsrettslige og -teoretiske begreper som ”hjelpemiddel”.

#### *2.12.5 De viktigste problemstillingene som bestemmelsen reiser*

I det følgende skal gis en oversikt over de spørsmål som har vært oppe i tilknytning til bestemmelsen. Løsningen skulle i flere tilfeller ikke være kontroversiell.

Problemstillingene er:

Er bestemmelsen generell?(1)

Gjelder regelen bare:

- ➔ egentlige kostnadsfradrag, eller også fradrag i inntekten?(2)
- ➔ avsetninger basert på forsiktighet (3)
- ➔ betingede kostnader/inntektsreduksjoner(4)

##### *(1) Generell bestemmelse?*

Spørsmålet er reist fordi forarbeidene utelukkende eksemplifiserer med *garanti- og serviceavsetninger*. Det må imidlertid kunne legges til grunn at *det nå er alminnelig aksept for at bestemmelsen er generell*. Ordlyden sett i sammenheng med forarbeidene kan vanskelig forstås på noen annen måte.

##### *(2) Gjelder bestemmelsen bare egentlige kostnadsfradrag eller også direkte inntektsfradrag – dvs. redusert inntektsføring med den begrunnelse at deler av inntekten ikke er opptjent?*

Det har vært hevdet at garanti- og servicearbeider ikke er en fremtidig utgift, men mer har karakter av å være en ikke opptjent inntekt, *en form for prisavslag*. Med dette standpunkt velger man derfor å inntektsføre et mindre beløp enn faktisk mottatt og antakelig restbeløpet som en mottatt forskuddsbetaling for fremtidige tjenester.

Det kan synes opplagt at dette syn ikke kan føre frem, *føringsmåten* kan ikke være avgjørende, men hva bestemmelse er ment å omfatte. På denne måten vil man jo få fradrag for en avsetning som er det eneste som eksplisitt er nevnt i

forarbeidene. Det foreligger imidlertid to tilfeller hvor dette syn er påberopt for domstolene. Skattyterne fikk imidlertid ikke medhold<sup>36</sup>.

Før vi går videre med spørsmål (3) – om bestemmelsen bare gjelder avsetninger basert på forsiktighetsprinsippet – skal vi se litt på forarbeidene og ord, uttrykk, kriterier, eksempler og formål som tolkningsgrunnlag

Forarbeidene vil her si *Ot.prp. nr. 35 (1990-91)* og *Innst. O nr. 80 (1990-91)*<sup>37</sup>. Først enkelte sentrale sitater fra *Ot.prp. nr. 35 kapittel 11 s. 158-159*:

- ”Forventede utgifter skal...først komme til fradrag når utgiften *faktisk er pådratt*.”
- Om gjeldende rett før 1992 heter det: ”I henhold til *forsiktighetsprinsippet* som følger av god regnskapsskikk kan det i dag i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av *forventede fremtidige kostnader*. *En slik ordning er avsetning til garanti- og servicefond* .....Effekten av en slik avsetning blir ...en ettårig *skatte kreditt* i forhold til periodisering etter *pådragelsestidspunktet*”
- ”Å tillate at avsetninger etter god regnskapsskikk får virkning for beskatning vil i realiteten være å gi en skatte kreditt.”

Fra *Innst.O. Nr. 80 (1990-91) s. 178* tas med:

”Flertallet mener det ikke er behov for sjablonregler til dekning av slike kostnader før de *påløper*”.

Når det gjelder *formålet* med bestemmelsen synes det å ha vært to forhold, nemlig 1) å *redusere muligheten for skatte kreditter* og 2) *forenkling*. Det siste hadde sin bakgrunn i at gjeldende regler var uklare og at man derfor ønsket å fjerne noe av behovet for kontroll av skjønnsmessig fastsatte størrelser.

Når det gjelder forarbeidene skal her følgende bemerkes:

---

<sup>36</sup> To dommer fra Oslo Byrett:

*MMC Norge AS – dom av 6. desember 1999*: gjaldt utsatt inntektsføring av den del av salgsvederlaget som refererte seg til garanti- og serviceforpliktelsen. *Byrette uttalte s.6*: ”Retten ser det slik at den økonomiske realitet som ligger bak den bokføringsmåte MMC har valgt, er nøyaktig den samme som lovgiver gjennom sktl. § 50 5.ledd har ment å avskjære”. *Pay & Brinks AS Utv. 2000 s. 1375*: gjaldt et tilfelle der økning i garantiavsetning var ført direkte mot inntekt. *Byretten uttalte bl.a. (se utv. S. 1379)*: ”Retten kan ikke se at det foreligger noen tungtveiende reelle hensyn som tilsier at den avsetningsform som skattyteren har valgt i dette tilfellet ...skal tilsi at forholdet bedømmes forskjellig i relasjon til § 50 femte ledd enn den tradisjonelle avsetningsmetode”

<sup>37</sup> Også omtale av tilsvarende problemstillinger i NOU 1989:14 (Aarbakkegruppen) og St.meld. nr. 48 (1989-90) s. 120 og Innst. S. nr. 5 (1990-91) s. 44 er en del av forhistorien her.

Forsiktighetsprinsippet nevnes kun *én* gang i forarbeidene og da som grunnlag for garanti- og serviceavsetninger. Det bygges imidlertid på en gal forståelse av regnskapsregler og -prinsipper. Utgangspunktet for avsetninger for å dekke fremtidige garanti- og servicekostnader er nemlig *sammenstillingsprinsippet* – den tilhørende inntekt må nemlig i slike tilfeller anses for opptjent. Videre er det slik at forarbeidene som konkret eksempel utelukkende nevner *garanti- og serviceforpliktelse*, som også er et gjennomgående eksempel. Mye av bakgrunnen for innføringen av §50 femte ledd var tilsynelatende ordningen med fradrag for avsetninger for garanti og service. Bl.a. var det denne ordningen som var utgangspunktet for de ulike utredningene forut for reformen i 1992.<sup>38</sup> Det foreligger altså tilsynelatende en ”konflikt” mellom henvisningen til forsiktighetsprinsippet og det prinsipp som det gjennomgående eksempel i hovedsak bygger på som grunnlag for den regnskapsmessige avsetning.

Når fradragsnekten knyttes til uttrykket ”forventede fremtidig kostnader” tyder dette på at man har tenkt på avsetninger basert på sammenstilling, jf de regnskapsteoretiske avsetningsbegrep redegjort for foran. Avsetninger basert på forsiktighet vil nemlig mer måtte karakteriseres som forventede *tap* (det foreligger altså ikke allerede en tilhørende opptjent inntekt, men en investering/verdi, langsiktig leiekontrakt eller lignende som ikke forventes å ”matches” av fremtidige inntekter).

De kriteriene som brukes for å angi hva som skal kunne gi grunnlag for fradrag, nemlig ”faktisk pådragelse” og ”påløpt” er mer skatterettslige uttrykk/begreper. Det er neppe grunnlag for å hevde at disse begrepene samsvarer med regnskapsførte fradrag som (utelukkende) bygger på forsiktighetsprinsippet.

Et formål med bestemmelsen er reduksjon av muligheten for skattekreditter. Det er grunn til å merke seg at forarbeidene forutsetter at garantiavsetninger m.v gir skattekreditt – i sin ytterste konsekvens bygger dette antakelig på et noe ”tvilsomt” skattekredittbegrep – det er heller ikke gjort noe forsøk på definisjon i forarbeidene. Men legger man vekt på at formålet er muligheten, er det klart at skjønnsmessige vurderinger alltid kan muliggjøre skattekreditter i og med at fradraget da i utgangspunktet kan bli større enn endelig pådratt kostnad.

*(3) Er bestemmelsen bare ment å ramme regnskapsmessige avsetninger basert på forsiktighet?*

Oljeskattemyndighetenes praksis må forstås dithen at svaret er et klart nei. Som grunnlag for denne konklusjonen kan følgende bl.a. anføres: Når lovforarbeidene i én sammenheng tilsynelatende anvender avsetning basert på

---

<sup>38</sup> Se for eksempel NOU 1989:14 kapittel 8.3.12

forsiktighetsprinsippet som en avgrensning av bestemmelsen, men samtidig eksemplifiserer prinsippets innhold feil, er det klart at man i utgangspunktet må være varsom med å tillegge denne *ene* henvisningen til forsiktighetsprinsippet vesentlig betydning. Når samtidig garanti- og serviceavsetninger i *alle* sammenhenger brukes som eneste eksempel, vil det være mer naturlig å bruke dette som et utgangspunkt for en *analyse av hva bestemmelsen egentlig er ment å ramme*. Og når de skatterettslige formuleringer mht hva som gir grunnlag for fradrag (pådratt/påløpt) egentlig utelukker at bestemmelsen bare rammer avsetninger basert på forsiktighet, må det kunne konkluderes med at *bestemmelse også rammer avsetninger basert på sammenstillings-prinsippet*.

Det neste spørsmål blir da

*(4) Om bestemmelsen for avsetninger som er basert på sammenstilling bare rammer betingede forpliktelser eller om enkelte ubetingede forpliktelser også kan tenkes omfattet.*

Det er her naturlig å ta utgangspunkt i gjennomgangseksempelet garanti- og serviceavsetninger:

Garantidelen av avsetningen skal bygge på en forventningsverdi, dvs. størrelsen på de garantikostnader man erfaringsmessig pådrar seg. Dette må vel i utgangspunktet betraktes som en betinget avsetning, selv om forventningsverdien i en del tilfeller kan være tilnærmet sikker.

Serviceavtaler vil normalt gjelde en kjøpers rett til gratis periodisk service over noen år. For selger representerer en slik avtale etablering av en ubetinget forpliktelse, men om kostnaden virkelig vil påløpe er selvsagt betinget av at kjøperen benytter seg av sin rett (noe man med stor grad av sikkerhet må påregne).

Gjennomgangseksempelet indikerer altså at også ubetingede forpliktelser vil *kunne* rammes av bestemmelsen.

Tar vi videre utgangspunkt i begrepene faktisk pådratt/påløpt vil man kunne konstatere at – uansett om forpliktelsen kan anses som betinget eller ubetinget – synes forarbeidene å bygge på den forutsetning at der forpliktelsen forutsetter en etterfølgende (fysisk) arbeidsinnsats antas kostnadene å pådras etter hvert som arbeidet utføres. Det er mulig det sentrale i formuleringen her er faktisk, altså faktisk pådragelse.

På bakgrunn av gjennomgangseksempelen og de kriteriene som er formulert som grunnlag for fradragsrett, kan man (kanskje) si at fradrag vil bli nektet i de tilfellene hvor forpliktelsene forutsetter en etterfølgende handling og at den faktiske gjennomføring av denne handling forutsetter (er betinget av) at motparten faktisk benytter seg av sin rett.

Om en forpliktelse er ubetinget eller betinget er ikke egnet som avgrensningskriterium i alle sammenhenger. Utgangspunktet for tolkningen er hva man av forarbeidene kan slutte at bestemmelsen har ment unntatt fra fradragsrett. En tolkning basert på forarbeidene gir allikevel få holdepunkter for flere typer av regnskapsmessige avsetninger nettopp fordi forarbeidene utelukkende har fokus rettet mot garanti- og serviceavsetninger.

#### *2.12.6 Oppsummering typetilfeller – Oljeskattemyndighetene*

Følgende er et forsøk på summarisk oppsummering av oljeskattemyndighetenes praksis ved hjelp av fire hovedgrupper – gruppene er ikke ment å skulle fange opp alle typetilfeller:

1) Alle typer avsetninger som utelukkende bygger på *forsiktighetsprinsippet*:

- For eksempel kontrakter hvor fremtidig matching forventes å gi tap<sup>39</sup>

➔ *Bestemmelsen kommer til anvendelse*

2) Avsetninger som bygger på *sammenstillingsprinsippet*

- Forpliktelsen er betinget: erstatningskrav<sup>40</sup>, vedlikehold
- Forpliktelsen er ubetinget og transaksjonen ikke bokført : vedlikehold pga hjemfallsrett, serviceavtaler, fjerning<sup>41</sup>, nedstengning<sup>42</sup>, revisjon<sup>43</sup> m.v.

➔ *Bestemmelsen kommer til anvendelse*

---

<sup>39</sup> Jf for eksempel Lagmannsrettsdom vedrørende NHP gjengitt foran i note til kapittel 2.12.2. Antakelig vil også eksempelet i kapittel 2.10 måtte henføres til denne gruppen. Tapet synes riktignok sikkert, men avsetningen må bygge på forsiktighet da regnskapsmessig sammenstilling knytter seg til etterfølgende periode.

<sup>40</sup> Se også Utv. 1996 s. 234 og 1997 s. 299

<sup>41</sup> I petroleums-skatteetten er det en egen ordning vedrørende fjerning av installasjoner på sokkelen, se bl.a. petrsktl. § 3 bokstav g og lov av 25.04 1986 nr. 11 – fjerningstilskuddsloven. Andre typer avsetninger for ubetingede fjerningskrav vil imidlertid rammes.

<sup>42</sup> Se heftet vedrørende 1998 kapittel 2.3

<sup>43</sup> Se ligningsABC 2000 s. 970

3) Balanseposter hvor selve verdiendringen basert på regnskapslovgivningens konkrete vurderingsregler kan ha et element av betingelse i seg:

- Eks.: Vurdering av kortsiktige valutaposter<sup>44</sup>

➔ *Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse*

4) Skjønnsmessig anslag over (estimering av) sikre inntekts- og fradragposter (som er regnskapsmessig korrekt periodisert):

- Eks.: Opptjent inntekt hvor enkelte reduksjonsfaktorer er avtalt og det er sikkert at reduksjon vil inntre (for eksempel at rabatt vil bli betalt), men beløpets størrelse vil måtte estimeres<sup>45</sup>.

➔ *Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse*

#### 2.12.7 Om betydningen av begrepsbruken i forarbeider til ny regnskapslov

Bestemmelsen om at det ikke kunne gis fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk kom, som tidligere nevnt, inn i skatteloven i 1992. Slik sett er det utvilsomt at det er regnskapslovgivningen, -praksis og -teori slik denne ble forstått den gang, som vil måtte legges til grunn ved tolkningen av bestemmelsen.

Men nyere lovgivning og teori kan gi en del holdepunkter for tolkningen av bestemmelsen, særlig vil dette gjelde om begreper og klassifiseringer har sitt utgangspunkt i grunnleggende prinsipper som må antas å ha vært alminnelig akseptert allerede i 1992.

I forarbeidene til ny regnskapslov introduseres det et begrep, på grunnlag av *sammenstillingsprinsippet*, som defineres som avsetning, nemlig *fremskutt kostnad*<sup>46</sup>: Med dette menes tilfeller der sammenstillingsprinsippet krever kostnadsføring før det er bokført en transaksjon; dette betegnes som avsetning til dekning av fremtidige utgifter.

I denne avsetningsdefinisjonen vil transaksjonsprinsippet<sup>47</sup> stå sentralt, og da i forhold til utgiftssiden. For eksempel: et salg av en gjenstand hvor kjøper har rett til gratis reparasjoner et visst antall år fremover. Sammenstillingsprinsippet<sup>48</sup> krever kostnadsføring i dette tilfellet, transaksjonen (reparasjonsarbeidene) er

---

<sup>44</sup> Se også Utv. 1996 s. 230-231

<sup>45</sup> Se for eksempel heftet vedrørende 1997 kapittel 2.1.4

<sup>46</sup> Som et element i det som kalles fremskutt resultatføring som også inkluderer fremskutt inntekt (dvs. inntektsføring før opptjening). Utsatt resultatføring er motsatsen; denne består av utsatt inntekt (uopptjent) og utsatt kostnad (betalt utgift hvor tilhørende inntekt ikke er opptjent).

<sup>47</sup> Se rl § 4-1 nr.1

<sup>48</sup> Jf rl § 4-1 nr. 3

imidlertid ikke gjennomført, transaksjonen etablerer en utgift etter hvert som arbeidet utføres. Siden avsetningsbegrepet her knyttes til transaksjonsprinsippet vil det antakelig ikke spille noen rolle om forpliktelsen er betinget eller ubetinget<sup>49</sup>.

I NOU 1995: 30 (Ny Regnskapslov) heter det om avsetninger som har sitt grunnlag i sammenstillingsprinsippet (se side 53):

Virksomhet kan gi opphav til fremtidige utgifter. Fremtidige utgifter som er forårsaket av virksomheten i en periode, er å betrakte som påløpte kostnader i denne perioden. Sammenstillingsprinsippet krever kostnadsføring. Den tilhørende balanseposten er avsetning for påløpte kostnader og forpliktelser. .. Eksempler på slike balanseposter i norsk regnskapspraksis er pensjonsforpliktelser, utsatt skatt, vedlikehold, opprydding eller fjerning.

Og videre samme side:

Avsetning for påløpte kostnader er prinsipielt ikke forskjellig fra andre påløpte kostnader som er klassifisert som gjeld. Den eneste forskjellen er at det er usikkerhet om størrelsen på de endelige forpliktelsene, slik at de må estimeres.

Dette er konklusjoner som er trukket i 1995, basert på grunnleggende prinsipper og i samsvar med teoretiske avsetningsbegrep på den tiden, jf foran i kapittel 2.12.4. Slik sett må dette kunne tillegges betydning: avsetningsbegrepet vil kunne forankres i regnskapslovgivningen på dette tidspunktet, dvs også på det tidspunkt § 50 femte ledd ble gitt. Det sentrale i enkelte av eksemplene som her nevnes er behovet for estimering: kostnaden må estimeres fordi det gjelder en fremtid utgift, transaksjonen (eks: faktisk opprydding/fjerning) har altså ikke funnet sted, endelig verdsettelse skjer på det tidspunkt arbeidet gjøres.

Som eksempel nevnes avsetning for fremtidig opprydding/fjerning. Det skilles ikke mellom om denne fremtidige utgiften er betinget eller ubetinget. Avsetning for fjerning/opprydding er samme type avsetning som avsetning for nedstengning. Det avsetningsbegrep som NOU'en omtaler må derfor kunne legges til grunn ved tolkningen av begrepet "avsetningen etter god regnskapsskikk". Når det er utledet av grunnleggende prinsipper er det også en del av god regnskapsskikk.

Det kan altså konstateres at det er samsvar mellom det avsetningsbegrep som her omtales i NOU'en og den praksis som oljeskattemyndighetene har lagt til

---

<sup>49</sup> I motsetning til tidligere tilsier nok den nye regnskapslovgivningen at slike ubetingede forpliktelser (for eksempel ubetingede serviceforpliktelser) føres som uopptjent inntekt. Dette kan imidlertid ikke tillegges betydning ved tolkningen av bestemmelsen om fradragsnekt for avsetninger etter god regnskapsskikk, jf tidligere refererte byrettsdommer og at slike avsetninger direkte er angitt som mål for bestemmelsen, se kap. 2.12.5



grunn mht hva som skal omfattes av skattelovens begrep avsetninger etter god regnskapsskikk, nemlig at kostnadsføringer basert på sammenstillingsprinsippet der selve transaksjonen ennå ikke er bokført, må klassifiseres som en regnskapsmessig avsetning.

*2.12.8 Gjelder det i det alt vesentligste et realisasjonsprinsipp ved den skattemessige tidfestingen også for regnskapspliktige?*

Aarbakkegruppen foreslo i sin innstilling at man også for regnskapspliktige skulle gå over til et realisasjonsprinsipp som hovedregel for tidfesting<sup>50</sup>. I hovedproposisjonen for skattereformen ble dette forslaget (tilsynelatende) fulgt opp<sup>51</sup>, men senere ”reversert”<sup>52</sup>. Utgangspunktet for den skattemessige tidfestingen er altså regnskapet. Det er imidlertid et spørsmål om ikke de konkrete tidfestingsreglene i skatteloven i kombinasjon med regelen om fradragsnekt for avsetninger, har ført til at skattemessig tidfesting også for regnskapspliktige i det alt vesentligste vil innebære anvendelse av realisasjonsprinsipp. I Finansdepartementets høringsnotat fra 1999 fremkommer enkelte betraktninger om dette<sup>53</sup>:

Med den formuleringen av § 50 femte ledd som her er foreslått, oppstilles det nye skattemessige kriterier som vil bli gjenstand for fortolkning, og som igjen kan gi opphav til uklarhet om rekkevidden av bestemmelsen, herunder om forholdet til periodisering etter et realisasjonsprinsipp. Departementet har derfor vært i tvil om en i stedet burde foreslå at regnskapspliktige skattytere burde gå over til å periodisere etter et *realisasjonsprinsipp*. De mange skattemessige særreglene som finnes allerede i dag, ville etter departementets syn innebære at overgangen til periodisering etter et realisasjonsprinsipp også for regnskapspliktige skattytere ikke ville bli svært stor. Når departementet likevel ikke velger å foreslå dette, har det bl.a. sammenheng med at regnskapsprinsippet som periodiseringsprinsipp har lange tradisjoner innenfor norsk skatterett. Når det først foreligger et regnskap med de nødvendige periodiseringer og verdivurderinger, kan det synes hensiktsmessig at dette legges til grunn for beskatningen i den utstrekning det ikke foreligger særlige skatteregler. Det bemerkes i denne sammenheng at også de særregler som foreslås i avsnitt 3<sup>54</sup> vil bidra til å innskrenke anvendelsesområdet for skatteloven § 50 annet ledd. I tillegg har departementet lagt vekt på at

---

<sup>50</sup> Se NOU 1989:14 kapittel 8.3.3

<sup>51</sup> Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) kapittel 5.3.2; selve forslaget var imidlertid uklart fulgt opp rent lovgivningsteknisk.

<sup>52</sup> Se Ot.prp. nr. 16 (1991-92) kapittel 15. Proposisjonen karakteriserer det riktignok som en presisering: regnskapets tidfesting skulle fortsatt som hovedregel legges til grunn.

<sup>53</sup> Se side 23

<sup>54</sup> (Note tilføyet her) Bl.a. forslag om realisasjonsprinsipp for gevinster og tap på finansielle instrumenter, jf den nå vedtatte regel i sktl av 1999 § 14-4(5).

ligningsmessige kontrollhensyn ikke synes å tilsi at en går helt bort fra regnskapsprinsippet som periodiseringsprinsipp for regnskapspliktige skattytere.

Utgifter og avsetninger som omfattes av skatteloven § 50 femte ledd vil først komme til fradrag når de er pådratt, dvs. når vilkårene for å periodisere etter realisasjonsprinsippet er oppfylt. Dette vil f.eks. innebære at det først gis fradrag når service- og vedlikeholdsarbeidet utføres av skattyteren selv eller av tredjemann.

Utgifter og avsetninger som ikke omfattes av skatteloven § 50 ledd vil periodiseres i henhold til regnskapsprinsippet, jf. skatteloven § 50 annet ledd.

Tilsvarende betraktninger fremkommer i Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) kapittel 16.4.3 Skattemessig periodisering. Kapittel 16.4 gjelder riktignok en gjennomgang av de skattemessige tilpasninger som må gjøres for skattytere uten full regnskapsplikt som følge av ny regnskapslov, men i den forbindelse gjøres det rede for ulikhetene i forhold til skattytere med full regnskapsplikt. Følgende er derfor av interesse her:

.....

I skatteloven § 50 finnes en rekke særregler om skattemessig periodisering. Særreglene innebærer at de regnskapsmessige periodiseringsreglene for disse postene ikke får betydning ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt i medhold av § 50 annet ledd. Det gjelder særregler om

- verdsettelse av varer, varekontrakter mv. i § 50 annet ledd bokstav a første og annet avsnitt,
- verdsettelse av tilvirkningskontrakt som ikke er fullført i § 50 annet ledd bokstav a tredje avsnitt,
- periodisering av tap på utestående kundefordringer i § 50 annet ledd bokstav a fjerde til syvende avsnitt,
- avskrivninger på anlegg, maskiner og andre betydelige driftsmidler i § 50 annet ledd bokstav b,
- opp- og nedskrivning av verdipapirer på grunn av kurssvingninger i § 50 tredje ledd, og
- periodisering av gevinst og tap på langsiktig fordring og langsiktig gjeld i utenlandsk valuta i § 50 fjerde ledd.

