

# Aktivering i prosjekteringsfasen

ORS, Kristiansand-S, 6. juni 2023

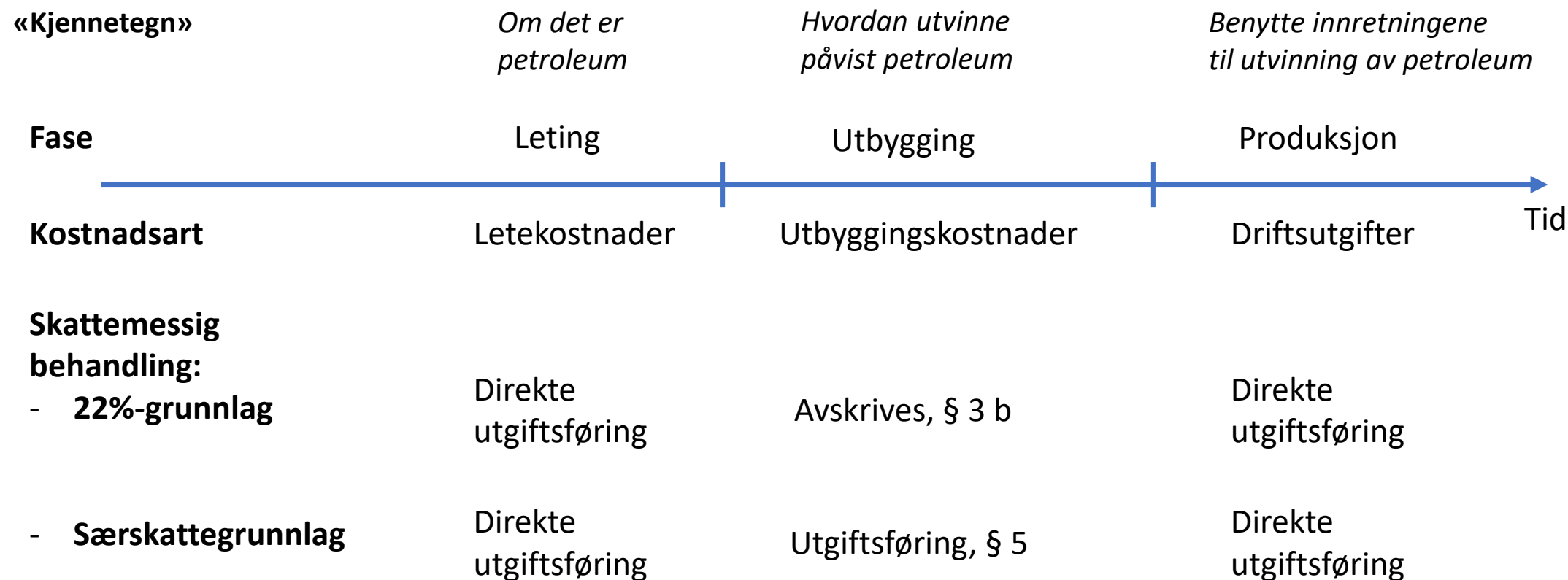
Advokat og partner J. Christian Grevstad, Harboe & Co

HARBOE & CO

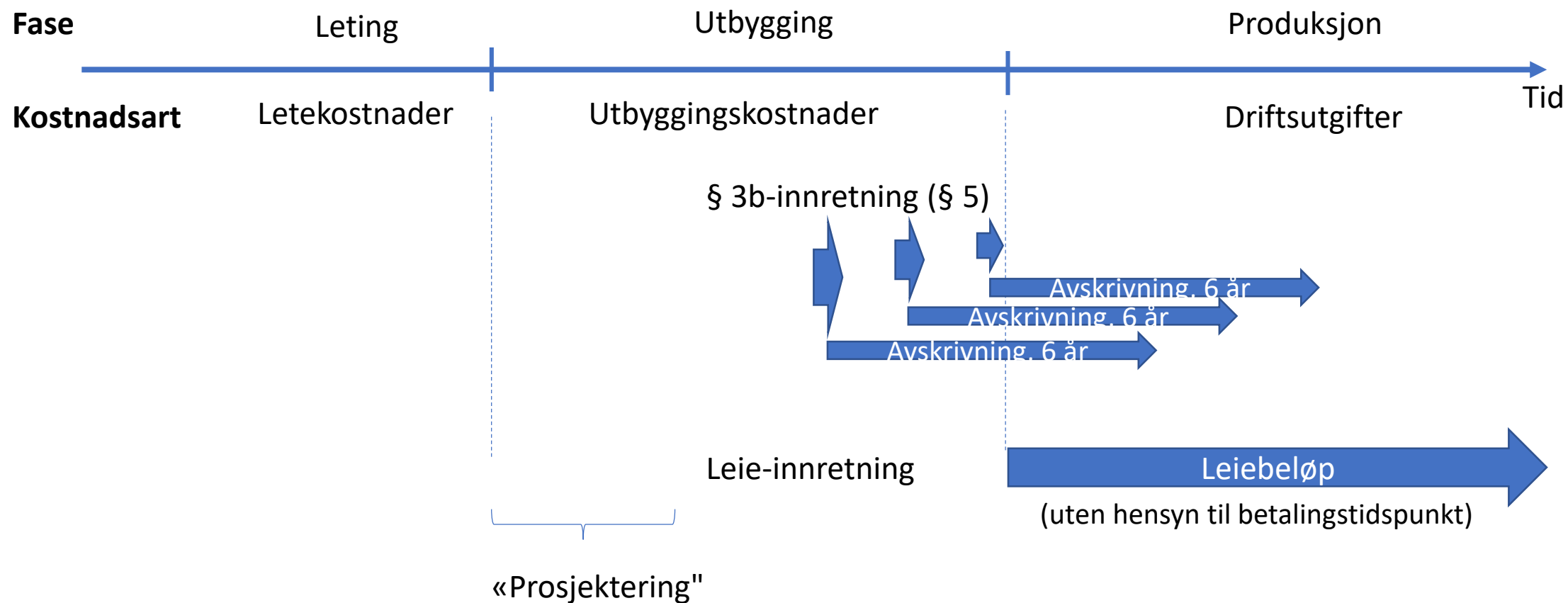
# Innhold

- Fasene for et petroleumsfelt
- «Prosjektering»
- Gulating lagmannsrett – dom 25. april 2023
  - Faktum
  - Tvistetema
  - Rettsgrunnlag
  - Rettens konklusjoner
- Noen refleksjoner