Disse reglene kan til dels anses som et utslag av realisasjonsprinsippet, og innebærer at forskjellen mellom periodisering etter regnskapsprinsippet og periodisering etter realisasjonsprinsippet ikke blir så stor. ....

På inntektssiden antas det som regel å være liten forskjell mellom realisasjonsprinsippet og regnskapsprinsippet, for eksempel vil levering av en vare være det relevante skjæringstidspunktet etter begge prinsipper. På utgiftssiden kan forskjellen mellom prinsippene i utgangspunktet synes å være større, siden

kostnadsføring av en utgift etter for eksempel forsiktighetskriterier i regnskapsprinsippet vil komme tidligere enn kostnadsføring av tilsvarende utgift etter realisasjonsprinsippet. De ovennevnte særreglene i skattelovgivningen, herunder skatteloven § 50 femte ledd som avskjærer fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk, kan imidlertid i stor utstrekning anses som utslag av realisasjonsprinsippet, og bidrar således til at skillet mellom de to periodiseringsprinsippene ikke blir så markert.....

Mye kan etter dette tyde på, at den viktigste konsekvens av at regnskapet skal legges til grunn for den skattemessige tidfestingen, nå er at konkrete vurderingsregler i regnskapslovgivningen *kan*<sup>55</sup> medføre at det gis fradrag for urealiserte poster<sup>56</sup>.

### 3 Klassifikasjon – Tilordning

#### 3.1 Stedbunden beskatning

##### 3.1.1 Bakgrunn

Utvinnings- og rørledningsvirksomhet beskattes etter de særskilte reglene i petroleumsskatteloven. Denne loven bygger på at det skal fastsettes en virksomhetsinntekt innenfor et bestemt geografisk område (jf petrsktl § 5 første ledd), nemlig norsk sokkel (se petrsktl § 1). Den geografiske avgrensning innebærer ikke at aktiviteter ikke kan utøves eller innsatsfaktorer ikke kan befinne seg utenfor området. Avgjørende for hvorvidt aktiviteter/innsatsfaktorer skal anses å omfattes av virksomhetsutøvelsen er om de fremmer selve utvinningsnæringen på sokkelen, dvs. kjerneaktiviteten som går ut på å forflytte petroleum fra grunnen og frem til den geografiske grense.

Dette er hovedregelen. Frem til nå har man imidlertid hatt et ikke uvesentlig unntak, nemlig for faste eiendommer på land som anses som innsatsfaktorer i utvinningsnæringen. Disse er, med hjemmel i sktl. § 18 jf tidligere § 20 åttende ledd om såkalt stedbunden beskatning, tilordnet en brutto egenleie til fradrag i særskattepliktig inntekt. Til beskatning i eiendoms kommunen har kommet denne bruttoinntekten med fradrag for faktiske kostnader herunder avskrivninger knyttet til eiendommen. Det finnes ingen realøkonomiske grunner for denne særlige ordningen for en bestemt type innsatsfaktorer. Bakgrunnen for reglene om stedbunden beskatning var hensynet til skatteprovenyet i den enkelte eiendoms kommune.

---

<sup>55</sup> Hvis ikke annet er bestemt i skatteloven.

For utvinningsnæringen hadde disse reglene en spesiell skattereduserende virkning som følge av det betydelig høyere skattenivået på sokkelen (50% høyere marginalsatt). For andre virksomheter hadde regelsystemet ingen vesentlig interesse da det ikke ville påvirke den samlede skattebelastning. (Det bemerkes i denne sammenheng at det er høyst usikkert om andre skattemyndigheter praktiserte regelsystemet slik Oljeskattemyndighetene har, dvs. ved tilordning av *beregnete* inntekter til faste eiendommer som sådanne, altså der hvor selve virksomhetsutøvelsen og faktiske inntektsstrømmer knyttet seg til andre kommuner. Det er nemlig noe annet enn å beskatte faktiske inntekter generert ved aktivitet knyttet til den faste eiendommen, eller faktiske inntekter ved utleie av eiendommen til andre skattesubjekter. Undersøkelser kontoret foretok på slutten av 80-tallet tydet på at andre skattemyndigheter bare beskattet faktiske inntekter i eiendomskommunene.)

### *3.1.2 Lovendringer 1998 og 1999*

Reglene om stedbunden beskatning er, for etterskuddspliktige selskaper og innretninger, opphevet fra og med inntektsåret 1999. I praksis, for andre etterskuddspliktige enn utvinningsselskap, ble reglene opphevet f.o.m. 1998 fordi den kommunale- og fylkeskommunaleskattesatsen ble satt til 0%. De formelle reglene bestod imidlertid, og Oljeskattenemnda la derfor til grunn at det også for dette året måtte beregnes en stedbunden inntekt for utvinningsselskapene.

Rent teknisk er fjerningen av reglene om stedbunden beskatning for etterskuddspliktige gjennomført ved at henvisningsregelen i sktl. § 20 åttende ledd er tatt bort. Det er også gjort enkelte andre tekniske endringer. Bl.a. er sktl. § 20 endret slik at den nå fremstår som en bestemmelse om ligningsstedet for etterskuddspliktige skattytere. Videre er det gitt bestemmelser i sktl §§ 15 A-1 og 15 A-2 som innebærer at etterskuddspliktige selskaper og innretninger bare skal betale skatt til staten.

Disse tekniske endringene er uten interesse i denne sammenheng. Som påpekt ovenfor: hovedregelen er at det er innsatsfaktorenes faktiske kostnader som skal komme til fradrag. Når reglene om stedbunden beskatning er opphevet foreligger det formelt ikke lenger regler som tilsier at det skal foretas særskilt egenleieberegning for noen innsatsfaktor. (Reglene om skattestedet for etterskuddspliktige har bare betydning for hvor annen inntekt, herunder annen virksomhetsinntekt, skal beskattes.)

---

<sup>56</sup> For eksempel urealiserte tap på kortsiktige valutaposter.

At reglene om stedbunden beskatning er opphevet fremgår også klart av forarbeidene til lovendringen, jf. Ot. prp. nr. 32 (1998/99) side 8:

”Skatteloven § 20 åttende ledd inneholder en bestemmelse om at reglene om stedbunden beskatning etter § 18 (unntatt bokstav f) går foran reglene om skattested i § 20. Bestemmelsen gjelder alle selskaper og innretninger som er underlagt særregler om skattekommune i § 20, med unntak av andelsmeierier, jf § 20 åttende ledd annet punktum. Reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18 får ikke anvendelse for selskaper og innretninger som skal svare ren statlig inntekts- og formuesskatt. På denne bakgrunn foreslås bestemmelsen i skatteloven § 20 åttende ledd opphevet”.

### *3.1.3 Konsekvens av lovendringene*

Legges det til grunn at reglene om stedbunden beskatning ikke lenger gjelder i forhold til alle etterskuddspliktige, altså også i forhold til utvinningsvirksomhet er det klart at dette for noen selskaper vil innebære en skatteskjerpelse.

Det må videre antas en slik konsekvens ikke er overveiet fra lovgivers side. I forbindelse med bortfallet av kommunal- og fylkeskommunal skatt i 1998 ble det endog uttalt at (se Ot. prp. nr. 1 (1998/99) side 35):

”Den samlede skattebelastningen på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige skattytere blir derved uendret.”

Det er imidlertid utvilsomt at det ikke lenger finnes noen lovhjemmel for stedbunden beskatning for etterskuddspliktige. Det synes derfor svært vanskelig å skulle ”innfortolke” i lovgivningen at denne ordningen fortsatt skulle bestå for utvinningsvirksomhet. Formåls- og konsekvenshensyn er neppe tilstrekkelig i seg selv. Skal slike hensyn tillegges vekt må det skje i relasjon til tolkningen av en konkret lovbestemmelse.

Enkelte selskaper har vist til en uttalelse fra Finansdepartementet fra 1976 i merknadene til de tidligere forskriftene til petroleumsskatteloven. Vedrørende virkeområdet for de særskilte avskrivningsreglene i psctl § 3 b bemerker departementet (s. 459 i utv. 1976):

Det er forutsatt at bygninger på land, biler og andre transportmidler m.v. som eies av særskattepliktige skattytere, men som har de samme funksjoner uansett hvilken virksomhet den skattepliktige driver, skal behandles etter de alminnelige skatteregler. Resultatet følger av at slike driftsmidler ikke direkte inngår i utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport. Det synes lite naturlig om enkelte driftsmidler på land skulle ha høyere avskrivningssats og i tillegg gi ekstra

inntektsfradrag utelukkende som følge av at eieren driver særegen virksomhet i Nordsjøen. En slik regel ville innføre en urimelig forskjellsbehandling. Avkastningen på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt, ikke underlagt særskatt.

Etter ordlyden kan departements uttalelse tale for at avkastning av (alle) driftsmidler på land alltid skal henføres til land. Uttalelsen er imidlertid meget uklar, det fremgår ikke hva slags avkastning det siktes til. Mye tyder på at uttalelsen først og fremst har hatt til hensikt å trekke grensene for hvilke driftsmidler som skal avskrives etter de særskilte reglene i petroleumsskatteloven og dermed gi grunnlag for friinntekt. Som grunnlag for avgrensning av hvilke driftsmidler som skal anses som innsatsfaktorer i sokkelutvinningen synes den lite anvendelig. Ikke desto mindre har uttalelsen vært trukket frem en rekke ganger i relasjon til ulike spørsmål knyttet til avgrensningen av virkeområdet for særskatteplikten. Senest i en kjennelse av 19.06.00 som gjaldt spørsmålet om gevinst ved salg av driftsløsøre ved et administrasjonsanlegg på land skulle beskattes som særskattepliktig inntekt eller som landinntekt etter reglene om stedbunden beskatning i skatteloven § 18. Klagenemnda uttalte:

Selskapet har vist til de merknader Finansdepartementet gav i forbindelse med innføring av forskrifter av 11. mars 1976 gitt i medhold av petrsktl. §§ 3, 5 og 7. (Utv. 1976 s 449 f.). Finansdepartementets merknader omhandler ikke gevinster ved salg av driftsløsøre som er avskrevet i utvinningsvirksomheten. Det er dessuten på det rene at denne uttalelsen i praksis verken er blitt fulgt av selskapene eller oljeskattemyndighetene, jf. Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" side 383.

Klagenemnda henviser til Syversen "Skatt på petroleumsutvinning s 383 som omhandler oljeskattemyndighetenes praksis. Herfra siteres følgende:

Den oppfatning av driftsmiddelbegrepet som er kommet til uttrykk i merknadene til petroleumsskatteforskriftene, har ikke vært lagt til grunn av Oljeskattekontoret eller Oljeskattenemnda. Oppfatningen i disse organene har vært at utvinningsbegrepet omfatter alle objekter som etter de alminnelige regler har karakter av driftsmidler i utvinningsvirksomheten, uansett om objektet befinner seg offshore eller onshore. Et unntak har vært oppstilt for kontorbygninger og andre faste anlegg på land, men dette har blitt begrunnet med at stedbunden beskatning til landkommune følger av skl. §18 første ledd. Som en følge av disse regler har det vært antatt at den inntekt som knytter seg til anlegget som sådant (utleieverdien) ikke kan betraktes som innvunnet ved petroleumsvirksomhet i forhold til petroleumsskatteloven. Men for løse driftsmidler generelt har et slikt syn ikke blitt lagt til grunn i praksis.

Praksis har altså både vært entydig og lang (25 år): det er bare det faste anlegget som sådant som er tilordnet en egenleie og det har hele tiden vært lagt til grunn at hjemmelsgrunnlaget for dette har vært sktl. § 18. Fortsatt egenleieberegning vil altså måtte bygge på et annet hjemmelsgrunnlag. Departementets merknad fra 1976 bygger på petroleumsskatteloven, uttalelsen bygger dessuten på en antakelse om beregning av egenleie også for andre typer driftsmidler enn faste eiendommer. Kontorets klare oppfatning ved ligningen var at man ikke for inntektsåret 1999, i strid med langvarig praksis og det alminnelige virksomhetsbegrepet i skatteretten, kunne bygge på denne uttalelsen som et slags hjemmelsgrunnlag for fortsatt egenleieberegning. Riktignok legger man til grunn et snevert virksomhetsbegrep for utvinningsvirksomhet<sup>57</sup>, men det gjelder i forhold til hvilke inntekter som skal anses vunnet ved virksomheten, ikke i forhold til bedømmelsen av hvilke innsatsfaktorer og aktiviteter som fremmer virksomheten.

Enkelte selskaper fremhevet at selskaper som hadde etablert egne eierselskaper for de faste eiendommene på land ville komme skattemessig bedre ut fordi disse selskapene vil kunne inkludere fortjeneste i leiebelastningen til utvinningsselskapet. Selskapene burde derfor blitt gitt bedre tid til formelle tilpasninger. Til dette er å si at endringen her for så vidt har gått over to år, den fulle virkning med formell fjerning av stedbuden beskatning kom først i 1999, men uansett vil her, i forhold til subjektavgrensningen, det formelle også innebære en realitet – slik som også ellers er den alt overveiende hovedregel.

#### *3.1.4 Nemndas avgjørelse for 1999*

Oljeskattekontoret innstilte etter dette overfor Oljeskattenemnda på at det – for faste eiendommer på land som anses som driftsmidler i utvinningsvirksomheten – ikke lenger fantes hjemmelsgrunnlag for fortsatt egenleieberegning av disse som sådan.

Oljeskattenemnda tiltrådte kontorets innstilling.

#### *3.1.5 Etterfølgende innvendinger*

Følgende innvendinger mot nemndas avgjørelse er i ettertid registrert: For det første vises det til at regelen om sokkelen som ett skattedistrikt er opprettholdt, jf petrsktl § 3 bokstav d. Det hevdes at denne gir uttrykk for en

---

<sup>57</sup> Om dette se for eksempel side 1213 note 75 til petroleumsskatteloven i KARNOV's Norsk kommentert lovsamling 1999 og Syversen, Skatt på petroleumsutvinning side 340.

regel om *stedbunden beskatning av sokkelen*. Det vises videre til sktl. § 20 første ledd, hvor det heter : ”... for selskaper og innretninger som nevnt i § 15 A-1 fastsettes skattepliktig formue og inntekt i den kommune hvor selskapet har sitt kontor.” Den eneste forskjell er da, hevdes det, ”at den del av virksomhetsinntekten som tidligere ble skattlagt i den kommune hvor eiendommen befant seg, nå skal skattlegges i kontorkommunen.” Andre igjen mener at kontorkommuneregelen i § 20 første ledd gir uttrykk for en slags *globalskatteplikt*, dvs. at all inntekt skal beskattes i kontorkommunen dersom ikke annen lovgivning tilsier noe annet. Slik lovgivning er da petroleumsskattelovgivningen som i forhold til globalskatteplikten i kontorkommunen må forstås som *en spesiell form for stedbunden beskatning*, jf det som er sagt om § 3 d ovenfor.

Til dette skal følgende bemerkes:

Det må skilles mellom et rettslig grunnlag for å beregne en *hypotetisk* inntekt til et distrikt og å foreta tilordninger av faktiske virksomhetsinntekter (eventuelt andre faktiske inntekter). Det er det siste kontorregelen og petroleumsskattelovens virksomhetsbegrep bygger på.

Det foreligger videre, jf ovenfor, 25 års ligningspraksis på at det utelukkende er bestemmelsene om stedbunden beskatning i § 18 som ga hjemmel for egenleieberegning mot sokkelinntekt for faste eiendommer. Det har aldri vært praktisert noen ordning hvor aktivitet (for eksempel administrasjon) eller andre innsatsfaktorer har dannet grunnlag for hypotetiske inntektsansettelser på land. Skulle man anta at kontorregelen etablerer en globalskatteplikt som forutsetter hypotetiske egenleieberegninger, vil det fremstå som tilfeldig, gi lite sammenheng, om slike beregninger skulle begrenses til faste eiendommer som sådanne. Med et slikt utgangspunkt vil jo spørsmålet være: Hvorfor ikke beregne egenleie for andre driftsmidler som befinner seg i kontorkommunen eller prising av alle typer tjenester som utføres på land (administrative oppgaver, IT-tjenester, regnskap osv.)? Driftsmidler/tjenester vil nemlig på samme måte som faste eiendommer kunne være gjenstand for selvstendig inntektserverv.

Distriktsregelen i § 3 d er nødvendig av hensyn til fordeling av finansposter. Det er da ikke uten grunn at den er plassert under bokstav d som nettopp omhandler fordeling av finansposter. Det har aldri tidligere vært antydning at dette er en regel som innebærer noen form for stedbunden beskatning av sokkelen.

Det er fullt mulig å oppfatte § 20 første ledd som en regel om globalskatteplikt uten dermed å etablere hypotetiske egenleieberegninger: til beskatning kommer alle faktiske inntekter, herunder virksomhetsinntekter dersom de ikke er positivt



unntatt i lovgivningen. Et slikt positivt unntak er virksomhetsinntekt fra utvinning og rørledningstransport. Denne virksomhetsinntekten må da beregnes basert på det alminnelige virksomhetsbegrep, dvs. slik at til fradrag i faktiske inntekter kommer faktiske utgifter.

Skulle man anse sokkelen som gjenstand for stedbunden beskatning, får man en speilvendt situasjon i forhold til praksis til nå hvor sokkelinntekten fastsettes på basis av et virksomhetsbegrep, men altså hvor faste eiendommer tilordenes en hypotetisk en egenleie på land.

### ***3.2 Fortsatt inntektsansettelse i flere kommuner eller bare én inntekt land?***

#### ***3.2.1 Bakgrunn: Ligningsbehandlingen 1998***

Av petrsktl. § 3c tredje punktum fremgår at det i sokkelinntekten bare kan gis fradrag for inntil en halvpart av underskudd som fremkommer ved annen virksomhet enn sokkelvirksomhet:

Det gis fradrag bare for en halvpart av tap eller underskudd som i det enkelte år fremkommer ved annen virksomhet enn nevnt foran.

I Ot. prp. nr 26 1974-75 side 35 heter det:

For øvrig vises det til bokstav d) som fører til at underskuddsfradrag bare er aktuelt hvis det ikke kan komme effektivt til fradrag i underskuddskommunen. I den utstrekning dette ikke kan skje, skal det resterende komme til fradrag i forhold til nettoinntekten i andre kommuner (distrikt) og da slik at de områder som er nevnt i § 1 blir å likestille med én kommune. Fører dette til at sokkelinntekt måtte bære mer enn halvparten av det opprinnelige underskudd, må det som overstiger denne halvpart fordeles til fradrag i andre kommuner,...

Dette har i praksis blitt forstått slik at man, etter å ha kommet frem til nettoposisjon i den enkelte kommune, fordeler underskuddet i underskuddskommunene i forhold til nettoinntekten i den enkelte overskuddskommune. Sokkelkommunen er med i denne fordelingsrunden på lik linje med landkommunene. Dersom mer enn 50 % av underskuddet i den enkelte kommune faller på sokkelkommunen, foretar man en ny fordeling. Det overskytende fordeles forholdsmessig på de landkommuner som har netto overskudd. I forbindelse med omgjøringen av selskapsskatten til ren statsskatt, ble det med virkning for inntektsåret 1998 gjort følgende endringer i ligningsloven:

Ny § 4-6 første ledd annet punktum:

Skattytere som etter skatteloven § 15 A bare er skattepliktige til staten, skal levere selvangivelse til kontorkommunen, jf skatteloven § 20 første ledd.

Ny § 8-6 første ledd tredje punktum:

For skattyter som nevnt i skatteloven § 15 A-1 fastsettes inntekt og formue av ligningsmyndighetene i den kommune hvor selskapet eller innretningen har sitt kontor, jf skatteloven § 20 første ledd.

Lovendringen medførte at selskapene kun trengte å levere selvangivelse til kontorkommunen og til Oljeskattekontoret, jfr. lignl. § 2-4 og petrsktl. § 6. Enkelte selskaper la på bakgrunn av dette til grunn at det ikke lenger var nødvendig å fastsette inntekt for hver enkelt landkommune, men at det isteden kunne fastsettes én felles landinntekt hvoretter inntil halvparten av nettounderskuddet ble fradragført mot sokkelinntekten.

Ved ligningen for 1998 måtte derfor Oljeskattenemnda avgjøre om endringene i ligningsloven også hadde den virkning at det skulle foretas en samlet inntektsansettelse for all landinntekt. Oljeskattenemnda tok utgangspunkt i at skattelovgivningens regler om inntektsansettelse i den enkelte kommune ikke var endret, selv om det, som følge av skattesatsfastsettelsen i statsskattevedtaket, ikke skulle betales skatt til den enkelte kommune, bare staten. Underskuddsfordelingen etter bestemmelsen i petrsktl. § 3 bokstav c måtte derfor foretas basert på etablert praksis, dvs. basert på en ansettelse i den enkelte kommune (distrikt).

### *3.2.2 Lovendringer 1999*

Som nevnt i kapittel 3.1 er sktl. § 20 første ledd med virkning for inntektsåret 1999 endret slik:

Ved utskrivningen av formues- og inntektsskatten til staten for selskaper og innretninger som nevnt i § 15 A-1, fastsettes skattepliktig formue og inntekt i den kommune hvor selskapet har sitt kontor.

Endringene i sktl. § 20 er en nødvendig tilpasning ved omleggingen til ren statsskatt for selskaper. Ordlyden i sktl. § 20 første ledd er i stor grad sammenfallende med ordlyden i den allerede endrede bestemmelsen i lignl. § 8-6 første ledd nytt tredje punktum. Endringen i sktl. § 20 første ledd og endringene i ligningsloven § 4-6 og 8-6 har da også felles forarbeider. Sktl. § 20 første ledd er etter lovendringen blitt en bestemmelse om hvor skatten skal fastsettes, i motsetning til tidligere da den bestemte hvem som skulle ha skatten.

I forarbeidene er det uttalt at den samlede skattebelastningen på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige skattytere skal forbli uendret. Omleggingen og lovendringene var således ikke ment å få materielle følger for skattyter. Det er imidlertid utvilsomt, jf foran, at reglene om stedbunden beskatning er opphevet for etterskuddspliktige selskaper. Skattelovgivningen inneholder derfor ikke lenger noen regler som gir hjemmelsgrunnlag for fastsettelse av nettoinntekt i den enkelte kommune, jf her forutsetningen for at slike ansettelser fortsatt skulle foretas for 1998 til tross for at det ikke lenger skulle betales skatt til den enkelte kommune. Etter skattelovgivningen finnes det nå bare to distrikter, nemlig land (samlet) og sokkelen. De materielle regler i skatteloven som tidligere var *utgangspunktet* for de kompliserte underskuddsfordelingsregler som ble innfortolket i petrsktl § 3 bokstav c, nemlig at skatteloven krevet inntektsansettelse for den enkelte kommune, finnes altså ikke lenger. Det synes derfor ikke å være grunnlag for å opprettholde tidligere praksis.

Forutsetningen bak lovendringene var altså at den samlede skattebelastningen skulle forbli uendret. Dette kan neppe være til hinder for at underskuddsfradrag mot sokkel baserer seg på én ansettelse på land. Hvorvidt man ”tjener” eller ”taper” på omleggingen vil være noe tilfeldig – over tid vil antakelig ingen av fordelingsmåtene være bedre/dårligere rent provenymessig enn den andre.

### *3.2.3 Finansdepartementets uttalelse av 21.03.00*

På bakgrunn av ligningen for 1998 rettet et selskap følgende spørsmål til Finansdepartementet i brev av 7.01.00:

*Skattemessig behandling av underskudd knyttet til landvirksomhet mot sokkelinntekt*

Fra og med inntektsåret 1998 betaler ikke selskaper kommuneskatt, bare statsskatt. I selvangivelsen for 1998 la (selskapet) derfor til grunn at det ikke var nødvendig å foreta noen fastsettelse av inntekt i den enkelte kommune. Ved brev av 17.06.99 ba imidlertid Oljeskattekontoret om en spesifisering av underskudd pr landkommune. (Selskapet) mente at det ikke var grunnlag for å kreve dette etter at det ikke lenger ved ligningen blir fastsatt noe underskudd i den enkelte kommune..... Ved ligningen ble det imidlertid lagt til grunn at det måtte foretas en beregning av underskudd i de enkelte kommuner, som var avgjørende for fordelingen av landunderskudd mot sokkelinntekt....

Selv om det for inntektsåret 1998 ble foretatt bare midlertidige endringer, og det fra inntektsåret 1999 er foretatt mer omfattende endringer i bl.a. skatteloven, er vi i tvil om Oljeskattekontoret vil legge en annen oppfatning til grunn for 1999 og

senere år. Vi oppfatter Oljeskattekontorets uttalelse slik at begrunnelsen for å kreve fastsettelse av underskudd i kommuner er en fortolkning av petroleumsskattelovens § 3 c tredje ledd, og at den er upåvirket av den endring som er skjedd i beskatning av virksomhet på land.

Vi mener at med den endring som er skjedd i beskatningen av virksomhet på land må det få konsekvenser for hvordan underskudd fra slik virksomhet skal behandles i relasjon til sokkelinntekt....

Vi vil be om Finansdepartementets uttalelse til dette.

Dersom Finansdepartementet er uenig i vår lovforståelse vil vi be om at det foretas en lovendring, slik at ikke (selskapet) fortsatt må foreta beregning av inntekt/underskudd i de enkelte kommuner. Vi vil foreslå at petroleumsskattelovens § 3 første ledd bokstave c) endres slik at samlet underskudd ved beregning av statsskatt i sin helhet kan fratrekkes i sokkelinntekt.

Finansdepartementet besvaret denne henvendelsen slik i brev av 21.03.00:

....

Problemstillingen som tas opp av selskapet, har bakgrunn i at etterskuddspliktige skattytere fra og med inntektsåret 1998 ikke skal betale kommuneskatt og at det bare skal leveres selvangivelse til kontorkommunen. For (selskapets) vedkommende innebærer dette at det utarbeides en selvangivelse for selskapets samlede landvirksomhet uten at det foretas en individuell beregning av skattemessige over- og underskudd i de enkelte kommunene. I forbindelse med fastsettingen av (selskapets) sokkelinntekt, har imidlertid oljeskattemyndighetene lagt til grunn at det fortsatt må utarbeides en spesifisering av underskudd pr landkommune. (Selskapet) ønsker Finansdepartementets uttalelse til dette, subsidiært en lovendring.

Retten til fradrag i alminnelig sokkelinntekt for underskudd i landvirksomhet er regulert i petrsktl § 3 c annet og tredje ledd. Det følger imidlertid av lovens forarbeider at den underliggende hovedregel for fordeling av underskudd er at det kommer til fradrag i forhold til nettoinntekten i andre kommuner, og slik har bestemmelsen alltid vært praktisert. I henhold til petrsktl § 3 d annet ledd skal fordeling av netto finansposter skje i samsvar med sktl § 45 tredje ledd – dog slik at det først skal foretas fordeling av årets underskudd.

Bestemmelsen om fordeling av underskudd og finansutgifter i sktl § 45 tredje ledd gjelder ikke lenger for etterskuddspliktige som utelukkende driver virksomhet på land.

For særskattepliktige selskaper har imidlertid bestemmelsen fortsatt betydning gjennom henvisningen i petrsktl § 3 d annet ledd. I forbindelse med overgangen til statsskatt for etterskuddspliktige har det vært departementets forutsetning at

fordelingsgrunnlaget for finansposter mellom sokkel og land ikke skulle bli påvirket. Selv om sokkelselskapene derved ikke fullt ut oppnår de samme administrative besparelser som andre selskaper, er det departementets oppfatning at det må foretas beregning av underskudd i den enkelte landkommune slik det er lagt til grunn av oljeskattemyndighetene.

Som kjent har Regjeringen oppnevnt et utvalg som skal utrede forskjellige sider ved petroleums-skattesystemet. Utvalgets rapport skal foreligge senest 1. juni 2000. I forbindelse med departementets oppfølging av denne rapporten vil en også se nærmere på reglene om fordeling av landunderskudd i inntekt av sokkelvirksomhet.

Departementets uttalelse bygger på en tolkning av petrsktl. § 3 bokstav c sammenholdt med sktl. § 45 tredje ledd. Det vises også til formålet med lovendringene. Departementet kommenterer i det hele tatt ikke betydningen av at det ikke lenger finnes regler i skatteloven som hjemler ansettelse av inntekt i den enkelte kommune for etterskuddspliktige selskaper. Dette skyldes nok at selskapets henvendelse bygget på en uriktig antakelse om grunnlaget for at man for 1998 foretok underskuddsfordeling basert på etablert praksis. 1998-ligningen bygget nettopp på at det ikke var skjedd noen endring i de materielle reglene (jf kapittel 3.1), ikke som selskapet antar at anvendelsen av petrsktl § 3 bokstav c vil være upåvirket av endringer i beskatningsregler på land.

(Departementet viser til formålet med endringene i sin tolkning av § 3c. Fra enkelte er da da fremhevet at formålsbetraktninger også må tillegges vesentlig vekt når det gjelder spørsmålet om fortsatt hypotetiske egenleieberegninger for faste eiendommer på land, jf drøftelsen i kapittel 3.1. Forskjellen er imidlertid at her trekker Finansdepartementet formålsbetraktninger inn ved tolkningen av hvordan underskudd skal fordeles i forhold til en konkret bestemmelse (§ 3c), mens hjemmelen anses helt fjernet for hypotetiske egenleieberegninger – det finnes altså ingen bestemmelse å relatere formålsbetraktningene til slik Oljeskattenemnda så det.)

#### *3.2.4 Oljeskattenemndas avgjørelse*

Nemnda var ikke enig med Finansdepartementet – den står da også fritt i forhold til Finansdepartementet i lovtolkningsspørsmål. Nemnda la avgjørende vekt på at det i tillegg til ansettelse av sokkelinntekt bare er lovhjemmel for ansettelse av én inntekt land; det finnes altså ikke lovhjemmel for ansettelse av av nettoinntekt i andre kommuner enn kontorkommunen. Dette måtte også legges til grunn ved praktiseringen av petrsktl. § 3 bokstav c.

### **3.3 Salg og tilbakeleie av administrasjonsbygg m.v.**

#### *3.3.1 Innledning*

Sommeren 1996 ble et lisensfellesskaps baseanlegg, bestående av kontorlokaler, lagerbygg og kaianlegg, solgt til uavhengig eiendomsselskap for NOK 485 millioner. Kjøpesummen ble fordelt på rettighetshaverne. Ved salget var det en forutsetning at baseanlegget skulle leies tilbake for en periode varierende fra 5 til 15 år. Leiekontraktene, som ble inngått samtidig med salget, var uoppsigelige i leieperioden. Leie utgjorde første året NOK 74,9 millioner, og blir for senere år oppregulert med 100% av prisstigningen. Selskapene beregnet selv gjennomsnittlig kvadratmeterleie første året til NOK 1.977. I tillegg dekket leietakerne alle drifts- og vedlikeholdskostnader.

#### *3.3.2 Problemstilling*

Det kan vises at verdi som nåværende eller fremtidig utleieobjekt vil være den eneste relevante størrelse for vurdering av en eiendoms omsetningsverdi. Av dette følger at omsetningsverdien vil øke hvis selger for en periode er villig til å sikre kjøper et nivå på fremtidige leieinntekter ut over hva kjøper kan forvente å oppnå ved ordinær utleie i markedet. Dess høyere leienivå som sikres, og lenger periode dette leienivå sikres, dess mer vil kjøper være villig til å betale.

Gevinst ved salg av fast eiendom ville etter dagjeldende regler om stedbunden beskatning i sktl. §§ 18, 1. ledd og 20, 8. ledd, uansett bli beskattet som landinntekt med 28%. Når selger er skattepliktig etter petrisktl. § 5, og eiendommen benyttes i sokkelvirkksomheten, vil kostnader ved tilbakeleie av den samme eiendom gå til fradrag i sokkelinntekt med 78%. Særskattepliktig selger vil derfor kunne oppnå skattemessig besparelse ved at leienivået avtales høyere enn ordinær markedsleie, mot at kjøper gir kompensasjon til selger i form av et høyt salgsvederlag. Den *samlede* salg/tilbakeleie transaksjonen vil likevel kunne være markedsmessig. En motsvarende vridningseffekt finnes ikke hos kjøper, og samlet beløp til fordeling mellom landbasert kjøper og særskattepliktig selger kan derfor gjøres større på bekostning av skattekreditor.

#### *3.3.3 Problemformulering*

Det var i denne sammenheng tre spørsmål som måtte vurderes;

1. Hvorvidt det kunne godtgjøres at faktisk leie var satt (vesentlig) høyere enn ordinær markedsleie.

2. Hva som ville utgjort ordinær markedsleie.
3. Hvorvidt det i såfall foreligger hjemmel for å fravike en slik transaksjon mellom ubeslektede parter.

### *3.3.4 Faktisk leie høyere enn ordinær markedsleie?*

Tilgjengelig statistikk viste leienivåer i det aktuelle området på ca NOK 700/kvm. Det kunne imidlertid påvises at administrasjonsbygg for oljeselskaper jevnt over hadde høyere leienivå, men med ett unntak ikke opp mot det nivå som var avtalt i herværende tilfelle. Unntaket representerte en avtalt leie mellom uavhengige på NOK 2.386/kvm, som senere ble redusert til NOK 1.635/kvm. Oljeskattenemnda antok imidlertid at en enkeltstående observasjon, som sammenlignet med det øvrige materiale fremstod som et avvik, ikke kunne anses å dokumentere markedsnivå.

Et prospekt utarbeidet av kjøper hadde som basiscenario en utleieverdi på NOK 1.200/kvm. for fristilte lokaler. I en klagekjennelse fra 1996 ble godkjent en leie til beslektet selskap på NOK 2.164/kvm, basert på en matematisk funksjon hvor byggets kostpris og et brutto avkastningskrav inngikk. Nemnda anså for så vidt denne siste sammenligning som relevant, men da med funksjonsverdier hentet fra herværende tilfelle, hvilket ville gitt en leie på NOK 1.372/kvm.

Videre kunne påvises at salgsvederlaget ble fordelt i hht. plikt til å betale fremtidig leie. Således mottok en aktør som ikke hadde hatt eierinteresser i baseanlegget, men som kjøpte seg inn i lisensen etter at salg-/tilbakeleietransaksjonen var gjennomført, NOK 26,2 millioner. Det kunne også påvises at kjøper regnskapsmessig hadde aktivert en betydelig del av kjøpesum som "leiekontrakt" i balansen, og avskrev denne over en vesentlig kortere periode enn det baseanlegget for øvrig ble avskrevet. Fordeling salgsvederlag og regnskapsmessig behandling hos kjøper ble av nemnda ansett som klare indikasjoner på at en vesentlig del av salgssummen i realiteten var betaling for en kontantstrøm ut over normal utleieverdi.

Videre hadde selskapene fire år forut for transaksjonen fått gjennomført en leievurdering som konkluderte med en utleieverdi for baseanlegget på NOK 37 millioner. Vurderingen forutsatte et langsiktig leieforhold og en solid leietaker. En ny beregning basert på samme metodikk og forutsetninger, men med data fra 1996 gav en årlig utleieverdi på NOK 43,6 millioner, målt mot leie første året på NOK 74,9 millioner. Oljeskattenemnda fant å kunne tillegge leievurderingen ikke uvesentlig vekt.

Selskapene på sin side vektla sterkt at tilbakeleie på de inngåtte kontraktsvilkår medførte fleksibilitet mht. eventuelt fremtidig redusert arealbehov, sammenlignet med det å eie. Videre at baseanlegget var unikt tilpasset selskapenes behov. Etter selskapenes syn rettfærdiggjorde disse momenter en meget høy leie. Nemnda var for så vidt enig i selskapenes anførsler, men ikke i hva man utledet derav mht. leienivå. Fleksibilitet ble ansett som en plausibel begrunnelse for transaksjonen som sådan. Fleksibilitet ble imidlertid vurdert som en generell karakteristikk ved å leie sammenlignet med å eie, og ble derfor antatt hensyntatt i de ulike leiepriser det ble sammenlignet med.

At baseanlegget var unikt tilpasset selskapenes behov, ble ikke bestridt. Nemnda konkluderte imidlertid at utgangspunktet måtte være den leie som kunne tenkes oppnådd hvis baseanlegget hadde vært lagt ut på det åpne markedet, dvs. en leie minst to aktører ville vært villige til å betale. Dette til forskjell fra selskapenes marginale betalingsvillighet. Med henvisning til f.eks en budsituasjon, vurderte Oljeskattenemnda situasjonen dithen at hvis en eiendom har spesielle egenskaper som av ulike årsaker appellerer til kun en potensiell interessent, vil utleier ikke få økonomisk uttelling for disse egenskapene.

Selskapenes argumenter for hvorfor baseanlegget rettfærdiggjorde en høy leie, måtte veies opp mot det faktum at selskapene ved gjennomføring av salg-/tilbakeleietransaksjonen hadde full frihet mht. å fastsette leienivå. I denne sammenheng så nemnda som en klar svakhet at man ikke forut for transaksjonen hadde innhentet en uavhengig leievurdering. Selskapene hadde forut for nemndsbehandling innhentet en uttalelse som konkluderte med at faktisk leie måtte anses markedsmessig. I de deler av uttalelsen som var etterprøvbare ble det imidlertid påvist flere faktiske feil, og uttalelsen ble av nemnda tillagt liten vekt.

Selskapene viste også til at ca 15-20% av kostnadene ble belastet uavhengige, og at dette måtte anses som bekreftelse på at leienivået var markedsmessig. Etterprøving viste at andel kostnad belastet til uavhengige var under 1% og anførselen ble av nemnda derfor ikke tillagt vesentlig vekt.

Oljeskattenemnda fant det etter dette godtgjort at faktisk leie var satt (vesentlig) høyere enn hva som måtte antas å utgjøre en ordinær markedisleie.

### *3.3.5 Hva var ordinær markedisleie?*

Det ble tatt utgangspunkt i en leie på NOK 1.300/kvm. for hoveddelen av kontorlokalene, hvilket syntes å representere et øvre sjikt også i forhold til hva



selskapene selv hadde kunnet påvise av eksempler. De innbyrdes forskjellene mellom ulike deler av kontorlokalene som lå i den etablerte kontraktstruktur ble opprettholdt. Det ble imidlertid gjort et fradrag med NOK 75/kvm. for at leietaker dekket normale eierkostnader som utvendig vedlikehold, alle skatter og avgifter og alt vedlikehold av byggetekniske anlegg. Hva angår lagerbygget ble lagt til grunn en leie NOK 700/kvm. Dette med utgangspunkt i tilgjengelig statistikk med skjønnsmessig tillegg for nærhet til kai.

Hva angår kaianlegget ble tatt utgangspunkt i anleggets brutto inntjeningssevne, med fradrag for tenkt operatørs driftskostnader og krav til fortjeneste. Etter dette ble godkjent en leie på NOK 7,2 millioner. Kaianleggets brutto inntjeningssevne ble beregnet basert på offentlige havneavgifter og de prognoser for fremtidig bruk som eksisterte på salg-/tilbakeleietidspunktet. Selskapene anførte i denne forbindelse at offentlige satser ikke var relevant for ”denne kai til dette formål”. Selskapene anførte videre at det var faktisk bruk slik denne viste seg i ettertid som måtte legges til grunn, ikke de eksisterende prognoser. Nemnda sluttet seg ikke til selskapenes anførsler på disse punkter.

Antatt ordinær markedsleie første år utgjorde etter dette NOK 42,5 millioner dvs. ca 57% av påstand. Oljeskattenemnda fant ikke grunnlag for å fravike vilkåret om oppregulering tilsvarende 100% av prisstigningen

### *3.3.6 Hjemmelsgrunnlag for eventuelt fravik*

Ulovfestet gjennomskjæring forutsetter to kumulative vilkår; 1) at transaksjonen må ha ingen eller bare få eller underordnede privatrettslige virkninger og 2) at resultatet må være i strid med de grunnleggende hensyn bak den aktuelle skatteregel. Jfr. for eksempel Utv 1998 s. 841.

Selskapene anførte at den samlede transaksjonen var forretningsmessig begrunnet og hadde virkninger for selskapene utover de skattemessige. Begrunnelsen for salg-/tilbakeleie ble anført å være et ønske om fleksibilitet mht. eventuelt fremtidig redusert arealbehov, samtidig som baseanlegget ble avhendet på et ”antatt gunstig tidspunkt”. Da ett av de to kumulative vilkår for ulovfestet gjennomskjæring således ikke var oppfylt, var det etter selskapenes syn ikke grunnlag for dette.

Selskapene anførte videre at allokering ved bruk av tilordningsprinsipper heller ikke var aktuelt. Tilordningsprinsipper innebar i følge selskapene ”ikke noe annet enn at det kan foretas tilordning (korreksjon) i henhold til den underliggende privatrettslige realitet mellom partene i en transaksjon”. Dette medførte at tilordning ikke kunne gi et annet resultat enn det privatrettslige,

med mindre avtalen *sett under ett og for begge parter* ikke var markedsmessig. Det ble konkludert med at man således med hjemmel i tilordning ikke kunne sette til side ett element i avtalen, i dette tilfelle leienivået.

Oljeskattekontoret har på sin side anført at det eksisterer en gjensidig avhengighet mellom leie og salgsvederlag. En høy leie kan kompenseres med et økt salgsvederlag. Tilsvarende kan en lav leie kompenseres med et lavt salgsvederlag. Virkningen vil i begge tilfelle være en avtale som fremstår som tjenlig og markedsmessig for begge parter. Nemnda fant derfor ingen grunn til å betvile at den *samlede* salg-/tilbakeleietransaksjonen var forretningsmessig begrunnet og inngått til markedsmessige vilkår. Det var imidlertid etter Oljeskattenemndas syn ikke påvist noen forretningsmessig begrunnelse for det leienivå selskapene fritt hadde kunnet velge. Tvert i mot var det godtgjort at faktisk leie var satt (vesentlig) høyere enn hva som måtte antas å utgjøre en ordinær markedsleie.

Det rettslige utgangspunkt vil være den alminnelige fradragshjemmel i sktl. § 44, 1. ledd, hvorefter det kan innrømmes fradrag for ”utgifter ...pådratt til inntektens ervervelse...”. I dette ligger et krav om tilknytning mellom den aktuelle utgiften og skattyters inntekt. Utgiften må henføres til riktig inntekt. Har skattyter ulike inntekter, må det tas stilling til *hvilken* inntekt utgiften er knyttet til. I herværende tilfelle må det tas stilling til om utgiften er knyttet til det inntektsgrunnlag som følger av petrsktl, og som omfatter inntekter knyttet til utvinning av petroleumsforekomster. Eller om utgiften er knyttet til det inntektsgrunnlag som følger av reglene om stedbunden beskatning, og som omfatter gevinsten ved salget av baseanlegget.

Det vil normalt være nær sammenheng mellom utøvelse av næringsvirksomhet, i dette tilfelle petroleumsvirksomhet, og behovet for lokaler. Leiekostnader vil derfor i utgangspunktet være tilknyttet det første av disse inntektsgrunnlagene, og derfor også kunne fradragsføres mot sokkelinntekt. Dette vil imidlertid bare gjelde den delen av leien som ligger innenfor hva som må antas å utgjøre ordinær markedsleie. For den overskytende del av leien foreligger ikke den nødvendige tilknytning til sokkelinntekt. Merleien er derimot relatert til salgssituasjonen. Etter nemndas vurdering ble merleien pådratt for å oppnå et forhøyet salgsvederlag. Ved at salgsvederlaget henføres til beskatning som landinntekt, og merleien er en utgift til ervervelse av denne inntekten, har merleien tilknytning til landinntekten.

Oljeskattenemnda la etter dette til grunn at leiekostnad ut over ordinær markedsleie ikke kunne fradragsføres mot sokkelinntekten, men derimot måtte

henføres til fradrag i landinntekten. Selskapenes anførsel om at man ikke kunne vurdere leienivået isolert, ble således ikke ansett riktig.

### **3.4 Reklame-, sponsor- og representasjonsutgifter**

Det gis hvert år et betydelig antall bidrag til ulike typer frivillige organisasjoner, ideelle stiftelser, offentlige arrangementer osv. Beløpsmessig er som oftest ikke det enkelte bidrag stort. Samlet for hele utvinningsnæringen er imidlertid ikke beløpet uvesentlig.

Som den alt overveiende hovedregel utgiftsføres slike bidrag som reklame-/sponsorutgifter med henvisnings til hovedregelen i sktl. § 44 første ledd om utgifter til inntektens ervervelse.

Slike utgifter har ved tidligere ligningsbehandlinger vært gjenstand for en mer sporadisk/tilfeldig kontroll. Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 1999 ble det derfor i forkant besluttet å foreta en utvalgskontroll. Etter hvert som ligningen skred frem, fikk imidlertid kontrollen mer og mer karakter av å være gjennomgående. Slik sett ble kanskje kontrollene uforholdsmessig tidkrevende, sett i forhold til den provenymessige betydning. Det er imidlertid oljeskattemyndighetenes håp at gjennomgangen for 1999 skal bidra til at selskapene får et mer bevisst forhold til de krav som må oppfylles for at fradrag kan kreves og at det legges opp betryggende rutiner for håndtering av slike bidrag. Og da på en slik måte at det gjør selve kontrollen av fradragsspørsmålet lettere.

I LigningsABC 1999 s. 786 heter det om reklame m.v.:

Reklame er tiltak som går ut på å fremheve bedriften og/eller dens produkter/tjenester overfor kjøpermassen for derved å øke omsetningen. Utgifter til reklame i inntektsgivende virksomhet er fradragsberettiget ved inntektsfastsettelsen.

---

Reklameutgifter må avgrenses mot ikke fradragsberettigede utgifter til gaver, representasjon, smøring og bestikkelser,...

---

Sponsorutgifter er fradragsberettiget i den utstrekning de kan sies å ha reklameverdi.

I tilknytning til sponsing vil det også kunne oppstå kostnader som må kunne klassifiseres som sosiale utgifter – her må det foretas en avgrensning mot lønn. Forutsetningen for at ytelsen skal regnes som sosiale utgifter er at det dreier seg

om velferdstiltak som skal fremme arbeidsinnsatsen og knytte de ansatte til bedriften. Det videre en forutsetning at ytelsene ikke gis i en slik form at de bare kommer enkelte utvalgte til gode, men må ha et visst generelt preg.

Reklamedefinisjonen i LigningsABC'en kan synes noe snever, ved ligningsbehandlingen ble følgende spørsmål vurdert:

- 1) Bidrag til ideelle organisasjoner m.v. kan ikke sies å fremheve rene utvinningsselskaper overfor kjøpermassen, dvs. internasjonale selskaper som kjøper råolje. Vil slike bidrag derfor måtte bedømmes som gaver, eller skal det anlegges en videre betraktningssmåte der det antas at utvinningsselskapet har et *profileringsbehov* som på andre måter fremmer utvinningsnæringen (selv om altså ikke selve salget eller salgsinntektene økes)?
- 2) Gitt at fradrag skal innrømmes, hvordan bedømme forholdet mellom ytelse og motytelse?
- 3) Hvilken betydning skal det tillegges at enkelte selskap også driver nedstrømsvirksomhet i Norge? Vil enhver profilering først og fremst fremme denne virksomhetene?
- 4) Rammes bespisning i forbindelse med sponsorarrangementer av reglene om representasjon? Hva med arrangementer som har til hensikt å profilere selskapet der bespisning er en del av arrangementet?