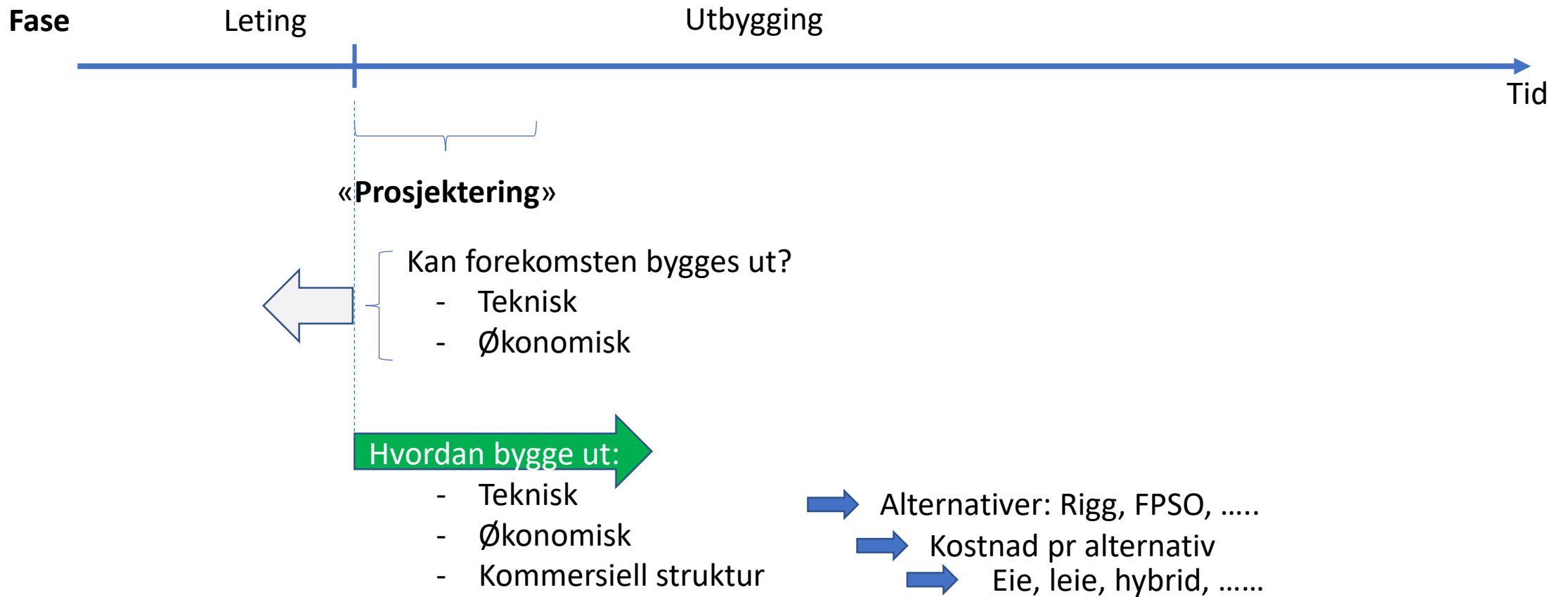
# Fasene for et petroleumsfelt (1)



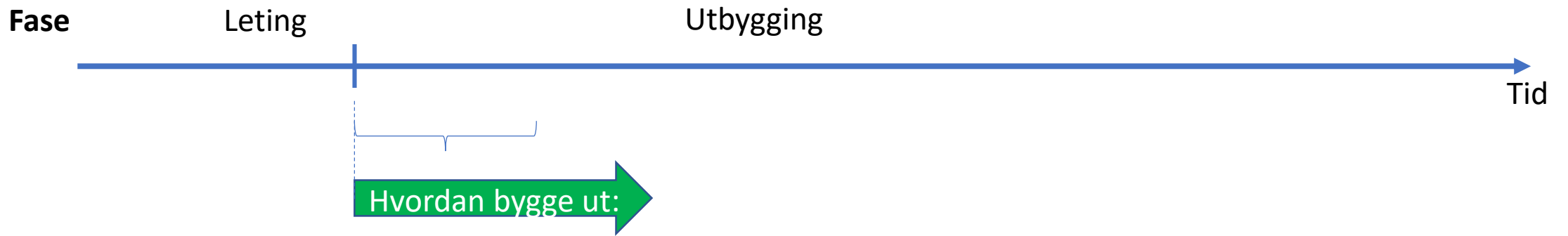
# Fasene for et petroleumsfelt (2)



# «Prosjektering»



# «Prosjektering»



## Teknisk

- Vurdere ulike løsninger
- Forkastede løsninger
- BoV-arbeid
- PUD
- .....

## Økonomisk

- Kost pr. alternativ

## Kommersiell struktur

- Eie
- Hybrid
- Leie

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (1)

- **Faktum**

- 1972: Opprinnelig funn
- 1994: Lisens tilbakelevert
- 2007: Ny lisenstildeling
- 2012: Utkast til leieavtale for brukt FPSO (P1)
- 2012 (mai – oktober): FEED-kostander (Front End Engineering and Design)
- 2012 (oktober/november): FEED stans. P1 forkastet.
- 2013 – 2014 – Nytt alternativ (P2), m.fl.
- 2013 (juli):
  - Avtale om betaling for FEED (P1)
  - Åpnet kontraktsstruktur
    - Traditional L&O: ...
    - Hybrid L&O: ....
    - CAPEX & Operate: License build, own and operate the FPSO
- 2015 – 2016: Ytterligere alternativer vurdert (P3 og P4, m.fl.)
- 2017: Lisensen levert tilbake