Ad 1) Selv om behovet antas å være lite, antas det at kostnader knyttet til profilering må være fradragsberettiget som en form for reklameutgift. En positiv profil kan fremme rekrutteringen, skape positive holdninger innad (sosiale utgifter), medvirke til at underleverandører og tjenestetilbydere ønsker å inngå avtaler og skape en positive holdning hos offentlige myndigheter lokalt/nasjonalt (ikke smøring). Alt dette kan igjen bidra til øket avkastning.

Ad 2) Utgangspunktet her er at det må være et rimelig forhold mellom ytelse og motytelse. Dette er et skjønnsmessig utgangspunkt som kan være vanskelig å anvende i praksis. En forutsetning er imidlertid at det må foreligge en *avtalt motytelse*. Denne motytelsen må på en eller annen måte representere et *begrenset gode*, man må få en eksklusiv rett i konkurranse med andre (andre må bli utelukket ved at vedkommende får retten). Dette betyr selvsagt ikke at det ikke kan være flere forskjellige sponsorer eller bidragsytere. Men dersom muligheten er ubegrenset i den forstand at alle som gir får motytelsen, så vil gavepreget være særdeles fremtredende.

Når det gjelder den konkrete vurderingen av motytelsen, er det for eksempel klart at en annonse i medlemsblad til mindre eventuelt lokale organisasjoner ikke kan være verdt så mange tusen kroner. Det var flere eksempler ved

ligningen hvor nemnda reduserte det fradragsberettigede beløp som følge av manglende forholdsmessighet. Enda flere var imidlertid eksemplene der fradrag ble nektet i sin helhet fordi det ikke kunne dokumenteres noen avtalt motytelse.

Ad 3) Spørsmålet her illustreres best ved et praktisk eksempel: anta at to selskaper sponser samme arrangement med samme beløp. Det ene selskapet driver utelukkende oppstrømsvirksomhet, mens det andre selskapet i tillegg - enten i samme selskap eller i et beslektet selskap - også driver nedstrømsvirksomhet. Skal det rene utvinningsselskapet få fradrag for hele beløpet i særskattepliktig inntekt, mens det integrerte selskap må henføre hele eller deler av beløpet til fradrag i inntekt av landbasert virksomhet? Svaret her vil som oftest være ja. Utgangspunktet må være det samme for reklameutgifter som for øvrige utgifter, nemlig at de må henføres til fradrag i den næring de har fremmet etter en objektiv vurdering. Om hensikten har vært profilering av oppstrømsvirksomheten kan ikke være avgjørende.

Det må altså foretas en vurdering av hvilken næring som antas å ha økonomisk fordel (nytte) av reklamen og så fordele "bidraget" forholdsmessig. En slik skattemessig behandling, kan ved første øyekast synes som forskjellsbehandling. Det er neppe tilfelle. *Realiteten vil være forskjellig for de to selskapene.* Det kan ikke være tvilsomt at det integrerte selskapet får vesentlig mer igjen for pengene enn oppstrømsselskapet.

Dersom et selskap også driver med salg av bensin, må det kunne legges til grunn at den *totale* reklameverdi for et slikt selskap er vesentlig større enn for et rent utvinningsselskap selv om de to selskapene har sponset et arrangement med samme beløp. For et integrert selskap må det kunne antas at profileringsverdien for utvinningsvirksomheten er svært begrenset, nærmest marginal, i forhold til den reklameverdi nedstrømsvirksomheten oppnår overfor bensinkundene. Det vil da i slike tilfeller være i samsvar med så vel bedriftsøkonomiske prinsipper som sktl. § 44, første ledd å fordele utgiftene forholdsmessig etter den nytteverdi utgiftene antas å ha for de ulike virksomheter.

Resultatet vil da bli at denne "forskjellsbehandling" i realiteten er en likebehandling av de to selskaper, idet begge selskaper får fradrag i den næring bidraget har fremmet. Bidraget fordeles til fradrag forholdsmessig mellom de ulike virksomheter, og fradraget gis i det skatteregime som bidraget antas å generere økte inntekter i.

Ad 4) Sponsede organisasjoner, idrettslag osv. arrangerer ofte bespisning i tilknytning til de ulike aktiviteter som sponses. Ofte får da sponsor anledning til å invitere med ansatte, kunder, presse, offentlige ansatte m.v. til disse

arrangementene, herunder bespisningen. Oljeskattenemnda vurderte ved årets ligning om den del av kostnadene som gjaldt bespisningen av de som ikke er ansatte i selskapet, rammes av reglene om representasjon. Flertallet i nemnda mente at denne form for bespisning ikke kunne bedømmes annerledes enn andre former for bespisning, og at derfor reglene om representasjon skulle anvendes. Da dette standpunkt kunne oppfattes som en praksisendring, ble det besluttet at selskapene skulle orienteres om dette standpunkt i forkant av ligningen for 2000, og at det ikke skulle gjøres fravikelser for 1999.

Ett medlem (Poulsen) mente at sponsorutgifter måtte bedømmes som en ”pakke” og at bespisningen ikke kunne skilles ut.

I forlengelsen av disse betraktningene ble det også tatt opp tilfeller der selskapene har egne arrangementer – gjerne med kunstneriske innslag – for å profilere selskapet og hvor ofte bespisningen er en ikke uvesentlig del av arrangementet. Også slik bespisning omfattes da av reglene om representasjon. Det kan i den forbindelse vises til Brudvik, Skatterett 1998, s. 373, hvor det heter (i tilknytning til avgrensning i forhold til sosiale utgifter):

Har tilstelningen også representasjonsformål, for eksempel ved at det deltar representanter for forretningsforbindelser, offentlige myndigheter og presse. for eksempel ved bedriftsjubileer, nybygg og lignende, antas det at bare de bevertningsutgifter som etter en forholdsmessig fordeling faller på gruppen innehaver, personale (med ektefeller) kan fradras.

Det syn som her kommer til uttrykk kan tyde på at alle former for bespisning bekostet av skattyteren som ikke gjelder ansatte m.v., må bedømmes etter reglene om representasjon.

### **3.5 nmVOC-kostnader**

nmVOC (**n**on **m**ethane **V**olatile **O**rganic **C**ompounds) er en betegnelse for flyktige, organiske komponenter som fordampes fra blant annet råolje. De ulike elementene i nmVOC har forskjellig miljøimplikasjoner. Det er imidlertid vanlig å se alle gassene under ett når internasjonale utslippsforpliktelser skal innfris. Miljøeffektene blir angitt å være:

- Dannelse av bakkenært ozon kan gi skade på helse, avlinger og bygninger
- Kan gi lufveisskader ved direkte eksponering
- Et indirekte bidrag til drivhuseffekten ved at CO<sub>2</sub> og ozon dannes når nmVOC reagerer med luft i atmosfæren

En ikke uvesentlig del av nmVOC-utslippene i Norge skjer ved bøyelasting til havs, og har til nå i stor grad vært knyttet til bøyelastingen på Statfjord og

Gullfaks. Nye utbyggingsløsninger hvor man baserer seg på lagring av oljen i flytende innretninger under atmosfæriske forhold, vil kunne gi høyere utslipp av nmVOC enn hva som er tilfellet på felt hvor lagringen skjer i sålen på plattformen. Dette skyldes at det ved slike løsninger også vil oppstå utslipp ved produksjon inn på lageret. Det må derfor påregnes ikke uvesentlige kostnader i fremtiden ved utprøving av metoder og iverksettelse av tiltak for å redusere disse utslippene.

Her er det den skattemessig behandling av kostnader som pådras med sikte på å redusere nmVOC-utslipp ved selve bøyelastingen som skal behandles. Tiltakene mot den type luftforurensning som her omtales, har sitt grunnlag i internasjonale forpliktelser og som er gjennomført ved pålegg rettet mot oljeutvinningsselskaper fra norske miljømyndigheters side.

For å utvikle teknologi til dette, har oljeselskapene tatt initiativ til et prøveprosjekt som går ut på bygging og uttesting av to prøveanlegg som installeres ombord på bøyelastende skip. Det foreligger to ulike konsepter, ett hvor gassene skal gjenvinnes til lastetankene, og ett der gassene gjenvinnes til bruk som brensel i skipene. Det første anses mest aktuelt for eldre skytteltankere, mens det andre anses mest aktuelt på nye skip. Dersom prosjektet blir ansett vellykket, vil det bli installert slike anlegg om bord på alle bøyelastende skip.

Selskapene har ved flere anledninger tatt opp spørsmålet om skattemessig behandling av kostnadene ved installasjon av slike anlegg. Ut fra rent tekniske forhold er det mest aktuelt å installere anleggene på båtene, og ikke på plattformene. Fordi ombordlastingen representerer det skattemessige skillet mellom sokkel og land når normprisen fastsettes fob feltet<sup>58</sup>, har man stilt spørsmål om det vil foreligge fradragsrett for slike kostnader i særskattepliktig inntekt. Dette skyldes altså at selve den fysiske gjennvinningsaktivitet foregår etter den geografiske grensen for særskattepliktig utvinningsvirksomhet. I utgangspunktet får den geografiske grensen også en ganske avgjørende betydning for den saklige avgrensningen (dvs. hva som skal anses å være inntekt/kostnad knyttet til utvinning og rørledningstransport). Men som påpekt innledningsvis i kapittel 3.1: også aktivitet/innsatsfaktorer som foregår/befinner seg utenfor den geografiske grensen vil kunne inngå som en del av utvinningsvirksomheten. Det sentrale spørsmål er hvorvidt aktiviteten fremmer utvinningen som sådan, dvs. selve kjernen i utvinningsbegrepet som er forflytting av petroleum fra grunnen og frem til den geografiske grensen. Eksempelen på aktivitet som foregår utenfor den geografiske grense, men som anses som en del av utvinningsvirksomheten, og som alltid nevnes i denne

---

<sup>58</sup> Jf normprisskatteforskriftens § 2

sammenheng, er den administrasjonen av virksomheten på sokkelen som foregår på land.

Oljeskattenemnda avga i juni 1999 etter anmodning en bindende forhåndsuttalelse som la til grunn at kostnadene knyttet til reduksjon av nmVOC-utslippene var å anse som utgifter ved lasteprosessen, og ikke ved transporten. Følgelig ville det bli gitt fradrag i særskattepliktig inntekt. Uttalelsen ble avgitt under forutsetning av at selskapene finansierte anlegget ved installasjon på rederes tankskip, og beholdt eiendomsretten i avskrivningsperioden.

I oktober 2000 har Oljeskattenemnda, etter en ny anmodning, avgitt enda en uttalelse med samme konklusjon, basert på de forutsetninger at rederne vil finansiere og installere anleggene selv, og belaste utvinningsselskapene en særskilt tariff for denne tjenesten.

Skattespørsmålet ved årets ligning gjaldt imidlertid ikke spørsmålet om fradragsrett i særskattepliktig inntekt, men den skattemessige behandlingen av kostprisen for de to prøveanleggene. Tidligere år hadde selskapene lagt til grunn en forutsetning om fremtidig salg av anleggene, slik at de direkte kostnadene hadde blitt aktivert som omløpsmiddel og de øvrige kostnader hadde blitt utgiftsført som FoU. På slutten av året 1999 hadde imidlertid forutsetningene om salg bortfalt, og enkelte av selskapene hadde omklassifisert anleggene til driftsmidler i regnskapet og krevet 20% saldoavskrivninger.

Spørsmålet var etter dette om det skulle foretas en mer omfattende aktivering av kostnader enn det selskapene hadde gjort. Kontoret viste til at det fra 1999 foreligger en ny særskilt lovbestemmelse inntatt i skatteloven § 50 sjette ledd (ny skattelovs § 14-4 sjette ledd), som bestemmer at kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Dersom det skulle pålegges aktiveringsplikt som driftsmiddel, ble det også et spørsmål om hvordan kostnadene pådratt i 1998 skulle behandles skattemessig.

Oljeskattenemnda fant å ville pålegge selskapene å aktivere kostnadene for 1999 som tilvirkning av driftsmiddel, jfr. nevnte bestemmelse i sktl. § 50 sjette ledd. Når det gjaldt tidligere års kostnader til prøveprosjektet fant nemnda å legge til grunn at selskapenes behandling i regnskapet var avgjørende. Aktiverte beløp for 1998 ble omklassifisert til driftsmiddel, og det ble gitt adgang til 20% saldoavskrivninger av aktiverte beløp for 1998 og 1999.



### **3.6 Naturressursskatt**

#### *3.6.1 Innledning*

Etter sktl §§ 19 A-2 og A-3 skal skattepliktige som eier vannkraftverk betale naturressursskatt til de kommuner og fylkeskommuner som er tilordnet kraftanleggsformue etter sktl. § 19. Denne skatten er en avgift på hydroelektrisk produksjon som sikrer kommuner hvor vannføringen påvirkes av regulerings tiltak en andel av inntektene fra produksjonen. Avgiften er fradragsberettiget i "fellesskatt" til staten, se § 19 A-2 nr.4. Spørsmålet ved ligningen var hvorvidt den også var fradragsberettiget i skatt til staten på sokkelinntekt. Spørsmålet hadde provenymessig betydning, da selskapet ikke fikk utlignet tilstrekkelig skatt på inntekt til land til å dekke naturressursskatt. Den delen som da ikke kom tilfradrag måtte i så tilfelle fremføres.

#### *3.6.2 Selskapets påstand og begrunnelse*

Selskapet la til grunn at fremført naturressursskatt fra 1998 og 1999-års naturressursskatt skulle fordeles mellom skattekreditorene sokkelkommunen og landkommunen (begge vedrørende statsskatt) ved utligning av 28% skatt på alminnelig inntekt.

I utgangspunktet er skatt fra etterskuddspliktige statlig. Bestemmelsen i sktl. § 19A om at skattepliktige som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft skal svare naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner, er imidlertid et unntak fra dette. Naturressursskatten fastsettes som en avgift pr kwh produsert, hvor produksjon beregnes etter nærmere regler. Fra skl. § 19 A-2, 4. ledd siteres:

Naturressursskatt kan ikke kreves som fradrag i alminnelig inntekt.

Naturressursskatt kan kreves fratrasket i utlignet fellesskatt til staten. Dersom naturressursskatten overstiger fellesskatt for inntektsåret, kan det overskytende fremføres til fradrag senere år med rente som departementet fastsetter i forskrift. Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen.

Frdrag i skatt påvirker ikke skattepliktig inntekt på sokkel eller land, verken direkte eller gjennom fordeling av finansposter. Videre tilfaller utlignet skatt på både sokkel og land samme skattekreditor – staten. Men siden selskapets utlignede skatt i alminnelig inntekt på land var over 20 millioner kroner mindre enn (fremført og utlignet) naturressursskatt, ville dette beløpet måtte fremføres (med rente) etter reglene i § 19 A-2 nr. 4, 3. punktum.

I begrunnelsen for sin påstand viste selskapet innledningsvis til ovenfor siterte bestemmelse (fradrag i utlignet fellesskatt) som selskapet forstår som all statsskatt selskapet betaler. Videre heter det:

.. Etter skatteloven § 19 A-2 nr 4 kan naturressursskatt kreves fratrukket i utlignet fellesskatt til staten. Dette gjelder i all statsskatt selskapet betaler, og ikke bare skatt knyttet til kraftproduksjon.

Etter statsskattevedtaket § 3-3 skal selskaper svare statskatt til staten med 28%. Videre skal skattepliktige som har inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport svare skatt til staten med 28% av slik inntekt.

Petroleumsskatteloven har ingen unntak når det gjelder fradrag for naturressursskatt. Vi har derfor lagt til grunn at naturressursskatt kan fratrekkes i all ordinær statsskatt. ..

### *3.6.3 Kontorets vurdering*

Etterskuddspliktige selskaper betaler ikke lenger ”fellesskatt”. Det vises i den forbindelse til Ot.prp. nr 78 (1999-2000) kapittel 5, s. 21, 1. spalte, annet avsnitt:

Frå og med inntektsåret 1998 er aksjeselskap og andre etterskottspliktige skattyttarar berre skattepliktig til staten, og skal ikkje lenger betale fellesskatt.

Kapittel 5 i ovenfor nevnte Ot.prp. omhandler nettopp de endringer som må gjøres i skatteloven av 1999 vedrørende naturressursskatt som følge av dette faktum. Endringen inntatt i sktl. § 18-2 fjerde ledd lyder slik:

Selskaper og innretninger som nevnt i § 2-36 annet ledd kan kreve naturressursskatt fratrukket i utlignet skatt til staten av alminnelig inntekt.

Denne endringen er gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2000. Om inntektsåret 1999 heter det imidlertid:

For inntektsåret 1999 legg ein ikkje fram noko forslag om lovendring, då skatteloven av 18. august 1911 nr. 8 blei oppheva ved siste årsskifte.

Departementet legg til grunn at også skatteloven av 1911 § 19 A-2 nr. 4 må forståast slik at for etterskottsskattepliktige skal naturressursskatten komme til frådrag i utlikna inntektsskatt til staten for inntektsåret 1999, jf. Stortinget sitt skattevedtak § 3-3.

For inntektsåret 1999 er det altså klart at det skal kunne gis fradrag i ”utlignet skatt til staten av alminnelig inntekt”.

Når det i Ot.prp. nr. 78 heter at etterskuddspliktige ikke betalte fellesskatt til staten i 1998 er det imidlertid feil. Forholdet var nemlig for dette inntektsåret at bortfallet av kommunal skatt for etterskuddspliktige ble gjennomført ved at kommunal sats ble satt til 0%, mens fellesskatt til staten ble satt til 28% i statsskattevedtakets § 3-2 (jf her bl.a. vedtak av 30.11.98 nr. 1215). Forhistorien gir her klare indikasjoner mht hvilke ilignede skatter naturressursskatten var ment å skulle trekkes fra i: først (1998) tas altså hele statsskatten som fellesskatt. Deretter (1999) tas siste strekpunkt i §3-2 (om fellesskatt for andre skattepliktige enn dødsbo og personlig skattepliktige) ut og en ny § 3-3 opprettes hvoretter etterskuddspliktige (jf sktl. § 15 A-1) skal svare skatt til staten med 28%. Denne bestemmelsen kommer altså istedenfor fellesskattebestemmelsen fra 1998. For skattyterne har den ingen realitetsbetydning – samlet skattesats blir uansett 28. Grunnen til at man ikke lenger opererer med betegnelsen fellesskatt for etterskuddspliktige er at denne bare brukes i de sammenhenger fellesskatten sammen med kommunale satser skal utgjøre 28%. En naturlig slutning er derfor at når sktl. § 19 A-2 nr. 4 for inntektsåret 1999 fortsatt opererer med begrepet fellesskatt, så må det likestilles med den statsskatt som har avløst den tidligere fellesskatten, dvs. statsskatten ilignet med hjemmel i statsskattevedtakets § 3-3.

Denne slutningen bekreftes da også av omtalen i Ot.prp. nr. 78 av hva naturressursskatten kan fradras i for inntektsåret 1999: det vises utelukkende til vedtakets § 3-3 og ikke vedtakets § 4-1 som gjelder den ordinære skatt som skal betales for sokkelinntekt. Skattesatsen her er den samme som for statsskatt på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige, nemlig 28 %. Det er imidlertid viktig å merke seg at denne skatten, som i statsskattevedtaket kalles ordinær skatt, aldri har hatt noe element av fellesskatt i seg slik denne har fungert i skattesystemet.

Ot.prp. nr. 78 forutsetter som påpekt ovenfor at det også for 1999 skal gis fradrag i ”utlignet skatt til staten av alminnelig inntekt”. Velger man å legge hovedvekten på dette og tillegge prp.’ens henvisningen til statsskattevedtakets § 3-3 mindre betydning, vil det være avgjørende om vedtakets § 4-1 om ordinære skatter skal likestilles med skatt på alminnelig inntekt.

Statsskattevedtaket § 4-1 første og tredje ledd hadde følgende ordlyd for inntektsåret 1999:

*Ordinære skatter*

Skattepliktige som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i

petroleumsskatteloven, skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

....

Av inntekt svares skatt med 28 pst. med mindre det skal svares skatt på inntekt etter § 3-3. 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.

Det går klart frem av denne bestemmelsen at fastsettelsen av beregningsgrunnlaget skal skje i samsvar med petroleumsskatteloven. Riktignok skal reglene vedrørende fastsettelse av alminnelig inntekt til kommunen gis tilsvarende anvendelse (forutsetningsvis hvis ikke petrsktl. bestemmer noe annet); men dette er ikke noe annet enn petroleumsskattelovens eget system: skattelovgivningen fungerer som utfyllende lovgivning. Det er altså uansett petroleumsskatteloven som er hjemmelsgrunnlaget.

Klagenemnda har i en sak som gjaldt spørsmålet om overskytende godtgjørelse (på aksjeutbytte) kunne fordeles til fradrag i sokkelskatt, også vurdert betydningen av skattelovens begrep "alminnelig inntekt" i forhold til petroleumsskattelovens inntektsbegrep. Fra Klagenemndas kjennelse fra våren 1999 siteres:

I selskapsskatteloven § 3-3 er godtgjørelse definert slik:

”Med godtgjørelse menes mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.”

Selskapsskatteloven § 3-4 lyder slik:

«1. Skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge for mottatt utbytte gis fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt. Dette gjelder bare dersom det utdelende selskap er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, og utbyttet er lovlig utdelt fra selskapet. Utdeling fra obligasjonsfond gir ikke rett til fradrag for godtgjørelse.

2. Dersom godtgjørelsen overstiger utlignet skatt av alminnelig inntekt i ligningsåret, fremføres det overskytende til fradrag i skatt av alminnelig inntekt i senere år.

Skatteloven § 53 gis anvendelse så langt reglene passer.»

Pkt 1 fastsetter at fradrag for godtgjørelse gis i utlignet skatt av alminnelig inntekt.

I Ot prp nr 35 (1990-91) er godtgjørelsesmetoden nærmere omtalt på s 189-191. Fra side 190 gjengis:

«Også reglene om fradragsrett for godtgjørelsen i utlignet skatt foreslås tatt inn i selskapsskatteloven. Dette skattefradraget er begrenset til å gjelde

skatt på alminnelig inntekt, dvs. til den utlignede skatten til kommune, fylkeskommune og skattefordelingsfondet. Bakgrunnen for dette er at utbytte bare inngår i beregningsgrunnlaget for alminnelig inntekt, men ikke ved beregning av personinntekten. Det er derfor rimelig at fradragsretten begrenses til de skattearter som utlignes på utbytte.»

”Alminnelig inntekt” brukes i enkelte sammenhenger også om 28%-grunnlaget i sokkelinntekt. Petroleumsloven anvender imidlertid ikke dette uttrykket. I vedtaket om statsskatt er heller ikke dette grunnlaget direkte omtalt som alminnelig inntekt.

Som fremholdt i forarbeidene er skattefradraget begrenset til å gjelde skatt på alminnelig inntekt. Dette er omtalt som den utlignede skatten til kommune, fylkeskommune og skattefordelingsfondet, jf sitatet ovenfor.

Av sokkelinntekt svares bare statsskatt. Mottatt utbytte er dessuten ikke skattepliktig i sokkeldistriktet, og det er da ikke urimelig å nekte fradragsrett i sokkelskatt. Klagenemnda viser også her til de uttalelser som foran er gjengitt fra selskapsskattelovens forarbeider. Dette tilsier at uttrykket alminnelig inntekt i denne sammenheng ikke omfatter 28%-grunnlaget for sokkelinntekt.

Klagenemnda er etter dette kommet til at selskapsskatteloven § 3-4 nr 1, må forstås slik at godtgjørelsesfradrag ikke kan gis i sokkelinntekt.

Nemnda presiserer at avgjørelsen gjelder ”i denne sammenheng”. Etter kontorets oppfatning har Klagenemndas vurderinger i spørsmålet om godtgjørelsesfradraget klare paralleller til den saken som her drøftes. Dette fremgår klart av nemndas betraktninger.

#### *3.6.4 Oljeskattenemndas avgjørelse*

Oljeskattekontoret innstilte etter dette på at utlignet naturressursskatt ikke kunne komme til fradrag i utlignet ordinær petroleums-skatt. Kontoret la her avgjørende vekt på bakgrunnen for de regelendringer som var gjort og det system for fradrag for naturressursskatt som dermed var etablert, samt den klare angivelse (henvisningen til ssv. § 3-3) i Ot.prp. nr. 78 vedrørende hvilke skatter det var ment å gi fradrag i.

Oljeskattenemnda tiltrådte kontorets innstilling.

### ***3.7 Kostnader knyttet til vurdering av mulig tilførsel av egenkapital/søking etter alliansepartnere – fordeling på ulike virksomhetsaktiviteter***

#### Faktum:

Saken gjaldt et oljeselskap som også, ved bruk av datterselskaper, drev oljevirksomhet i andre land, samt annen virksomhet (bl.a. eiendomsselskap) i Norge. Selskapet hadde pådratt seg konsulentkostnader på knappe 90 millioner kroner. Det ble opplyst at konsulentkostnadene knyttet seg til et prosjekt som gjaldt søken etter alliansepartnere og derigjennom ny egenkapital, selskapets likviditet var anstrengt.

#### Selskapets skattemessige behandling av kostnadene:

Selskapet anså kostnadene i sin helhet som morselskapskostnader, i andre sammenhenger også omtalt som aksjeeierkostnader. Dette er, jf bl.a. OECD's retningslinjer, kostnader som utelukkende gjelder morselskapet som eier, og som derfor, etter en armlengdebetraktning, bare skal fradras i morselskapet. Kostnadene anses altså ikke å ha noen nytte for datterselskapene vurdert som selvstendige selskaper uavhengig av morselskapet.

Selskapet fordelte konsulentkostnadene forholdsmessig mellom sokkel og land basert på "årets resultat før netto finans til fordeling" – selskapet begrunnet dette med at det var "rimelig" å benytte denne fordelingsnøkkelen fordi selskapets norske sokkelvirksomhet var den betydeligste og at "uavhengig av hvilken fordelingsnøkkel som benyttes bør den skjønnsmessige fordeling reflektere dette."

Konsekvensen av selskapets metode var at ca 99% av kostnadene ble henført til fradrag i sokkel.

Subsidiært hevdet selskapet at om en annen metode skulle anvendes måtte fordelingen bygge på markedsverdier av selskapets investeringer pr. tidspunkt for avslutningen av konsulentoppdraget.

#### Oljeskattekontoret:

Kontoret var enig med selskapet i at kostnadene måtte bedømmes som relatert til morselskapet. Kostnadene ble antatt å knytte seg til selskapets muligheter for fremtidig drift, men ikke til bestemte investeringer. Kontoret kunne vanskelig se

noe grunnlag for å ekskludere noen av selskapets investeringer ved fordelingen av kostnadene mellom sokkel og land. Når inntekt ble brukt som fordelingsgrunnlag ville dette gi et tilfeldig resultat siden en vesentlig del av investeringer på "land" bestod i aksjer i datterselskaper.inntekt fra disse investeringene ville komme i form av utbytte, en størrelse som eieren selv kunne fastsette og dermed i stor utstrekning "bestemme" størrelsen av fradrag i hhv sokkel og land. Uansett ville en kostnadsfordeling basert på ett års inntekt ikke være riktig når kostnaden i utgangspunktet var knyttet til fremtidig drift – egentlig et evighetsperspektiv.

Kontoret mente derfor det måtte være riktig å ta utgangspunkt i selskapets balanseførte verdier. Verdiene av et gode skal teoretisk reflektere fremtidig inntjening. Slik sett har selskapet rett i at markedsverdier ville være det riktige grunnlaget. Av praktiske grunner foreslo imidlertid kontoret at regnskapsmessige verdier skulle legges til grunn. Selskapet kunne bare i en viss utstrekning gi anslag over markedsverdier – og da på tidspunkt for avslutningen av prosjektet – dessuten mente kontoret å kunne påvise at markedsverdiene på land i hvert fall ikke var lavere enn de bokførte. Kontoret mente videre at riktig tidspunkt for fastsettelse av grunnlaget for fordelingen måtte være ved oppstart av prosjektet; prosjektet var på en måte satt i gang for å "forsvare" de verdier man da hadde. Kostnadene måtte derfor fordeles på basis av disse verdiene.

Virkningen av kontorets forslag ville være en fradragsføring i sokkelinntekt av noe over 70% av kostnadene.

#### Oljeskattenemnda:

Oljeskattenemnda tiltrådte kontorets forslag.

### ***3.8 Fordeling av restruktureringskostnader ved fusjon mellom to selskaper***

#### Faktum:

Etter fusjon på morselskapsnivå mellom to internasjonale oljeselskaper ble det foretatt en reorganisering av det fusjonerte selskapets to datterselskaper i Norge. Begge selskapene skulle (i hvert fall gjaldt det for inntektsåret 1999) videreføres som selvstendige selskaper, men ha ett felles hovedkontor. Det oppstod i den forbindelse kostnader direkte knyttet til reorganiseringen.

Selskapene:

Restruktureringskostnadene ble av selskapene utgiftsført i det selskapet kostnadene oppstod. Selskapene synes å mene at bestemmende for hvor kostnadene skal føres er hvilket selskap som er juridisk forpliktet til å utrede utgiftene.

Oljeskattekontoret:

Kontoret mente at fordelingen av disse kostnadene måtte foretas ut fra nyttebetraktninger som igjen er forankret i en armlengdestandard. Dersom to uavhengige selskaper forhandler om samordning av driften vil ingen av dem akseptere å måtte dekke det meste av kostnadene knyttet til dette dersom det andre selskapet vil motta de største fordelene.

Som et eksempel kan man tenke seg to helt identiske bedrifter som skal samordne driften. Begge selskapene vil tjene like mye på samordningen. Det ene selskapet vil imidlertid måtte legge ned kontoret sitt og dermed pådra seg en rekke kostnader. Dersom selskapet som skal legge ned kontoret sitt ikke blir kompensert for dette, vil de to selskapene aldri kunne bli enige om hvilket kontor som skal legges ned. Uten slik kompensasjon kan det faktisk oppstå tilfeller der samordningen er lønnsom totalt sett, samtidig som det ene selskapet taper på samordningen.

Kontoret foreslo etter dette en fordeling basert på det enkelte selskaps forventede sparte kostnader. Opplysninger om dette hadde selskapene gitt i forbindelse med §10-søknaden knyttet til fusjonen på morselskapsnivå.

Oljeskattenemnda:

Nemnda tiltrådte kontorets innstilling.

### ***3.9 Fremføring mot land av allerede reservert sokkelunderskudd***

Skattelovgivningens system er at retten til å føre underskudd mot årets/senere års overskudd tapes dersom denne retten ikke brukes når muligheten foreligger, se sktl. § 53 første ledd. Innenfor petroleumsbeskatningen har man imidlertid et unntak fra denne regelen. Sokkelunderskudd kan *reserveres for fremføring* mot senere sokkeloverskudd. Bakgrunnen for denne regelen er (selvsagt) den betydelige forskjellen i skattenivå mellom sokkel og land. Reglene ville vært urimelige om man – for ikke å tape fradragsretten – måtte fradra



sokkelunderskudd mot annen inntekt når slik inntekt tidsmessig kommer før sokkelinntekt.

Reservasjonsregelen står ikke direkte i loven. Men i forarbeidene til petroleumsskatteloven (Ot.prp. nr. 26 (1974-75) s. 35, 1. spalte) heter det: ”Underskudd i slik virksomhet (sokkel, tilføyet her)...kan helt eller delvis føres til fradrag i inntekt ved annen virksomhet...Den skattepliktige kan imidlertid velge å fremføre underskuddet til fradrag i fremtidig sokkelinntekt..”. Denne uttalelsen har dannet grunnlaget for en fast og entydig praksis, dvs. at praksis her må likestilles med en lovregel og at eventuell endring må skje ved lov.

Ett selskap var over en periode på mer enn 10 år (15 års fremføringsrett for sokkelunderskudd, jf petrsktl. § 3 c) registrert ved kontoret med reserverte sokkelunderskudd. Selskapet vurderte det for inntektsåret 1999 (antakelig) slik at det neppe ville kunne nyttiggjøre seg underskuddet mot sokkelinntekt og krevet i sin påstand fradrag for underskuddet i annen inntekt. I utgangspunktet skulle det ikke være anledning til dette. Det illustrerer at det også er en risiko ved å velge å reservere underskuddet – skal underskuddet senere komme til ”nytte” må det senere genereres et sokkeloverskudd av tilsvarende størrelse.

Skal underskuddet anses krevet reservert, kreves enten at selskapet eksplisitt har meddelt skattmyndighetene dette, eller at det har foreligget mulighet for å føre sokkelunderskuddet mot annen inntekt. Jf her for eksempel Syversen<sup>59</sup>:

...Videre må det antas at retten til å føre sokkelunderskudd til fradrag i landinntekter også er tapt for den delen av sokkelunderskuddet som kunne ha vært ført til fradrag i slike inntekter et tidligere år.

Selskapets faktiske forhold var noe uklare: Et landunderskudd fra 1996 var nemlig ført mot landinntekt for senere år. Siden eldre underskudd skal fremføres først, kunne dette tyde på at selskapet hadde valgt å reservere sokkelunderskuddene. Mye kunne imidlertid tyde på at registreringen av reservasjonen og anvendelsen av landunderskudd før eldre sokkelunderskudd var basert på de ansettelsene Oljeskattemyndighetene hadde foretatt. For selskapet ville ansettelsene uansett bli 0. Det var derfor gode grunner for å anse sokkelunderskuddene for *ikke* reservert. Det var imidlertid et kompliserende moment at selskapet muntlig overfor kontoret i 1998 hadde bekreftet at sokkelunderskuddene skulle reserveres. Det er uklart hvorvidt selskapets representant da skjønnte virkningen av en slik reservasjon, dvs. tap av muligheten av å føre underskuddet mot annen inntekt. Det var videre slik at det på dette tidspunkt neppe kunne være i selskapets interesse å reservere

---

<sup>59</sup> Side 419 i *Skatt på petroleumsutvinning*

underskuddet – selskapet hadde en meget liten eierandel i et ulønnsomt felt som snart skulle avslutte produksjonen. Det måtte videre kunne legges til grunn at selskapet ikke kunne påregne å få nye andeler på norsk sokkel. Etter en helhetsvurdering mente derfor Oljeskattekontoret at sokkelunderskuddene kunne føres mot annen inntekt for 1999. Nemnda var enig i dette.

### ***3.10 Tilordning av konsernkostnader.***

For et større konsern oppstod spørsmål knyttet til fordeling mellom konsernselskapene av det selskapet selv kalte "Intra Group Service Costs", dette var i følge selskapet tjenester som alle 100% eide selskaper i konsernet nyter godt av. Kostnader henført til denne kategorien ble fordelt etter et forholdstall som konsernet mente skulle gi uttrykk for aktivitetsnivå i det enkelte selskap. Det ble videre opplyst:

Aktivitetsnivået måles som summen av drifts- og investeringskostnader. Fordelingsmekanismen hensyntar at noen av selskapenes aktiviteter har relativt høye driftskostnader mens andre har relativt høye investeringskostnader.

Prinsippene for indirekte allokering er basert på summen av det enkelte selskaps bokførte akkumulerte investeringer minus avskrivninger (varige driftsmidler) og driftskostnader (uten avskrivninger) delt på summen av tilsvarende tall for alle selskaper som går inn i ordningen. Der et selskap utfører operatørvirksomhet er det benyttet tall for hele lisensen, som forutsettes å gjenspeile den aktivitet selskapet faktisk utfører.

Og videre:

Ved ny gjennomgang av et skjønn som kunne benyttes til å fordele kostnader etter en indirekte metode i [konsernet], fant vi det relevant å se på aktiviteter som krever konsernets oppmerksomhet. Løpende kostnadsutvikling og -nivå er et område som har konsernets fokus. Konsernets involvering i beslutninger om å investere, og oppmerksomhet under investeringer (f.eks. kostnadskontroll) tilsa at investeringer også måtte være et skjønnskriterium sammen med kostnader. Investeringer kan variere betydelig fra år til år, og for å dempe store svingninger i fordeling av konsernkostnader benyttes akkumulerte regnskapsmessige investeringer. I tillegg ønsker vi at konsernkostnadsfordelingen i seg selv skal virke nøytral i f.eks. valg om å foreta investering eller å opprettholde høye driftskostnader. Derfor betyr en krone investert like mye som en krone i ekstra driftskostnad i skjønnsgrunnlaget som benyttes til fordeling av konsernkostnader.

Oljeskattekontoret:

Etter kontorets oppfatning medførte den valgte metode ikke den likebehandling av investeringer og driftskostnader som selskapet forutsatte. Ved å benytte akkumulerte investeringer (fratrasket avskrivninger) vil en krone investert trekke til seg mye mer konsernkostnader enn en krone i driftsutgifter. En krone i driftsutgifter vil da bare tiltrekke seg konsernkostnader ett år, mens en krone i investeringer tiltrekker seg konsernkostnader hvert år med et avtakende beløp inntil investeringen er ferdig avskrevet. En konsekvens av konsernets fordelingsmetode vil da være at et konsernselskap vil kunne redusere konsernbelastningene gjennom å leie fremfor å eie.

Konsernet hadde altså etter kontorets oppfatning valgt en metode hvor selskaper med høye investeringer, som i særlig grad vil gjelde det konsernselskapet som driver utvinning, tiltrekker seg en uforholdsmessig høy andel av konsernkostnadene. Etter kontorets oppfatning var selskapets metode feil, og selskapet ble varslet om dette. Oljeskattenemnda var, slik saken var opplyst ved ligningen, enig i dette. Men da spørsmålet kom opp sent under behandlingen og selskapet ikke hadde gitt tilstrekkelige opplysninger til at valg av alternativ metode og dermed skjønnsmessig ansettelse kunne foretas, måtte nemndas endelige avgjørelse utsettes.

## **4 Transaksjoner i interessefellesskap**

### ***4.1 Innledning.***

Også ved ligningen for 1999 ble det foretatt flere fravikelser med hjemmel i sktl § 54 første ledd. Mange av sakene gjaldt imidlertid spørsmål der de prinsipielle sidene sett fra Oljeskattenemndas ståsted måtte anses løst. For slike saker vises derfor til tidligere redegjørelser.

I en sak kom spørsmålet om betydningen av muntlige avtaler mellom beslektede selskaper opp. Utgangspunktet er, som kjent, at muntlige avtaler er like bindende som skriftlige. Den (normalt) manglende notoriteten<sup>60</sup> ved muntlige avtaler, vil, mellom uavhengige parter, ikke være noe problem dersom partene er enige om hva som er avtalt. Er de ikke enige vil det være et problem mellom partene, neppe et skatterettslig problem. Mellom beslektede selskaper består det imidlertid er interessefellesskap. Den mulig manglende notoritet ved muntlige

---

<sup>60</sup> I heftet om ligningen for 1998 er i kapittel 4.1 omtalt en situasjon der muntlig avtale og dertil manglende notoritet ikke "virker betryggende", se side 50

avtaler *kan* tenkes utnyttet skattemessig til fordel for *konsernet* når man i ettertid er kjent med hvordan et bestemt marked rent faktisk har utviklet seg. Ved ligningen var det en muntlig fraktavtale som måtte vurderes i forhold til normale markedsvilkår. Da saken ikke fikk en endelig avklaring både mht faktum og hva som var normale markedsvilkår, vil en nærmere redegjørelse for dette spørsmål måtte utstå til neste hefte.

Et annet spørsmål av interesse som også kom opp på slutten av ligningsbehandlingen var knyttet til fortjenestepåslag på vanlige administrative tjenester. Slikt påslag er ikke tidligere registrert i forbindelse med sokkelligning. Fradrag ble nektet ved ligningen, men også her vil en nærmere redegjørelse måtte komme i neste hefte.

#### ***4.2 Realitetsvurdering av tegnet forsikring: tidspunkt for vurdering av om solvenskapitalen er tilstrekkelig.***

I kapittel 3.3 s. 41 i heftet om ligningsbehandlingen for inntektsåret 1997 er omtalt en byrettsdom vedrørende betydningen av captivenes soliditet/dekningsevne, dvs. forholdet mellom maksimale sannsynlige egenregning og solvenskapitalen – også kalt eksponeringsprosenten<sup>61</sup>. Dommen gjaldt Amoco, fra omtalen siteres:

Det skatterettslige spørsmål som oppstår her, er hvorvidt captivets (mangelfulle) dekningsevne – sett i forhold til største sannsynlige skade i en enkelthendelse som captivet har påtatt seg – kan medføre at forsikringstakeren helt eller delvis blir nektet skattemessig fradrag, dvs at premiebetalingen anses som opplegg av egne selvassuransefonds i andre konsernselskaper, som ikke er fradragsberettiget.

Byretten besvarte dette spørsmålet bekreftende, dvs. manglende soliditet vil kunne medføre at forsikringen ikke anses som reell og at fradrag nektes. Om rettens vurdering av hva eksponeringsprosenten maksimalt kunne være for at reell forsikring skulle foreligge, heter det videre (se side 43):

Når det gjelder eksponeringsprosenten størrelse, la retten til grunn at eksponeringsprosenten de aktuelle år således var over 100% bortsett fra ett år hvor den var 80%. Videre fikk retten opplyst under hovedforhandlingen at oljeskattemyndighetenes i enkelte tilfelle hadde godtatt opp til 40% for andre captives, mens eksponeringsprosentene i ordinære, uavhengige forsikringsselskaper normalt vil ligge rundt 2-4% eller høyst 10%. Retten fant ikke å ville tallfeste et nivå for akseptable eksponeringsprosenter, men fant at en eksponeringsprosent på rundt 80 eller høyere i alle tilfelle ikke kunne aksepteres.

---

<sup>61</sup> For nærmere omtale av disse begrepene, se side 42 i samme hefte.

Ved ligningen for 1999 måtte rekkevidden av Amoco-dommen vurderes i relasjon til følgende faktum: ved fornyelsen av et selskaps polise hadde konsernets captive en eksponeringsprosent på ca 85 pr tidspunkt for poliseperiodens begynnelse. Ca én måned senere er imidlertid prosenten redusert til ca 45 som følge av et betydelig egenkapitaltilskudd pr dette tidspunktet.

Selskapet mente at captivet var tilstrekkelig kapitalisert pr tidspunkt for polisefornyelse, og at derfor forsikringen var reell for hele poliseperioden. Skulle man legge til grunn at forsikringen ikke var reell pr dette tidspunkt, så måtte det uansett legges til grunn at den var reell fra tidspunkt for kapitaltilskuddet en måned senere. Dette fordi de aktuelle forsikringer kunne sies opp med en måneds varsel og derfor kunne fornyes med virkning fra det tidspunkt kapitalforhøyelsen faktisk var innbetalt.

Oljeskattekontoret mente at realitetsvurderingen måtte knyttes til tidspunktet for fornyelse, samt at det måtte stilles krav om tilstrekkelig solvenskapital for hele kontraktsperioden. Anses ikke polisen å være reell pr tidspunkt for inngåelse, kan den ikke bli reell på et senere tidspunkt uten at man rent faktisk inngår en ny kontrakt (og annullerer den opprinnelige ved tilbakebetaling for den perioden det anses ikke å ha foreligget en reell kontrakt).

Etter kontorets syn var altså kapitalinnskuddet er innbetalt for sent til at forsikringen kunne anses som reell. Kontoret fant støtte for dette syn i byrettsdommen vedrørende Amoco i rettens vurderinger angående betydningen av uopptjent premie. Retten la her til grunn at det naturlige tidspunkt for vurdering av hvilken premie som skulle inngå i solvenskapitalen senest måtte være forsikringsårets begynnelse, da det er på dette tidspunkt forsikringstaker foretar eventuell vurdering av soliditeten i forsikringsselskapet. I dommen heter det (side 30 (nederst) og s 31):

Saksøker hevder imidlertid at forutsetningen ikke er riktige, da Klagenemnda ikke har tatt med i solvenskapitalen innbetalt men ikke opptjent premie i inneværende forsikringsår, og heller ikke tatt med IBNR-avsetningen<sup>62</sup>.

Utgangspunktet for vurderingen her må være hva NRAI<sup>63</sup> faktisk og rettslig hadde til disposisjon til dekning av skader. Saksøker har hevdet at det er naturlig å strekke seg langt i hva som tas med i solvenskapitalen som et motstykke til at egenregningsmaksimalen tar med verst tenkelig skade. Retten er ikke enig i dette. Hva som tas med i solvenskapitalen må etter rettens oppfatning ses isolert fra egenregningsmaksimalen, og kun bygge på hva som er til disposisjon til dekning av

---

<sup>62</sup> Incurred But Not Reported, om denne størrelsen se heftet om 1997 s. 42 – note tilføyet her.

<sup>63</sup> Northern Resources Assurance Inc. er Amoco-gruppens captiv – note tilføyet her

skader. Det synspunktet saksøker gjør gjeldende kan heller være et moment i vurderingen av hvilken vekt det skal legges på eksponeringsprosenten i soliditetsvurderingen.

Når det gjelder betalt men uopptjent premie legger retten til grunn at denne skal dekke de skader som måtte komme fremover i løpet av forsikringsåret. Når det derfor kommer en skade, kan ikke uopptjent premie brukes til å dekke skaden. Dekningen i NRAI kan også sies opp etter en skade og retten antar da at det da kan være aktuelt med tilbakebetaling av innbetalt men ikke opptjent premie. Retten er også enig med Klagenemnda i at det naturlige tidspunkt for vurdering av hvilken premie som skal inngå i solvenskapitalen er ikke senere enn forsikringsårets begynnelse, da det er på dette tidspunkt forsikringstaker foretar eventuell vurdering av soliditeten i forsikringsselskapet. Retten finner derfor at bare opptjent premie ved forsikringsåret begynnelse kan tas inn i solvenskapitalen.

Oljeskattekontoret innstilte etter dette på at forsikringen ikke kunne bedømmes som reell og at fradrag for forsikringspremie måtte nektes i sin helhet.

Oljeskattenemnda tiltrådte denne innstillingen.

## **5 Kapitalstruktur – herunder petrsktl. § 3h. Kapitaloverføringer.**

### ***5.1 Innledning: om regnskapets betydning for den skattemessige bedømmelse av kapitalstruktur og kapitaloverføringer***

Regnskapslovgivningen og god regnskapsskikk utgjør til sammen et meget omfattende regelsystem. I mange tilfeller er det klart at dette regelsystemet også er en del av skattelovgivningen, jf reglene om tidfesting av inntekter og utgifter for regnskapspliktige<sup>64</sup>. I andre tilfeller er ikke sammenhengen fullt så klar. Det som imidlertid er klart er at skattelovgivningen ikke bygger på at det skal fastsettes et helt selvstendig skatteregskap. Når skattepliktig inntekt og formue skal fastsettes er det derfor de registrerte transaksjoner, eiendeler og gjeld i regnskapet som er utgangspunktet. Sktl. § 50 første ledd lyder slik:

Inntekt av handel og annen næring, hvorfor bokførsel ved lov er foreskrevet ansettes, i overensstemmelse med reglene i § 42 følgende, til det beløp som inntekten har utgjort det sist forløpne inntektsår.

Dette betyr for det første, det selvsagte, nemlig at hva som er skattepliktig inntekt og fradragsberettiget utgift reguleres av skattelovgivningens egne regler.

---

<sup>64</sup> Se sktl § 50 2.ledd evt. sktl av 1999 § 14-4 (2)

Men det er også naturlig å forstå dette slik at inntektsansettelsen skal bygge på et lovlig regnskap.<sup>65</sup> Med andre ord: dersom regnskapet ikke er i samsvar med lovgivningen og det kan påvises at dette har følger for ansettelsen av den skattepliktige inntekt, må skattyteren kunne lignes som om regnskapet var riktig. For eksempel: en ulovlig utbytteutdeling reduserer kapitalen i det utdelende selskap og dermed grunnlaget for generering av inntekter. Oljeskattemyndighetene har i slike tilfeller, for skatteformål, behandlet den ulovlige utdelingen som utlån til eierne. Normalt vil slike korreksjoner kunne forankres i skattelovgivningen<sup>66</sup>. Men antakelig vil forutsetningen om lovlig regnskap kunne tillegges skattemessig betydning uansett.