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (2)

- **Tvistetema:** Fradrag for FEED-kostnader

Fradragsrett ikke omtvistet – Aktivering ikke omtvistet  
Tidspunkt for fradrag og friinntekt

- **Selskapet:**

- psktl § 3b, § 5

- **Oljeskattekontoret:**

- Kjøpt F&U = Egen F&U => Aktivering etter sktl § 6-25
- Det driftsmiddelet som lisensen hadde til formål å anskaffe var en leierett for produksjonsheten
- Fradrag over leieperioden / ved tilbakelevering av lisens



# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (3)

## Rettsgrunnlag

### Psktl § 3b

*Det gis ikke fradrag etter reglene i skatteloven §§ 14-30 til 14--48. Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt.*

### Psktf § 2

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

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (4)

- **Finansdepartementet** ved innføring av forskrift av 11. mars 1976 nr. 1:  
*Det er således foreslått regler om at alle utgifter som kan henføres til utviklingsfasen, bortsett fra renter, pliktes aktivert.*  
*Bestemmelsen i første ledd omfatter således blant annet utgifter til lønninger og materialer, utgifter ved produksjonsboring (herunder også boring av tørre hull og avgrensningshull), forsyningstjeneste, prosjektering og planlegging m.v.*
- **Klagenemndskjennesle - PSK-1992-615A:** Kostnader til alternative og evt forkastede utbyggingsplaner skal aktiveres
- **Fløystad, Samleutgave 1996:** *Ved ligningen ble utgifter for å vurdere en integrert utbyggingsløsning (alt. 2) pådratt i slutten av 1990 og i 1991, krevet aktivert som utbyggingskostnad. Dette altså til tross for at dette alternativ ble forkastet. Utgangspunktet er nemlig her at så lenge de ulike alternativene kan ses på som et ledd i vurderingen av hvordan utbyggingen skal gjennomføres, så vil også forkastede alternativer være en del av de samlede utbyggingsomkostninger.*
- Beskrivelsen av driftsmiddel i psktf § 1 inntatt i psktl § 3 b og psktf § 1 opphevet med effekt fra 1. januar 1997

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (5)

## § 6-25 Kostnader til forskning og utvikling

*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.*

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (6)

## Klagenemnda (Flertallet - 6):

- Formålet med (FEED-)kostnadene var å anskaffe en rett til å leie og bruke FPSO
- Kostnadene var ment å skulle dekkes gjennom leiebetalingene
- Kostnader som avskrives etter psktl § 3 b er direkte og indirekte kostnader knyttet til *erverv* av det aktuelle driftsmiddelet
- Ikke er snakk om FEED-arbeid knyttet til utredning av flere mulige utbyggingsalternativer, men studier knyttet til en konkret produksjonsinnretning som etter planen skulle leies
- I tråd med Klagenemndas flertalls vurdering i kjennelse av 5. oktober 2000 (leie av tunnel – 4 - 3)
- Ikke stilling til hjemmel for aktivering. Utgiftsføring ved tilbakelevering av lisensen

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (7)

## Klagenemnda (Mindretallet – 1):

- I hovedsak enig med den forståelsen av psktf § 2 første ledd som i uttalelsen til Klagenemndas mindretall (3) i kjennelsen av 5. oktober 2000:

*Leiekostnadene er etter disse medlemmers oppfatning en kostnad knyttet til "erverv av rørledning". Dette underbygges av petrsktf. § 2, hvor det heter at "alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av ...rørledningsanlegg" er en del av kostprisen. Tolkningen har også støtte i reelle hensyn. Etter mindretallets oppfatning bør ikke skattereglene tolkes slik at den løsning som før skatt har de beste kommersielle og miljømessige grunner for seg, etter skatt fremstår som mindre attraktiv. [...]*

- Gjeldende praksis om at kostnader til forkastede utbyggingsløsninger kan aktiveres med avskrivninger og friinntekt, får anvendelse. Når det aldri ble inngått noen leiekontrakt for fartøyet, må FEED-kostnadene anses knyttet til utbyggingen av feltet som sådan.