Skattelovgivningen inneholder altså mange eksempler på at regler direkte er forankret i regnskapslovgivningen<sup>67</sup>. Som følge av at regnskapslovgivningen på mange områder bygger på anerkjent praksis (god regnskapsskikk) og til dels regler med betydelig innslag av skjønnspregede vurderinger<sup>68</sup>, vil praktiseringen av slike skattebestemmelser ofte være spesielt problematisk. Petroleums-skattelovens § 3 bokstav h er en slik bestemmelse.

## ***5.2 Praktiseringen av petroleums-skattelovens § 3 bokstav h***

Petrsktl. § 3 bokstav h første ledd lyder slik:

Selskap som nevnt i § 5 skal i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 pst. av summen av selskapets gjeld og egenkapital i henhold til balansen i årsregnskapet. Dersom selskapet i henhold til balansen ved utløpet av inntektsåret har gjeld som utgjør mer enn 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital gis det bare fradrag ved ligningen for en forholdsmessig andel av netto finansutgifter som fordeles til sakkeldistriktet etter § 3d, og som svarer til forholdet mellom 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital og samlet gjeld ifølge balansen. Ved anvendelsen av bestemmelsen i foregående punktum skal gjelden ikke i noen tilfelle anses å utgjøre mer enn 100 pst. av summen av gjeld og egenkapital.

---

<sup>65</sup> Tilsvarende bestemmelse er ikke tatt i i sktl. av 1999. Dette innebærer imidlertid neppe noen realitetsendring.

<sup>66</sup> For eksempel vil en kunne forankre behandlingen av ulovlige utbytteutdelinger i den alminnelige tilordningsregelen eller eventuelt kunne anse interessefellesskapet (her er mottakerne av utbyttet eierne) som årsak til den ulovlige utbytteutdelingen og dermed inntektsreduksjonen, jf sktl. § 54 første ledd.

<sup>67</sup> Se for eksempel selskapsskatteloven §§ 1-7 og 3-4

<sup>68</sup> For eksempel avsetninger som skal bygge på forventningsrette estimater

I kortversjon betyr dette at dersom regnskapsmessig er gjeld større enn 80% skal netto finanskostnader tilordnet sokkel bare komme til fradrag med en brøk tilsvarende 80 over faktisk gjeldsandel.

Den største vanskeligheten i praktiseringen av bestemmelsen knytter seg til at *betalbar skatt og utbytte* inngår ved beregning av gjeldsandelen. Da beregningsgrunnlaget for betalbar skatt vil påvirkes av hvor stor andel av netto finansutgifter som er fradragsberettiget, er gjeldsandel og betalbar skatt avhengige størrelser. Beregningen vil ytterligere kunne kompliseres dersom selskapet tar sikte på å maksimere utbytteutdelingen - noe man vil måtte forvente at selskaper med utenlandske eiere vil gjøre. Utbyttets størrelse vil da også avhenge av størrelsen betalbar skatt. Et selskap som uten reduksjon i fradragsberettiget gjeldsrenter ender i en gjeldsgrad større enn 80 vil altså måtte bruke såkalte simuleringer for å beregne seg frem til betalbar skatt, maksimalt mulig utbytteutdeling og fradragsberettiget finansnetto.

Dette er altså situasjonen sett fra skattyters ståsted. Men hva hvis skattemyndighetene mener at regnskapet ikke er i samsvar med regnskapslovgivningen? Utgangspunktet her må være at skattemyndighetene kan "overprøve" regnskapet fullt ut : skatteregelen (§ 3h) bygger på en regnskapsstørrelse (balansens passivaside), denne må forutsetningsvis være korrekt. Det må da presiseres at det bare er de skattemessige virkningene av feil i regnskapet som skattemyndighetene tar standpunkt til, selskapene blir altså lignet *som om* regnskapet var riktig.

Vanskeligheten i å praktisere en slik "som om" ligning er at enhver regnskapsfeil vil måtte få en balansevirkning, dette vil igjen følges av en resultatvirkning som følge av at gjeldsrentefradraget påvirker betalbar skatt, noe som igjen får en balansevirkning, jf ovenfor. Alle disse virkningen vil også påvirke det maksimalt utdelbare utbytte. I tillegg til dette vil normalt også gal forståelse av skattereglene i seg selv tilsi at regnskapet viser gale balansestørrelser (eks. via utsatt skatt).

En teoretisk helt korrekt praktisering av petrsktl. § 3 bokstav h fra skattemyndighetenes side vil derfor kunne innebære en uendelighet av beregninger. De simuleringer som måtte gjøres ville være betydelige mer kompliserte enn det et selskap med gjeldsandel større enn 80 selv vil måtte gjøre. Selskapet vil jo kunne bygge på den forutsetning at regnskapet i seg selv ellers er korrekt og at man har forstått skattereglene korrekt.

Det sier seg derfor selv at, selv om ligningsmyndighetene fullt ut har anledning til å foreta en "som om"-ligning, av praktiske hensyn, må praktisere



bestemmelsen basert på forenklinger. Disse forenklingene kan oppsummeres slik:

Først og fremst korrigeres alle regnskapsfeil direkte i balansen - medfører dette at gjelden skal økes tas dette direkte som en reduksjon av egenkapitalen. Ved slike korreksjoner ses det bort fra følgevirkningen på betalbar skatt når gjeldensandelen økes og gjeldsrentefradraget reduseres.

Når det gjelder første gangs fravikelser basert på rene skatteregler har man valgt ikke å innarbeide virkningen på betalbar skatt. Derimot vil man måtte påregne korreksjon i forbindelse med påregnelige fravikelser basert på tidligere års ligninger. For fravikelser hvor det er samsvar mellom skattemessig og regnskapsmessig periodisering (jf sktl. § 50 annet ledd) korrigeres det i samsvar med fravikelsen da slike fravikelser normalt vil føre til at gjeldsgraden *minskes*. (Utgangspunktet er altså et inntektstillegg – det ville derfor være urimelig om ikke redusert gjeldsgrad skulle tas hensyn til. Forenklingene kan ikke gjøres i skattyters disfavør.)

Størst betydning i forhold til § 3 h vil nok uenighet om størrelsen av såkalte *permanente resultatforskjeller* ha. Disse kommer av forskjeller mellom innholdet av regnskapsmessige og skattemessige inntekts- og kostnadsbegreper. At forskjellen er permanent innebærer at den enten ikke kommer til inntekt eller til fradrag med skattemessig virkning. Permanente forskjeller kan altså gjenfinnes både på aktiva og passivasiden. Et selskap som ikke ønsker redusert gjeldsrentefradrag vil derfor ha insitament til ikke å føre opp i balansen forpliktelser som defineres som permanente. Et eksempel her er skattemyndighetenes påvisning av enkelte selskapers manglende avsetning til avslutningsforpliktelser. Om dette se kapittel 5.2 (s. 85) i heftet om ligningsbehandlingen for 1997.

Mindre betydning får derimot feil som knytter seg til såkalte *midlertidige resultatforskjeller*, dvs. forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig resultat som oppstår i en periode og reverserer i en annen periode. Nettovirkningen av en manglende regnskapsmessig avsetning for en forpliktelse som senere vil gi grunnlag for skattemessig fradrag og dermed reversere, vil være en 22% gjeldsøkning av forpliktelsen brutto fordi 78% (marginal petroleums-skattesats) av forpliktelsen vil måtte klassifiseres som utsatt skattefordel.

Den motsatte situasjon, om det føres opp en ikke regnskapsmessig korrekt eiendel som klassifiseres som midlertidig, har enda mindre betydning: bare 2 prosent av bruttobeløpet vil (initialt) tilføres egenkapitalen utover

egenkapitalkravet på 20% da det må avsettes en utsatt skattforpliktelse på 78% av bruttobeløpet.

I petroleumsbeskatningen knytter det seg dessuten særlige problemer til hvordan friinntekten skal behandles i forhold til reglene om utsatt skatt, se nedenfor i kapittel 5.5 om såkalt fremtidig friinntekt.

### ***5.3 Enkelte spørsmål knyttet til den begrensede aktiveringsretten etter § 3 h fjerde ledd***

Petrsktl. § 3 h fjerde ledd lyder slik:

Renteutgifter vedrørende lån som er opptatt for å finansiere driftsmidler som avskrives etter § 3 b kan ikke aktiveres som del av kostprisen for slikt driftsmiddel i større grad enn renteutgiftene kunne vært utgiftsført etter første ledd i denne bokstav.

Bestemmelsen innebærer at man først må fordele samlet finansnetto etter reglene i petrsktl § 3 d. Deretter, for den del som blir henført til sokkelen, beregnes – basert på gjeldsandel – størrelsen av fradragsberettiget andel. Det er altså det beløp som kunne vært fradratt i sokkelinntekt som kan aktiveres som del av kostpris. Bestemmelsens formål er selvsagt å hindre at man skal kunne oppnå et større gjeldsrentefradrag ved aktivering enn ved direkte utgiftsføring.

Ved ligningen kom det opp to saker som gjaldt forståelsen av denne bestemmelsen.

I den første saken var selskapets eget utgangspunkt følgende: egenkapitalen var riktignok mindre enn 20%, men da finansnettoen var positiv etter selskapets påstand skulle ikke § 3 h komme til anvendelse. Renteutgifter var aktivert som del av kostpris med et betydelig beløp, men finansnetto ville fortsatt være positiv selv om dette beløpet ble medtatt i finansnetto.

Selskapet hadde imidlertid inkludert mottatt rentekompensasjon i forbindelse med en omfordeling på et felt i finansnetto. Dette var ikke riktig da hele det mottatte beløp skulle inntektsføres som særskattepliktig inntekt; det vises til samordningsforskriftens § 2<sup>69</sup>. Når den mottatte rentekompensasjonen ble tatt ut av finansnetto ble denne negativ, og siden egenkapitalprosenten var mindre enn 20 kom derfor § 3 h fjerde ledd til anvendelse.

---

<sup>69</sup> Forskrift av 02.12.1998 nr 998 for skattemessig behandling av deltakere i samordning og omfordeling av andeler i petroleumsforekomst

Virkningen av denne ”omgrupperingen” ble da at en andel av de aktiverte renteutgiftene måtte fradras i landinntekt som følge av at den negative finansnettoen først måtte fordeles mellom sokkel og land etter § 3 bokstav d. I tillegg ble det aktiverte beløp redusert som følge av at det først ble avregnet i finansnetto (dvs. mot finansinntekter). Derneft ble aktivert beløp ytterligere redusert som følge av at selve reduksjonsfaktoren (80/faktisk gjeldsandel) ble anvendt (dvs. det som er bestemmelsens egentlige virkeområde, begrensning av rentefradraget i særskattepliktig inntekt).

I den andre saken var selskapets egne rapporterte posisjoner følgende: egenkapitalandelen var mindre enn 20 pst og selskapet hadde aktivert gjeldsrenter som del av kostpris. I prinsippet kom altså petrsktl. § 3 h til anvendelse. Problemet var imidlertid at selskapet hadde underskudd i 1999 og at det derfor ikke var mulig først å foreta en fordeling etter bestemmelsen i § 3d slik § 3 h fjerde ledd krever. Hadde selskapet ikke aktivert gjeldsrentene ville disse blitt registrert til fremføring. Reduksjonsfaktoren (for 1999) ville da kommet til anvendelse i det år det forelå et inntektsgrunnlag å fordele rentene på og på den del som da ville bli henført til sokkel. En mulig løsning ville derfor være at aktiveringsretten først inntrådte på det tidspunkt det var mulig å foreta en rentefordeling for det beløp som (multiplisert med 1999 års faktor) ble henført til sokkel. Inntil dette tidspunkt måtte altså rentene stå til fremføring. Nemnda valgte imidlertid av praktiske grunner en enklere løsning: reduksjonsfaktoren ble anvendt, med endelig virkning, direkte på det beløp som selskapet hadde aktivert.

#### ***5.4 Aktivering av krav på skattemyndighetene i balansen basert på en vurdering av at selskapet vil få medhold i klage/rettssak***

##### Faktum:

Et selskap hadde balanseført en fordring på skattemyndighetene lik ilignet skatt på fravikelse ved ligningen for 1998 samt endringsvedtak for 1997. Fravikelsen gjaldt renter på gjeld som ved ligningen ble reklassifisert fra gjeld til egenkapital. Selskapet syntes å ta som gitt at selskapets klage ville føre frem. Det kan dog tilføyes at selskapet likevel hadde utgiftsført – også med skattemessig virkning – renter som selskapet måtte betale i forbindelse med skattekravet. Selskapet ble i 1999 rammet av petrsktl. § 3 h, dvs. hadde en regnskapsmessig egenkapitalprosen på under 20. Dersom aktiveringen av fordringen innebar en uriktig regnskapsmessige føring ville det, ved anvendelsen av § 3 h, måtte legges til grunn en lavere egenkapitalandel enn det selskapet hadde rapportert i sitt regnskap.

### Problemstillinger:

Selskapet hadde altså både ført opp den ilagte skatten som fordring og utgiftsført rentene knyttet til dette skattekravet. Det anses utvilsomt at denne ”kombinasjonen” er uriktig. Er det grunnlag for å føre opp den betalte skatten som fordring vil også de betalte rentene knyttet til denne måtte føres som fordring. Dette syn ble antakelig akseptert av selskapet under ligningsbehandlingen.

Spørsmålet er imidlertid om det – i henhold til regnskapslovgivningen, herunder god regnskapsskikk – er anledning til å føre opp som fordring en ilagt skatt hvor det foreligger reell uenighet mellom selskapet og Oljeskattenemnda om det rettslige grunnlaget for denne skattebelastningen. Skatten er altså ikke ilignet som følge av en opplagt feil (det er ikke nødvendig her å gå nærmere inn på hva som eventuelt skulle klassifiseres som dette). Faktum og det rettslige grunnlaget var underlagt en reell prøvelse av nemnda og det foreligger et skriftlig begrunnet endringsvedtak (om dette se heftet for 1998 kapittel 5.1 s. 50).

### Selskapet

Om balanseføringen av skatteinnbetalingen og utgiftsføringen av tilhørende renter uttalte selskapets revisor følgende:

I henhold til regnskapsloven § 4-2 skal ved usikkerhet benyttes beste estimat ved verdsettelse av regnskapsposter. Etter [selskapets] syn foreligger i den foreliggende situasjon fradragsrett for renter og disagio, som i henhold til justeringer foretatt av Oljeskattekontoret har medført krav om ytterligere innbetaling av skatt. Det er vurdert realistisk og mest sannsynlig at [selskapet] vil få refundert for mye innbetalt skatt i forbindelse med skattesaken ”egenkapital/gjeld”. Selskapets beste estimat er følgelig at den skatten som er innbetalt i forbindelse med saken bør regnskapsmessig behandles som en fordring. Behandlingen synes på bakgrunn av dette å være i overensstemmelse med god regnskapsskikk.

At enkelte andre oljeselskaper i tilsvarende situasjoner har valgt kostnadsføring innebærer ikke at [selskapets] regnskapsføring på noen måte er feilaktig. Det enkelte selskap har ikke noen selvstendig rolle i den gjeldende regnskapslovgivning, og det er klart at ”beste estimat” bør legges til grunn. Som selskapets revisor og vårt kjennskap til saken har vi ikke noe grunnlag for å overprøve balanseføringen som [selskapet] har valgt i angjeldende sak.

Når det gjelder renteutgifter er disse av selskapet ved en inkurie/"forsiktighet" blitt behandlet som finanskostnad, og ikke balanseført samme med fordringen. Ut fra en konsistent behandling av renter i relasjon til skatten disse rentene relaterer seg til synes det mest logisk å balanseføre også innbetalte rentetillegg.

Som det fremgår kommenteres her bare i hovedsak spørsmålet om selve verdivurderingen av fordringen. Spørsmålet om det i det hele tatt er anledning til å balanseføre en slik fordring er ikke regnskapsrettslig begrunnet (ut over at andre selskapers praksis ikke kan være avgjørende). Selskapet ble varslet om at det ble overveiet å fravike balanseføringen av skatteinnbetalingen. Revisor viste i sitt svar til ovenfor gjengitt brev og tilføyde:

Det er etter vår oppfatning helt utvilsomt at Oljeskattekontoret ikke har noen rett til å overprøve den regnskapsmessige behandlingen på dette punkt. At Oljeskattekontoret har en annen oppfatning om sannsynlig utfall av tvisten er irrelevant for selskapets regnskapsmessige behandling. Det kan imidlertid i visse tilfelle ha betydning for ligningsbehandlingen, jfr. petroleumsskattelovens § 3h.

.... Regnskapsføringen skal etter regnskapslovens bestemmelser, herunder § 4-2, jfr. § 4-1 avlegges basert på beste estimat når det gjelder usikkerhet. Dette er direkte relevant for det foreliggende saksforhold.....Innbetalt skatt er oppført som fordring, hvilket er korrekt regnskapsføring ut fra selskapets vurdering av saken. Etter § 5-2 skal omløpsmidler, herunder fordringer, oppføres til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, hvilket selskapet har fulgt, ettersom man vurderer det innbetalte beløp som en reell fordring.

#### Oljeskattekontoret:

Kontoret tok utgangspunkt i at dersom skatteinnbetalingen som følge av at selskapets selvangivelse for 1997 og 1998 var fraveket av skattemyndighetene, skulle klassifiseres som en fordring, var det utvilsomt en *betinget fordring* – nemlig betinget av at selskapet fikk medhold i Klagenemnda eventuelt av domstolene. Når det gjaldt den regnskapsmessige føringen av slike betingede fordringer fant kontoret det riktig å ta utgangspunkt i utkast til norsk regnskapsstandard vedrørende "usikre betingelser og betingete eiendeler" av 10. desember 1999. Fra utkastet siteres:

En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for foretaket til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som foretaket ikke har full innflytelse på. Betingete eiendeler skal ikke regnskapsføres.

Et typisk eksempel på en betinget eiendel er et krav i forhold til en annen part, som er gjenstand for en rettslig prøving. Normalt skal en ikke regnskapsføre et slikt krav som en eiendel før det har falt dom i saken. Innen domsavsigelsen skal kravet regnes som en betinget eiendel.

Etter kontoret syn vil denne regnskapsstandarden avskjære muligheten for at selskapet kunne balanseføre den ilignede skatten i dette tilfelle siden det her dreiet seg om en ilignet skatt hvor grunnlaget var reelt vurdert av skattemyndighetene.

Kontoret viste videre til Norsk Regnskapsstandard nr. 3 om betingede utfall. Standarden inneholder bestemmelser om at det bare skal gis informasjon i noter dersom det finnes muligheter for betingede gevinster. I pkt. 2.2 sies det:

I samsvar med vanlige vurderingsprinsipper skal betinget vinning ikke inntektsføres. Det kan likevel være nyttig å få informasjon om betinget vinning som er sannsynlig. For ikke å skape misforståelser bør det klart fremgå at det dreier seg om en betinget vinning.

Kontoret viste også til revidert foreløpig regnskapsstandard skatt. Det gis ingen indikasjoner i denne standarden om at det skal foretas en selvstendig vurdering av fjorårets utlignet skatt ved fastsettelsen av inngående balanse (for lite/mye avsatt) for fastsettelse av årets skattekostnad.

Det ble videre påpekt at føring i samsvar med god regnskapsskikk innebærer at det kan påvises en skikk. Selskapet hadde ikke påvist noen slik skikk, bare vist til at andre selskapers føring var uten betydning. Kontoret hadde heller ikke tidligere eller for 1999 registrert en tilsvarende føring av andre selskaper.

Kontoret konkluderte etter dette med at selskapets føring ikke kunne anses å være i samsvar med regnskapslovgivningen eller god regnskapsskikk. For skatteformål, dvs. anvendelsen av § 3h, måtte derfor betalingen anses utgiftsført som del av årets skattekostnad.

Kontoret fant videre grunn til å påpeke at "beste estimat" innebærer at regnskapsestimater skal være *forventningsrette*, dvs at usikre regnskapsstørrelser skal settes til forventet verdi, se her Ot.prp. 42 (1997-98) side 89-90. I begrepet forventet verdi ligger den statistiske størrelse "veiet gjennomsnitt". I dette tilfellet hadde altså selskapet balanseført hele skatteinnbetalingen, og således vurderte det som 100% sikkert at det ville få medhold ved klagebehandlingen (eventuelt i en domstolsbehandling). Skulle man legge til grunn at fordringen kunne balanseføres synes altså verddivurderingen tvilsom i henhold til de krav loven stiller. Men det er mulig at

det ikke er anledning til å overprøve et slikt skjønn for skatteformål (dvs. ved anvendelsen av § 3h).

### Oljeskattenemnda

Nemnda kom enstemmig til at selskapet ikke kunne føre denne posten som fordring. Flertallet bygget dette på at betingede fordringer ikke kunne balanseføres.

Et medlem mente at selskapets behandling antakelig kunne være akseptabel regnskapsmessig. Dette medlem fant det vanskelig å avvise revisors syn på dette punkt. Når også dette medlem likevel kom til at selskapets påstand ikke kunne aksepteres, var det fordi det ikke kunne sies å foreligge noen slik skikk.

## **5.5 Utsatt skattefordel på "fremtidig" friinntekt<sup>70</sup>**

### Bakgrunn:

#### *5.5.1 Tidligere regulering*

Aksjeloven av 1976 § 11-11 syvende ledd var en vurderingsregel for utsatt skattefordel som la sterke begrensninger på balanseføringen:

Utsatt skattefordel kan bare oppføres som eiendel i balansen dersom det kan holdes for overveiende sannsynlig at selskapet i et fremtidig regnskapsår vil ha skattepliktig inntekt som gjør det mulig å utnytte fordelene, og den oppførte fordelene ikke overstiger det beløp som i samme balanse er oppført som utsatt skatteforpliktelse.

Begrensningsregelen inneholdt to krav. For det første et sannsynlighetskrav til utnyttelse av skattefordelen og for det andre en bestemmelse om en øvre grense.

Et tilsvarende sannsynlighetskrav var ikke vanlig for balanseføring av andre eiendeler i tidligere regnskapsregulering. Årsaken til at kravet ble innført var forsiktighetsbetraktninger som følge av at utsatt skatt ikke tidligere var

---

<sup>70</sup> Spørsmålet om hva som er riktig regnskapsmessig behandling av fremtidig friinntekt er også behandlet i kapittel 33.42 (s. 199) i Samleutgaven. Spørsmålet her knyttet seg utelukkende til hvorvidt den kunne avregnes mot utsatt (sær)skatt. Grunnen til at dette spørsmålet kom opp den gang (1992-93) var at dette kunne få betydning for størrelsen av det utbyttet som kunne utdeles. § 3h var ikke innført på dette tidspunkt.

praktisert i Norge, før det ble innført i 1992 i forbindelse med den alminnelige skattereformen.

Når det gjaldt bestemmelsen om den øvre grensen het det i den foreløpige regnskapsstandarden om skatt (revidert 1993):

Bestemmelsen om øvre grense har ingen regnskapsfaglig begrunnelse, men er et utslag av en forsiktighetsbetraktning. Virkningen av bestemmelsen kan lett komme i konflikt med det grunnleggende sammenstillingsprinsippet for periodisering av skatt.

### 5.5.2 Gjeldende rett

I NOU 1995:30 gir regnskapslovutvalget<sup>71</sup> uttrykk for at det ikke er behov for en egen vurderingsregel for utsatt skattefordel, og at balanseføringen bør følge de generelle vurderingsreglene. Utvalget mener at utsatt skatt/skattefordel er en nettostørrelse og at den bør presenteres netto i balansen. Under høringsrunden kom det ingen innvendinger til dette standpunkt fra høringsinstansene.

Regnskapsloven av 1998 inneholder ingen egen vurderingsregel for posten utsatt skatt/skattefordel utover oppstillingsplanen i § 6-1 hvor det fremgår at utsatt skattefordel skal balanseføres under immaterielle eiendeler.

Som følge av ny regnskapslov ble en rekke standarder revidert. Også den foreløpige standarden om skatt fra 1992/revidert 1993 ble endret. Avsnitt 2.4 i standarden lyder nå som følger:

Skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til framføring som ikke er utlignet inneholder en mulig skattefordel som må realiseres gjennom inntjening. Balanseføring av utsatt skattefordel følger av de generelle vurderingsreglene. Dette innebærer at foretaket må sannsynliggjøre en skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtidige år eller gjennom realistisk skattetilpasning som gjør det mulig å utnytte fordelene.

### Problemstilling

Det er altså adgang til (under gitte forutsetninger) å balanseføre netto utsatt skattefordel. Ved ligningen oppstod spørsmålet om i hvilken grad den såkalte friinntekten kunne oppføres som en utsatt skattefordel i balansen. Spørsmålet gjaldt for det første *friinntekt til framføring*, dvs. den del av årets eller tidligere års friinntekt som overstiger årets særskattegrunnlag og derfor ikke effektivt er

---

<sup>71</sup> Se kapittel 4.4.6



kommet til fradrag. Dernest var det også et spørsmål om *fremtidig friinntekt* dvs. den friinntekt man vil få kommende år på grunnlag av allerede foretatte investeringer, kunne føres opp som utsatt skattefordel.

#### Oljeskattekontoret:

Det har hersket en del uklarhet omkring håndteringen av den spesielle ordningen med friinntekt i petroleumsskattesystemet i forhold til reglene om utsatt skatt.<sup>72</sup>

I foreløpig standard om resultatskatt avsnitt 2.16 vedrørende friinntekt i petroleumsbeskatningen heter det:

For selskaper som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, gjelder en ordning med friinntekt som skjermer noe av nettoinntekten mot særskatt. Friinntekten er knyttet til investeringer det enkelte år, men kan, fordi den generelt kan anvendes til å redusere særskatten for foretaket, ikke sies å være prosjektavhengig. Det er derfor vanskelig å fastsette en fornuftig periodiseringsregel for den effekt friinntekten har på særskatten. En enkel og praktisk metode er å la skatteeffekten av opparbeidet friinntekt, fratrukket den delen som er benyttet til å redusere betalbar skatt, redusere særskatt på netto midlertidige forskjeller. Fordi friinntektsordningen er innført for å skjerme normalavkastningen fra særbeskatning, skal ikke den praktiske metoden medføre at ordinær nominell skattesats reduseres.

Standarden anviser altså at opparbeidet friinntekt skal redusere særskatt på netto midlertidige forskjeller. Spørsmålet blir da hva som menes med *opparbeidet* friinntekt. Rent teoretisk kan det synes vanskelig å skille mellom fremførbar og fremtidig friinntekt når det gjelder den regnskapsmessige behandlingen. Ordlyden taler også imot et slikt skille. Det er imidlertid relativt klart at forarbeidene og diskusjonen forut for utarbeidelsen av punkt 2.1.6 i standarden var knyttet opp mot det som her er kalt fremtidig friinntekt og *ikke* fremførbar friinntekt. Det kunne tenkes å gi opphav til en ulik behandling av disse to størrelsene, nemlig at friinntekt til fremføring kan oppføres som utsatt skattefordel, mens fremtidig friinntekt utelukkende kan anvendes til å " redusere særskatt på midlertidige forskjeller." Dette er imidlertid neppe riktig.

Ved vurderingen av hvorvidt fremførbar/fremtidig friinntekt kan føres som utsatt skattefordel vil det være naturlig å ta utgangspunkt i den bestemmelsen i regnskapsstandarden som åpner for slik oppføring, nemlig punkt 2.4. Det går

---

<sup>72</sup> Se bl.a. Samleutgaven kapittel 33.42 og artikkelen " *Forslag til ny regnskapsstandard om resultatskatt – noen kommentarer*" av Berg og Kvamsdahl i Revisjon og Regnskap nr. 2 1999 s. 57.

klart frem av denne at den gjelder ”skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til framføring”. Det synes alminnelig akseptert at friinntekt *ikke* kan klassifiseres som en midlertidig forskjell, jf her også omtalen av dette særlige skattereduserende elementet i pkt. 2.1.6. Det er derfor naturlig å tolke punkt 2.1.6 *antitetisk* fordi anbefalingen ville vært overflødig om slik opptjent friinntekt skulle kunne klassifiseres som en midlertidig forskjell.

### Oljeskattenemnda

Nemnda kom til at det ikke er adgang til å balanseføre netto skattefordel tilknyttet fremtidig friinntekt. Nemnda la vekt på at punkt 2.16 i standard om resultatskatt, ikke bør tolkes videre enn sin ordlyd. Der omtales ”opparbeidet ” friinntekt som et skattereduserende element. At opparbeidet friinntekt kan redusere særskatt på netto midlertidige forskjeller, medfører ikke en rett til å balanseføre en netto utsatt skattefordel vedrørende fremtidig friinntekt. Ett medlem (Poulsen) dissenterte og ville akseptere selskapets føring. Det ble ikke tatt eksplisitt stilling til behandlingen av friinntekt til fremføring.

### **5.6 Nedsettelse av aksjekapital, tidligste tidspunkt for overføring**

Et selskap opplyste i selvangivelsen at selskapet i 1999 gjennomførte en fondsemisjon hvor aksjekapitalen ble økt med nesten 70 millioner kroner. Aksjekapitalen ble deretter nedsatt og det fant sted en tilbakebetaling til aksjonærene med knappe 100 millioner kroner.

Tilbakebetalingen fant sted i begynnelsen av juli. Det ble opplyst – etter henvendelse fra kontoret – at registrering av selskapets melding etter asl § 12-6 nr 3 (bekreftelse om evt kreditorinnsigelser) var midten av august – 40 dager senere.

I henhold til asl § 12-6 nr 5 kan utdeling til aksjeeierne først finne sted når nedsetting av aksjekapitalen ”trer i kraft”. I samme bestemmelse nr 3 heter det at nedsettelsen trer i kraft når melding om at ingen kreditorer har fremsatt innsigelser (alternativt at fristen er utløpt) er *registrert* i Foretaksregisteret. Selskapet forklarte at de forventet at deres ”kreditormelding” som ble sendt to dager før utbetalingen, ble registrert umiddelbart, og at dette er forklaringen på den ”tidlige” utbetalingen.

I tråd med ligningspraksis foreslo kontoret at den for tidlig foretatte utbetalingen – for skatteformål – skulle behandles som et utlån til morselskapet. Det måtte da beregnes renter av lånet. Nemnda tiltrådte denne innstillingen.

### ***5.7 Reaktivering av rente- og leteutgifter.***

Virkningstidspunktet for den nye regnskapsloven av 1998 var 1.1.1999. Før innføring av ny regnskapslov valgte de fleste selskapene fortløpende å utgiftsføre leteutgifter og renteutgifter knyttet til egentilvirkning av driftsmidler. Årsaken til dette var at den regnskapsmessige behandlingen av slike utgifter ble ansett å være bindende for den skattemessige behandlingen, jf petrsktf § 3 og sktl § 50 annet ledd. I forbindelse med innføring av ny regnskapslov ble imidlertid skattemessig behandling av disse utgiftene fristilt den regnskapsmessige behandlingen, se Ot prp nr. 1 (1999-2000) avsnitt 16.3.3.3 og 16.3.4.2.

Enkelte av oljeselskapene hadde ved utarbeidelsen av regnskapet for 1999 aktivert tidligere års utgiftsførte leteutgifter og renteutgifter knyttet til egentilvirkning av driftsmidler. Dette fikk betydning for vurderingen av egenkapitalandelen etter petrsktl § 3 h ettersom aktivering medfører at selskapenes balanse og egenkapital øker. Det knyttet seg noe forskjellige vurderinger selskapene imellom med hensyn til hvilken verdi de mente tidligere utgiftsførte lete- og renteutgifter hadde. Noen av selskapene hadde kun aktivert poster utgiftsført i 1998, mens andre selskap hadde aktivert poster utgiftsført lengre tilbake i tid også. Felles for alle selskapene var at aktiverte lete – og renteutgifter avskrives som en del av driftsmidlet over produksjonsperioden.

Kontoret vurderte (med henblikk på virkningen i relasjon til petrsktl § 3 h) om selskapenes aktivering av tidligere års utgiftsførte lete- og renteutgifter var i samsvar med lov og god regnskapsskikk.

#### *Regnskapsmessig behandling etter innføring av ny regnskapslov*

Renteutgifter knyttet til egentilvirkede eiendeler skal fra og med regnskapsåret 1999 balanseføres jf regnskapslovens (rl) § 5-4.

I følge rl § 5-6 kan utgifter til egen forskning og utvikling kostnadsføres. Leteutgifter er å anse som egen forskning og utvikling jf NOU 1995:30 s 137 og Ot prp nr 1 (1999-2000) avsnitt 16.3.3.3. Regnskaplovutvalget ønsket opprinnelig en plikt til å balanseføre slike utgifter dersom utgiftene oppfylte de generelle kravene til aktivering. Departementet tok imidlertid hensyn til høringsuttalelser og innførte en valgfrihet mht utgiftsføring eller aktivering. Selskapene kan altså fra og med regnskapsåret 1999 velge om de vil utgiftsføre eller balanseføre leteutgifter. Valget må være konsistent over tid, jf rl § 4-4.

### *5.7.1 Omarbeidelse av tidligere års regnskap*

Regnskapslovens § 6-6 lyder som følger:

For enhver post i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen skal det vises tilsvarende tall fra foregående årsregnskap. Tallene skal om nødvendig omarbeides for å bli sammenlignbare, med mindre annet følger av god regnskapsskikk. Små foretak kan unnlate å omarbeide sammenligningstallene.

Selskapene har etter dette en plikt til å omarbeide inngående balanse etter ny regnskapslov. Dette krever ny verdsettelse av en rekke poster pr 1.1.1999, evt pr 1.1.1998. Effekter av omarbeidelsen skal som hovedregel føres direkte mot egenkapitalen jf rl § 4-3, ettersom en lovendring medfører endring av regnskapsprinsipp.

Plikt til å omarbeide inngående balanse medfører indirekte en plikt til å aktivere tidligere års utgiftsførte renteutgifter knyttet til egentilvirkning av driftsmidler. Overgangsforskriften av 16. desember 1998 modifiserer dette kravet noe. I følge § 4 i nevnte forskrift kan man ved utarbeidelse av inngående balanse for 1999 unnlate å balanseføre tidligere utgiftsførte renter på egentilvirkede eiendeler som er ferdigstilt før 1. januar 1999.

Dersom selskapet fra og med regnskapsåret 1999 velger å aktivere leteutgifter, har det også en plikt til å aktivere tidligere år utgiftsførte leteutgifter dersom disse har resultert i drivverdige funn, jf prinsippet i rl § 4-4 om at valg av regnskapsprinsipp må være konsistent over tid. Leteutgifter hvor evalueringen ikke er avsluttet skal også aktiveres.

Kontoret konkluderte etter dette med at selskapenes aktivering av tidligere års lete- og renteutgifter var i samsvar med lov og god regnskapsskikk. Nemnda sa seg enig i denne vurderingen.

## **6 Petroleumsloven § 10**

### ***6.1 Omfang av søknader med effektiv dato i 2000***

- 12 søknader om overdragelse av andeler i lisenser uten godkjent PUD. Disse søknadene er behandlet i samsvar med de forenklede retningslinjene i Ot. prp 12 (1991-92)
- 10 søknader med ordinær behandling
- 2 søknader om forenklet samordning (petrsktl § 10, 2. ledd)

- diverse aksjeoverdragelser, reorganiseringer på morselskapsnivå etc uten skattevirkninger i Norge

Enkelte av søknadene gjelder overdragelser til/fra flere selskaper.

Antallet større saker har økt betydelig i forhold til 1999. Det er kontorets inntrykk at selskapene etter fusjonstendensen i 1998 og 1999 nå er opptatt av å strømlinje og fokusere porteføljen. Det forventes fortsatt stor aktivitet når det gjelder overdragelser i 2001.

## **6.2 Klage på § 10-vedtak**

Det har tidligere vært noe uavklart hvorvidt § 10-vedtak kan påklages. Det er nå avklart at slik klagerett eksisterer, og klagefristen er 3 uker, jf forvaltningsloven § 29. Det blir opplyst om klageretten i alle vedtak. Videre er standardvilkårene endret, slik at selskapene ikke lenger trenger å bekrefte at de aksepterer vilkårene. Det er nå tilstrekkelig å bekrefte at de har mottatt vedtaket og gjort seg kjent med vilkårene som er satt.

Det er mottatt én klage på § 10-vedtak så langt. Klagen gjelder spørsmålet om nøytralisering av rasjonaliseringseffekter.

Myndighetenes syn når det gjelder nøytralisering av rasjonaliseringseffekter ble klargjort i Finansdepartementets brev av 04.06.99 til OLF og Norret. I brevet ble det gjort klart at endringer i administrasjonskostnader som følge av fusjoner ikke er relevant i nøytraliseringsberegningen. Dette synet ble begrunnet med at nøytralisering av endringer i administrasjonskostnader ikke fremmer lovens formål. De to hovedformålene med petrsctl § 10 er å sikre at staten ikke får uakseptabelt provenytap som følge av overdragelser, samt at skattereglene ikke skal virke som unødvendig insentiv eller disinsentiv for overdragelser. Nøytralisering av endrede administrasjonskostnader vil ikke kunne fremme noen av disse to målene. Videre har departementet lagt vekt på at forarbeidene først og fremst var rettet mot periodiseringsvirkninger som følge av ulike skatteposisjoner.

Departementet opplyste at man i enkelte saker hadde hensyntatt endringer i administrasjonskostnader i nøytralitetsberegninger, etter at dette ble påberopt av et selskap. Spørsmålet hadde imidlertid ikke vært gjenstand for bredere prinsipiell drøfting i departementet. Ved vurderingen av spørsmålet om rasjonaliseringseffekter skulle nøytraliseres la departementet til grunn at de enkeltsakene det var snakk om ikke kunne ha avgjørende betydning, da det dreide seg om vesentlig lavere beløp og til dels av en annen karakter enn de som

er aktuelle i forbindelse med rasjonaliseringseffekter i fusjonssakene. Det ble videre understreket at departementets samtykker etter petrsctl § 10 alltid vil bero på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

Et selskap har påklaget et § 10-vedtak der det ikke fikk nøytralisert rasjonaliseringsgevinster i forbindelse med en fusjon. Selskapets anførsler var som følger:

- departementets vedtak var i strid med vedtakskompetansen
- departementet har ikke rettslig adgang til å endre prinsipper uten å forelegge saken for Stortinget som lovforslag
- vedtaket innebærer en endring av etablert praksis som rammer på en uforutsigbar måte

Departementet uttrykte følgende syn vedrørende klagen:

- vedtaket var forankret i en formålsbetraktning, og var i samsvar med formålene om å hindre uakseptable provenytab, samt å hindre at skattereglene skaper unøvendige insentiver/disinsentiver for overdragelse
- forarbeidene tar først og fremst sikte på å hensynta periodiseringsvirkninger
- økt overskudd og skatt etter en fusjon er naturlig, og nøytralisering vil gi tilfeldig overkompensasjon
- staten vil bære all risiko for at de estimerte rasjonaliseringsgevinster faktisk vil oppstå
- vedtaket rammer ikke på en uforutsigbar måte, fordi det ligger i § 10-systemet at det alltid vil være slik at selskapene først vil ha sikkerhet for virkningene når vedtaket foreligger. Saksbehandlingen er alltid basert på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet, med mange skjønsmessige momenter
- en klarleggende og eventuelt innstrammende omlegging av praksis innenfor lovens ordlyd og i samsvar med formålet er det også etter alminnelige forvaltningsrettlige prinsipper klar adgang for uten lovendring, gitt at den gjennomføres for alle fra et bestemt tidspunkt

Selskapets klage ble ikke tatt til følge.

### **6.3 Ligningsbehandlingen for 1999**

På grunn av få større vedtak med effektiv dato i 1999, har oppfølgingsarbeidet ved ligningsbehandlingen for 1999 ikke vært spesielt omfattende. De vesentligste problemstillingene er tidspunkt for innarbeidelse av vedtak og manglende opplysninger i selvangivelse.

### *6.3.1 Tidspunkt for innarbeiding av transaksjoner*

Transaksjoner skal innarbeides i selvangivelsen for det året effektiv dato inntreffer. Selv om transaksjonen regnskapsmessig ikke er ført i det aktuelle året, er det ingen tvil om at vilkåret om effektiv dato pålegger at vedtaket skal innarbeides skattemessig. Dersom begge selskaper unnlater å innarbeide transaksjonen og begge selskapene er i full skatteposisjon, vil den provenymessige betydning kunne være såpass liten at fravikelse ikke blir foretatt. Dersom det fortsetter slik at flere selskaper ikke innarbeider transaksjoner i rett tid skattemessig, må myndighetene vurdere å være mer restriktiv med å tillate effektiv dato i søknadsåret i de tilfeller der søknadene kommer sent på året.

### *6.3.2 Opplysningsplikt*

I henhold til standardvilkår skal selskapene ”vedlegge sine selvangivelser en oppstilling som eksplisitt angir de beløpsstørrelser som er omhandlet i vedtakets vilkår.... Oppstillingen skal vise hvordan de nevnte beløp fremkommer og hvordan de skattemessig er behandlet. Videre skal det fremgå hvordan overdragelsene regnskapsmessig er behandlet og hvordan eventuelle skattemessige korreksjoner er ført.”

Dessverre er det mange selskaper som ikke følger opp denne opplysningsplikten. Ofte må kontoret innhente pr brev de opplysningene som skulle ha foreligget i selvangivelsen, og det er noen ganger vanskelig og tidkrevende å få de opplysninger som vilkåret fastsetter. Særlig gjelder dette opplysninger om refusjonsoppgjør. Opplysninger om refusjonsoppgjør må inneholde:

- faktiske betalinger mellom partene (tidspunkt, valuta)
- behandling av mottatte/betalte beløp, dvs hva som er ført som hhv
  - inntekt (mot resultat)
  - kostnad (mot resultat)
  - investering (mot balanse)
  - arbeidskapital (mot balanse)
  - renter (mot finansnetto)
- bokføringskurser

Poenget er at kontoret enkelt skal kunne kontrollere at beløpene er ført symmetrisk i de to selskapene. Særlig har det ofte vært et problem at beløpet ikke splittes mellom kostnader (resultateffekt) og arbeidskapital (balanseeffekt).

Dersom føringen av refusjonsoppgjør fordeler seg på to regnskapsår, må fordelingen mellom årene vises. Også her skal det være symmetri mellom

selskapene. Dersom et selskap kostnadsfører i år 1 mens tilsvarende kostnadsreduksjon i det andre selskapet føres i år 2, vil dette neppe bli akseptert dersom det dreier seg om beløp av betydning.

#### **6.4 Behandling av søknader**

Det kan være hensiktsmessig å diskutere de problemstillinger som har oppstått med utgangspunkt i den oversikt over skatteeffekter som er inntatt i Petroleumsskatteutvalgets utredning (NOU 2000:18). Utvalget har delt effektene i tre typer:

- periodiseringsvirkninger
- finansielle virkninger
- virkningen av at kjøperen har andre planer eller driver ulikt selger

##### *6.4.1 Periodiseringsvirkninger*

Periodiseringsvirkninger oppstår som følge av at kjøper og selger er i ulik skatteposisjon. Virkningene kan både knytte seg til vederlag og til kontantstrømmer fra overdratte felt. Generelt er det slik at færre og færre selskaper er utenfor skatteposisjon. Særlig gjelder dette når oljeprisbanene er relativt høye, slik de var i 2000. Det har derfor ikke vært mange § 10-saker med vesentlige periodiseringsvirkninger det siste året.

##### *6.4.2 Finansielle virkninger*

Utvalget nevner fire forhold som kan skape finansielle virkninger:

- asymmetrisk regnskapsføring av finansiell merverdi
- ulik gjeldsgrad hos kjøper og selger
- ulik andel landinntekt hos kjøper og selger
- ulike finansieringsbetingelser hos kjøper og selger

Det er særlig det første av de fire punktene som har vært relevant i mange saker i 2000, og som diskuteres nærmere i det følgende.

Den finansielle merverdi oppstår som følge av at betalt vederlag for en andel i mange tilfeller vil være høyere enn netto bokført verdi (brutto bokført verdi fratrukket utsatt skatt-forpliktelse) i det selgende selskap. Regnskapsmessig vil den finansielle merverdi komme til inntekt som gevinst hos selger i transaksjonsåret, mens beløpet normalt vil bli aktivert og avskrevet over tid hos kjøper. Dette fører til at den samlede lånekapasitet innenfor petrsktl § 3h for de to selskapene vil øke. Dersom selskapene (tilnærmet) tilpasser seg petrsktl § 3h,



er det naturlig å forutsette at den økte lånekapasitet vil bli benyttet, og at dette vil gi økte rentekostnader til fradrag. Dette skaper et skattereduserende gap.

Problemstillingen knyttet til finansiell merverdi har økt i omfang som følge av flere forhold:

- Selskapene har i Foreløpig RegnskapsStandard om Resultatskatt fått gjennomslag for at kjøper av en andel ikke skal måtte avsette til utsatt skatt på den midlertidige forskjellen mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi
- Nye regnskapsregler har opphevet ”tvunget” avsetning til reservefond, og dermed gjort adgang til utbytteutdeling friere
- Det er blitt anledning til å aktivere letetekostnader regnskapsmessig selv om de utgiftsføres skattemessig

Mens man tidligere i mindre saker sjelden fikk skattegap som var vesentlige nok til at nøytraliseringsvilkår var nødvendig, har man etter nevnte endringer fått en situasjon der skattegapet kan bli betydelig selv i små saker. Ofte ser man at skattegap (i nåverdi) utgjør ca 10-20% av vederlaget.

Kontoret registrerer at selskapene generelt ønsker å få nøytralisert skatteøkende gap gjennom direkte inntektsfradrag, men er svært negative til å nøytralisere skattereduserende gap gjennom direkte inntektstillegg. For kontoret (og for såvidt også for selskapene) er utvilsomt direkte inntektstillegg og –fradrag det enkleste å følge opp rent administrativt. Kontoret er likevel av den oppfatning at det i endel saker kan være gode grunner for å benytte andre nøytraliseringsmetoder. Dette har blant annet vært tilfelle i flere saker der effekter knyttet til finansiell merverdi har vært eneste årsak til skattegapet. I enkelte av disse sakene har Finansdepartementet satt nøytraliseringsvilkår som går ut på at gjenstående del av finansiell merverdi skal holdes utenfor hos kjøper ved beregning av gjeldsandel etter petrsktl § 3h i et visst antall år. Dette vil eliminere den økning i lånekapasitet som er årsaken til gapet.

En årsak til at inntektstillegg er vanskelig å beregne, er at det ofte er vanskelig å fastslå når den finansielle merverdi blir utgiftsført hos kjøper. Dette gjelder særlig ved kjøp av letelicenser, hvor kjøper ofte vil utgiftsføre vederlaget dersom det ikke gjøres funn og avskrive vederlaget over produksjonstiden dersom drivverdige funn gjøres. Dersom man ikke vet utviklingen i størrelsen på finansiell merverdi, kan man heller ikke beregne skattegapet med sikkerhet. En annen usikkerhet er knyttet til spørsmålet om ny lovgivning i etterkant av NOU 2000:18. Dersom man f.eks. går over til å fordele/begrense rentefradrag basert på skattemessig verdier i stedet for regnskapsmessige verdier, vil de effekter som beregnes i tilknytning til (regnskapsmessig) finansiell merverdi ikke

lenger oppstå. Kontoret har en viss forståelse for at selskapene er negative til å nøytralisere effekter som er såpass usikre. Et vilkår der gjenstående finansiell merverdi holdes utenfor ved beregning av gjeldsandel i relasjon til petrsctl § 3h ivaretar denne usikkerhet på en hensiktsmessig måte.

#### *6.4.3 Virkningen av at kjøperen har andre planer eller driver ulikt*

Etter utvalgets mening skal effekter knyttet til at kjøper har andre forventninger når det gjelder driftskostnader, utbyggingsplaner etc ikke nøytraliseres. Utvalget peker på selskapenes krav om nøytralisering av reduserte driftskostnader i forbindelse med fusjon, og antar ut fra hensynet til provenynøytralitet og beslutningsnøytralitet at slike effekter ikke skal nøytraliseres. Dette er i samsvar med gjeldende praksis, uttrykt i Ot. prp. nr 1 (1999-2000)

#### **6.5 Spørsmål knyttet til bruk av retningslinjene i Ot. prp. 12 (1991-92)**

De forenklede retningslinjene i Ot. prp 12 (1991-92) kan kun benyttes ved overdragelse av lisenser der det ikke foreligger godkjent PUD på vedtakstidspunktet. Slik kontoret forstår det gir ordlyden ikke noe rom for skjønn på dette punktet. Dette er viktig for selskapene å være klar over når det planlegges overdragelser av lisenser der det nærmer seg PUD.

I en situasjon der PUD ikke er godkjent er det betydelig rom for skjønn i forhold til hvorvidt de forenklede retningslinjene skal benyttes. Relevante momenter i vurderingen kan være transaksjonens størrelse og selskapenes skatteposisjoner. Det må dessuten foreligge estimater for produksjon, investeringer og kostnader for at det skal være mulig å utarbeide nøytralitetsberegninger.

Selv i saker der de forenklede retningslinjene i Ot. prp 12 ikke kan benyttes, vil det i mange tilfeller være mulighet for betydelige forenklinger.

I saker der både lisenser med og uten godkjent PUD blir overført, har det oppstått spørsmål om man skal ta med fremtidige inntekter og kostnader på lisenser uten godkjent PUD. Finansdepartementet har lagt til grunn at slike inntekter og kostnader ikke skal medtas i beregningene. Begrunnelsen har bl.a. vært at transaksjonen kunne vært delt opp slik at lisensene uten godkjent PUD ble overdratt for seg selv. I en slik situasjon ville disse mest sannsynlig bli behandlet etter de forenklede retningslinjene i Ot. prp 12, der man ser bort fra fremtidige inntekter og kostnader på lisensen.

Når det gjelder resten av beregningsmodellene (dvs. de lisenser som ikke overdras) antar kontoret at det mest naturlige vil være å ta med fremtidige letetekostnader, samt øvrige relativt sikre inntekter og kostnader fra lisenser uten PUD. Dette gjør beregningsmodellene mer robuste og realistiske.

### **6.6    *Kjennelse fra Klagenemnda for oljeskatt***

Ved de fleste overdragelser vil selger pr effektiv dato være i mer- eller mindreuttaksposisjon. Som regel foretas de oppgjør for slik posisjon i forbindelse med refusjonsoppgjøret.

I en transaksjon med effektiv dato 1. juli, var selger av andelen i mindreuttaksposisjon. Dette ble kompensert ved at selger av andelen fikk salgsinntekten fra et tilsvarende kvantum av en augustlast fra det overdratte feltet. Ingen av selskapene foretok normpriskorreksjon i tilknytning til det aktuelle kvantumet (normpristillegg), og begge selskapene mente at det andre selskapet var ansvarlig for dette.

Oljeskattenemnda la til grunn at kjøper av andelen skal normpriskorrigere for alle volumer som løftes etter effektiv dato. Om deler av salgsinntekt deretter betales til selger av andelen som oppgjør for mindreuttak, er dette en sak mellom partene og påvirker ikke hvem som skal normpriskorrigere.

Klagenemnda opprettholdt Oljeskattenemndas avgjørelse. Etter nemnas mening blir samtlige salgsinntekter etter effektiv dato overført til kjøper av andelen og kjøper av andelen skal behandle inntektene ”etter sin art”, dvs. normpriskorrigere. At kjøper gjennom refusjonsoppgjøret kompenserer selger for mindreuttaket må behandles uavhengig av normprisinntektene. Det avgjørende i forhold til lovverket er hvem som løfter/uttar, jf normprisforskriftene § 3 der det heter at ”de kvantum den enkelte faktisk uttar, legges til grunn ved beregning av inntekt etter normpris.”

Etter kontorets mening er nemnda kjennelse enkel å forholde seg til fordi den setter et klart skille. Oppgjørsmåten for mer-/mindreuttaksposisjoner vil ikke påvirke hvem som skal normpriskorrigere. Det vil være løftet volum før og etter effektiv dato som blir avgjørende, ikke ideell andel.

## 7 Ligningsforvaltning

### 7.1 *Beregning av tilleggsskatt ved periodiseringsfeil; valg av metode og diskonteringsrente*

I kapittel 8.2.1 (s. 64) i heftet om ligningsbehandlingen for 1998 er omtalt Oslo Byretts dom av 19. november 1999 som bl.a. gjaldt ileggelse av tilleggsskatt ved periodiseringsfeil. Om selve *beregningen* av tilleggsskatten (dvs når vilkårene for ileggelse foreligger) heter det her:

Oljeskattekontoret antar at Esso-dommen i hovedsak innebærer at oljeskattemyndighetene kan gå tilbake til sin tidligere praksis mht beregning av tilleggsskatt ved periodiseringsfeil.<sup>73</sup>

Det er den beregningsmetoden som Oljeskattenemnda og Klagenemnda har valgt ved ileggelse av tilleggsskatt ved periodiseringsfeil som skal omtales her. Innledningsvis kan det imidlertid være grunn til å nevne at hva som skal anses som en periodiseringsfeil hvor tilleggsskatt skal beregnes etter en såkalt nettometode, og hvilke tilfeller som skal "fanges opp" av Bøhn-dommen<sup>74</sup> der "hvert års ligning må vurderes for seg", ikke er klart i alle relasjoner. Det er kjent at Finansdepartementet arbeider med en uttalelse i den forbindelse – herunder også spørsmålet om beregningsmetode. Inntil en slik foreligger vil skattemyndighetene måtte ta stilling til de konkrete saker som foreligger. Normalt må det da antas at det ikke vil være vesentlig uenighet mht hva som skal regnes som periodiseringsfeil. Men virkeligheten er som kjent kompleks og det må påregnes en rekke tilfeller der grensedragningssspørsmål oppstår. Allerede nå foreligger det et saksanlegg hvor det – ved etterfølgende prosesskriv – tilsynelatende er enighet om faktum, men hvor selskapet legger til grunn at det forhold at feilen (etter selskapets oppfatning) *ville bli oppdaget og beskatning dermed finne sted*, innebærer at feilen ikke kan bedømmes som en permanent skatteunndragelse, men som en tidsforskyvning av beskatningen. Etter Oljeskattekontorets oppfatning favner en slik forståelse alt for vidt. Feil som etter sin art vil gi en endelig skatteunndragelse, kan ikke anses som periodiseringsfeil bare fordi forholdet er lett kontrollerbart eller at feilens "forhistorie" tilsier at det må anses som noenlunde sikkert at forholdet vil bli kontrollert og dermed oppdaget. Det sentrale ved en periodiseringsfeil er at feilen uansett vil reversere, dvs at en opprinnelig for lav inntektpåstand etter en (kortere eller lengre) periode motsvares av en tilsvarende høyere inntektpåstand. Denne reverseringen må ligge implisitt i selskapets *egen* føring på det tidspunkt feilen gjøres. Sett fra ligningsmyndighetenes ståsted vil da

---

<sup>73</sup> Se side 72

<sup>74</sup> Rt. 1995 s. 1278; utv 1995 s. 941

vrderingstema måtte være hvorvidt man finner det overveiende sannsynlig at selskapet ville reversert feilen på et senere tidspunkt. Et typisk eksempel hvor det normalt vil foreligge en slik sannsynlighet er situasjoner hvor eiendeler avskrives med for høy sats.

Tema for dette kapittepunkt er altså metoden for beregning av tilleggsskatt ved periodiseringsfeil. Dette uttrykkes gjerne slik at en *nettometode* skal anvendes. I det ligger bare – det selvsagte – at man skal ta hensyn til den samlede virkningen, dvs. skattevirkningen inntil feilen i sin helhet er reversert. Valg av metode reiser en rekke spørsmål. Utgangspunktet for denne drøftelsen må bli lovens ordlyd. Den sentrale lovteksten i denne sammenheng finner vi i ligningslovens § 10-2 første ledd:

(...)...skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt.(...)

Når flere år skal ses i sammenheng gir bestemmelsens ordlyd liten veiledning mht metodevalg. Det antas også at heller ikke forarbeidene gir indikasjoner på hvilken fremgangsmåte som bør benyttes. Bestemmelsen gir imidlertid uttrykk for et prinsipp ("den skatt som kunne vært unndratt") som løsningen må forankres i.

En slutning kan antakelig trekkes umiddelbart, nemlig at tilleggsskatten må beregnes på grunnlag av nåverdien av den skatt som blir beregnet unndratt. Når tilleggsskatt beregnes i det år feilen gjøres, må altså den samlede virkning neddiskonteres til dette år. I løpende kroner vil jo den samlede virkning normalt være null. Det gjenstår etter dette to hovedspørsmål:

- 1) Hvordan beregne skatteunndragelse/for mye innbetalt skatt det enkelte år.  
Skal det tas hensyn til at feilen initialt tilfører skattyter mer penger som i seg selv kunne gi grunnlag for høyere avkastning og dermed skatt i etterfølgende år, dvs. utover den merskatt som reverseringen ville ha gitt?<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> Dette spørsmål er antakelig ikke aktuelt i forhold til landbeskatningen hvor renter på for mye/for lite betalt skatt ikke er skattepliktig/fradragsberettiget. Se sktl av 1999 §§ 5-60 og 6-40 fjerde ledd. I Revisjon og Regnskap nr 6 for 2000 side 61 er omtalt en avgjørelse av

Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter (SfS) Det heter i artikkelen:

*"Nemnda baserte formodningen på at fordelen ville tilsvart det tap staten kunne ha lidd i form av en forskyvning i skatteinnbetalingen. For å forenkle beregningen tok overligningsnemnda utgangspunkt i den rentesats som var fastsatt ved forskrift med hjemmel i lignl. § 9-10 (forskrift av 15.07.1994 nr. 679 om rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak). Rentesatsen er her satt til 7%. Renten skal kompensere for skattekreditt og ble derfor antatt å være relevant som sammenligningsgrunnlag, selv om den ikke fikk direkte anvendelse. Nemnda antok at rentesatsen var satt til et nivå som tok hensyn til et nivå som tok hensyn til at den ikke var fradragsberettiget, jf. ny sktl. § 6-40 fjerde ledd (...). Av den grunn fant nemnda at det ved fastsettelsen av*

2) Hvilken diskonteringsrente som skal legges til grunn.

### 7.1.1 *Esso-dommen*

Retten<sup>76</sup> anfører at Essos ”...økonomiske fordel av tidsforskyvningene ville i sum ha vært ca. kr 1,8 mill...”. Slik kontoret oppfatter dette er det enkelte års skattevirkning her neddiskontert med en rente på ca. 7 prosent – det synes ikke å være tatt hensyn til en eventuell skattevirkning utover de direkte virkningene. Rettens angitte beløp baserer seg med stor grad av sannsynlighet på beregninger utført av Esso. Årsaken til at periodiseringsforskjellen ble tallfestet antas å være at Esso ønsket å illustrere at tilleggsskatten i realiteten utgjorde langt mer<sup>77</sup> enn maksimalsatsen (60%) som ligningsloven angir. Domspremissen kan neppe forstås slik at det eksplisitt er tatt stilling til metodespørsmål – herunder hvilken diskonteringsrente som skal legges til grunn.

### 7.1.2 *Oljeskattemyndighetenes praksis før Bøhn-dommen*

Oljeskattemyndighetene hadde før Bøhn-dommen tatt det prinsipielle standpunkt at tilleggsskatt på periodiseringsfeil måtte basere seg på en nettoberegning.<sup>78</sup> Det foreligger imidlertid kun to avgjørelser hvor dette har fått betydning ved beregningen av tilleggsskatten. Det er benyttet ulike metoder i de to sakene. Men i begge tilfeller har det vært en forutsetning at skattevirkningen av avkastningen av den merinntekten selskapet hadde initialt skulle hensyntas. Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda antok at denne tidligere praksis ikke kunne være bindende.

### 7.1.3 *Teoretiske betraktninger*

Valg av metode vil kanskje kunne avhenge av hvilke innfallsvinkel man velger, skal man beregne hva skattyter har tjent eller hva staten har tapt? Tar man utgangspunkt i hva selskapene har tjent vil resultatet avhenge av hvilke forutsetninger som legges til grunn mht forvaltning av spart skattebeløp.

En innfallsvinkel er at spart skattebeløp anses å redusere selskapets lånebehov tilsvarende, noe som igjen medfører lavere rentekostnader (alternativt plassering

---

*beregningsgrunnlaget for tilleggsskatt ikke var behov for å ta hensyn til at eventuell fordel ville vært skattepliktig.”*

<sup>76</sup> Jf side 16.

<sup>77</sup> I dommen angitt til ca 200% av Essos økonomiske fordel.

<sup>78</sup> Se bl.a. Heftet for 1998 s. 69-70

av beløpet i bank). Hensyntatt skatteeffekten – kun 22%<sup>79</sup> av reduserte rentekostnader tilfaller selskapet – gir dette en diskonteringsats lik: lånerente \* (1-0,78).

En annen mulighet er å forutsette at avkastning på spart skattebeløp tilsvare selskapets avkastningskrav før skatt. Denne vil naturlig nok være betydelig høyere enn lånerenten. Videre vil avkastningskravet variere mellom de ulike selskap og det vil således være nødvendig å fastsette en gjennomsnittlig diskonteringsrente for bransjen. Også her synes det nødvendig å redusere diskonteringsatsen med 78% slik at denne blir en etter-skatt sats.

Et tredje alternativ er å forutsette at spart skattebeløp betales ut som utbytte for deretter å bli tilbakebetalt i form av redusert utbytte eventuelt som egenkapitaltilskudd det år skatten ville blitt betalt dersom forholdet ikke hadde blitt oppdaget. Dette er en antatt handlemåte som nok i stor utstrekning vil samsvare med utenlandske selskapers faktiske handlemåte; selskapene bygger ikke opp egenkapital utover det 20%-kravet som petrsktl. § 3 bokstav h stiller. Sett utelukkende i forhold til beskatningen av utvinningsselskapet vil en slik betraktningmåte måtte innebære at man bare beregner de direkte skattevirkningene det enkelte år og ikke gjør seg tanker om en hypotetiske finansforvaltning.

Dersom man velger den innfallsvinkelen at man skal anslå hvilket tap staten ville ha pådratt seg dersom forholdet ikke hadde blitt avdekket, kan det bl.a begrunnes med at diskonteringsatsen bør være lik for alle skattytere. Det antas at statens avkastningskrav bør benyttes som anslag for det tap staten har pådratt seg. Det har i lengre tid vært benyttet et realavkastningskrav på 7% ved offentlige investeringer, jf f.eks Finansdepartementets rundskriv av 29.11.78. Også innen petroleumssektoren blir dette avkastningskravet benyttet, f.eks ved beregning av nøytraliseringsbeløp i § 10-saker.

Realavkastningskravet må justeres mht forventet inflasjon for å finne en nominell rentestørrelse. Finansdepartementet har forutsatt at det ved beregning av løpende priser i § 10 sammenheng skal legges til grunn en årlig prisvekst på 1,5% i 2000 og 1,8% i perioden 2001-2010. Nominelt avkastningskrav vil dermed være mellom 8,5%-8,8%.

#### *7.1.4 Oljeskattekontorets innstilling*

---

<sup>79</sup> Bør justeres for selskap med en viss landinntekt.

Kontoret innstilte på at man skulle se bort fra finansforvaltningsaspektet ved fastsettelsen av tilleggsskatten. Videre foreslo kontoret – i påvente av retningslinjer fra Finansdepartementet – at som diskonteringsrente skulle legges til grunn det ovenfor nevnte realavkastningskrav (7%)<sup>80</sup> og for enkelthets skyld, og til selskapenes gunst, foreslo kontoret at prisveksten ble satt til 1,5% og at satsen 8,5% benyttes uavhengig av hvilke(t) år feilen forventningsmessig vil bli korrigert. Tenker vi oss en forskyvning ett år, vil nåverdien være lik  $0,78[x - x(1/1+r)]$ , der x er den fradragsposten som er kommet til fradrag ett år for tidlig og  $r = 0,085$ . Det er denne nåverdien som tilleggsskattesatsen skal anvendes på.

### *Oljeskattenemnda og Klagenemnda*

Den foreslåtte løsningen ble valgt av Oljeskattenemnda ved ligningen for 1999. Klagenemnda la tilsvarende prinsipp og prosent til grunn ved klagesaker for inntektsårene 1996 og 1997.

## **7.2 Beregningsgrunnlag når en post flyttes fra fordelingsnettoen etter § 3d til sokkel eventuelt land. Særlig om situasjonen når endringen medfører at §3h kommer til anvendelse.**

De materielle spørsmål som var grunnlaget for denne tilleggsskattesaken er omtalt i kapittel 5.3. Et selskap hadde i sin selvangivelse behandlet en mottatt rentekompensasjon i forbindelse med en omfordeling av andeler i felt som renteinntekt i strid med bestemmelsene i samordningsforskriften som foreskriver at en slik refusjon skal behandles som særskattepliktig inntekt. De faktiske forhold var slik at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt for feilen forelå. Slik sett skulle tilleggsskatten i utgangspunktet beregnes på skattevirkningen av at rentene skulle henføres direkte til sokkel istedenfor å fordeles forholdsmessig mellom sokkel og land. Men siden omklassifiseringen av rentene også medførte at petrsktl. § 3h kom til anvendelse (finansnetto ble negativ før aktivering og egenkapitalen var mindre enn 20%), oppstod spørsmålet om hvilke virkninger som skulle hensyntas ved tilleggsskatteberegningen.

Tilleggsskatten fastsettes i alminnelighet til 30% av den skatt som kunne ha blitt unndratt, jf ligningsloven § 10-4. Selskapets skattemessige behandling av rentene medførte altså flere direkte og indirekte konsekvenser for ligningen.

---

<sup>80</sup> Det bemerkes at kontoret ikke har vurdert hvorvidt risikoen ved en ”gjennomsnittlig” offentlig investering er tilsvarende som ved at et selskaps betaling av skatt blir forskjøvet en viss periode. Kontoret antar at det kan argumenteres for at risikoen er lavere for sistnevnte ”investering” og at diskonteringsrenten dermed burde vært lavere. En slik vurdering vil imidlertid være meget komplisert og vil uansett være beheftet med stor usikkerhet.



Nemnda fant da av praktiske hensyn å måtte begrense fastsettelsen av tilleggsskatt til de *direkte* følgene av omklassifiseringen fra særskattepliktig inntekt til finansinntekt. Beregningene av tilleggsskatt tok utgangspunkt i de to direkte konsekvenser av omklassifiseringen.

- 1) Etter påstand hadde selskapet fordelt ca 10 prosent av finansnetto til land; nemnda la da til grunn at 10 prosent av de refunderte rentene skulle anses som omfordelt til inntekt sokkel som grunnlag for beregning av tilleggsskatt, dvs tilleggsskatt = renter \* 0,1 \* 0,5 \* tilleggsskattesats
- 2) §3h-fravikelsen medførte at en andel aktiverte renter ble ansett ikke-fradragsberettigede. Tilleggsskatt ble ilagt med tilbakeførte renter \* 0,78 \* tilleggsskattesats.

## 8 Rettssaker

I kapittel 8 i heftet vedrørende ligningsbehandlingen for 1998 er det redegjort for status for rettssaker pr. oktober 2000. Pr. februar 2001 kan følgende tilføyes: Det er inngått (utenomrettslig) forlik mellom staten og Norsk Hydro produksjon i en sak som gjaldt fradrag for forsikringer betalt til eget captive. Ett av spørsmålene i saken var knyttet til betydningen av captivets soliditet uttrykt ved den såkalte eksponeringsprosenten. Som redegjort for foran i kapittel 4.2 ble det i Amoco-dommen gitt uttrykk for at retten ikke ville tallfeste et nivå for akseptable eksponeringsprosent, men fant at en prosent på rundt 80 eller høyere i hvert fall ikke var akseptabelt. Av forliket som her gjengis vil man se at forliket innebærer at det *ikke* gis fradrag for forsikringspremier i år med *betydelig* lavere eksponeringsprosent. Ligningene for inntektsårene 1983-88, hvor fradrag ble nektet for avbruddsforsikringen i sin helhet, blir for eksempel opprettholdt etter forliket. Selskapet har selv lagt til grunn at eksponeringsprosenten for disse årene var i størrelsesorden 34 til 40 prosent i disse årene.

Forliket har følgende ordlyd:

Forliksavtale mellom staten v/Finansdepartementet og Norsk hydro Produksjon (NHP):

Klagenemnda for Oljeskatt avgjorde ved kjennelse av 20 oktober 1997 at NHP skulle nektes fradragsrett for premier vedrørende avbruddsforsikring tegnet i Industriforsikring AS for årene 1980 til 1993. Klagenemndas begrunnelse for å nekte fradrag var at Industriforsikrings soliditet ikke lå innenfor det forsikringsmessige forsvarlige.

NHP har opplyst at Industriforsikrings eksponeringsprosent var mellom 47% og 55% i perioden 1980 til 1982, mellom 34% og 40% i perioden 1983 til 1988, og mellom 17% og 22% i perioden 1989 til 1993. Klagenemnda antok at Industriforsikring hadde en høyere eksponeringsprosent i perioden 1980 til 1987. For perioden 1988 til 1993 la Klagenemnda selskapets tall til grunn.

Partene har også vært uenige om selve premiefastsettelsen.

På denne bakgrunn har partene inngått en avtale som innebærer en endelig løsning av alle spørsmål som gjelder den skattemessige behandlingen av NHPs premier vedrørende avbruddsforsikring i perioden 1980 til 1993:

1. Ny ligning av NHP

Det skal gjennomføres en ny ligning av NHP for inntektsårene 1989 til 1993. Ved den nye ligningen skal det totalt gis NOK 100.000.000 i fradrag for premie vedrørende avbruddsforsikring. Dette fradraget skal fordeles slik at NHP lignedes i samsvar med selskapets påstand i inntektsårene 1990, 1991, 1992 og 1993. Den resterende del av fradraget skal gis i inntektsåret 1989. For inntektsårene 1980 til 1988 gis det ikke fradrag for premie vedrørende avbruddsforsikring.

2. Korresponderende retting hos Industriforsikring AS

Det skal foretas korresponderende retting hos Industriforsikring AS. Denne rettingen skal gjennomføres ved at Industriforsikring AS får et inntektsfradrag på NOK 100.000.000 ved ligningen for inntektsåret 2000. Ved fastsettelse av dette beløpet er det tatt hensyn til forskjeller i skattesats og rente som oppstår fordi hele fradraget periodiseres til inntektsåret 2000.

3. Forbehold om samtykke

Avtalen inngås med forbehold om endelig skriftlig samtykke fra Finansdepartementet.

4. Saksomkostninger

Hver av partene bærer sine egne saksomkostninger.

5. Oslo byretts sak nr. 98-03372 A/24

Partene er enige om å utsette hovedforhandlingen, om nødvendig ved at det avtales stansning. Dersom Finansdepartementet gir samtykke (jfr. punkt 3), skal partene i felles prosesskrift begjære saken hevet.

Denne avtalen er offentlig. Den utferdiges i fire originale eksemplarer, to til hver av partene.

For ordens skyld tilføyes her at Finansdepartementet ga samtykke til forliket i januar 2001.