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (8)

- **Retten (1):**

- Ordfortolking av begrepet «erverv» i psktl § 3b
- *Lagmannsretten legger etter dette til grunn at petroleumsskatteloven § 3 bokstav b stiller som vilkår at utgiftene må relatere seg til en eid produksjonsinnretning, eller en produksjonsinnretning skattyter har til formål å bli eier av, for at bestemmelsen kommer til anvendelse.*
- *Ved vurderingen av hvilket formål [selskapet] hadde med FEED-studien knyttet til [fartøyet] og de senere alternative produksjonsinnretningene som ble vurdert, tar lagmannsretten utgangspunkt i at det stilles krav til sannsynlighetsovervekt, ved at det avgjørende er hva skattyter anså som mest sannsynlig, .....*

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (8)

- **Retten (2):**

- *Lagmannsretten er enig med [selskapet] i at formålet med FEED-studien var å få klarlagt hvilke tekniske og økonomiske konsekvenser en ombygging av [fartøyet] for eventuell bruk som produksjonsinstallasjon på [feltet] ville ha. Spørsmålet er hvilken kontraktsløsning [selskapet] anså som mest sannsynlig dersom det etter FEED-studien ble konkludert med at [fartøyet] både teknisk og økonomisk kunne benyttes som produksjonsinstallasjon.*

# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (8)

- **Retten (3):**

- *Til dette bemerkes at lagmannsretten er enig med staten i at petroleumsskatteloven § 3 bokstav b må anses som «inngangsporten» til forskrift om skatt av petroleumsvirksomhet § 2, slik at forskriften bare kommer til anvendelse dersom vilkårene i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b er oppfylt. Det vises til at forskriftens § 2 omtaler «driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b». Når lagmannsretten er kommet til at ervervsvilkåret i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b ikke er oppfylt, er det følgelig ikke relevant å se hen til hva som omfattes av forskriften § 2.*



# Gulating lagmannsrett 25. april 2023 (9)

- **Retten (4):**

- *På bakgrunn av det samlede bevisbildet er dette etter lagmannsrettens syn ikke tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at [selskapet] holdt kontraktsløsningen åpen fra tidspunktet det ble avtalt FEED-studier av [fartøyet] og frem til lisensen ble levert tilbake til myndighetene, herunder at [selskapet] ikke hadde tatt stilling til om man skulle eie eller leie før etter at resultatene fra FEED-studien forelå.*
- *Lagmannsretten er på bakgrunn av bevisførselen av den oppfatning at det arbeidet som ble gjort ved vurderingen av om [fartøyet] kunne benyttes som produksjonsinnretning på [feltet], ikke kan anses som del av en konseptutredning, men er konkret knyttet til [fartøyet] .*

# Noen refleksjoner (1)

- Kostnadsbildet (tallene angir omtrentlige forholdsmessige størrelser)

Januar (P1) - Ombygging	Oktober (P1) - Ombygging	Oktober (P2) - Nybygg
Estimat før oppstart FEED	Estimat etter ca 6 mnd FEED	
100	300	160

- Kapitalkostnaden det vesentlige – Kjøp eller leie er spørsmål om finansieringsform
  - Restverdi når ombygging blir vesentlig mer kostbart enn nybygg?
    - Restverdi på ombyggingen
    - Restverdi for opprinnelig FPSO
  - Tilsier at hele (om-)byggingskostnaden må betales ned i løpet av leietiden
  - Konseptet (P1) var ubrukelig uansett kontraktsformat – for kostbart å bygge om
  - Risiko / oppside – Fee for tidlig kansellering / mulighet for flere år leie
  - Rente-/fortjenesteelementet til utleier

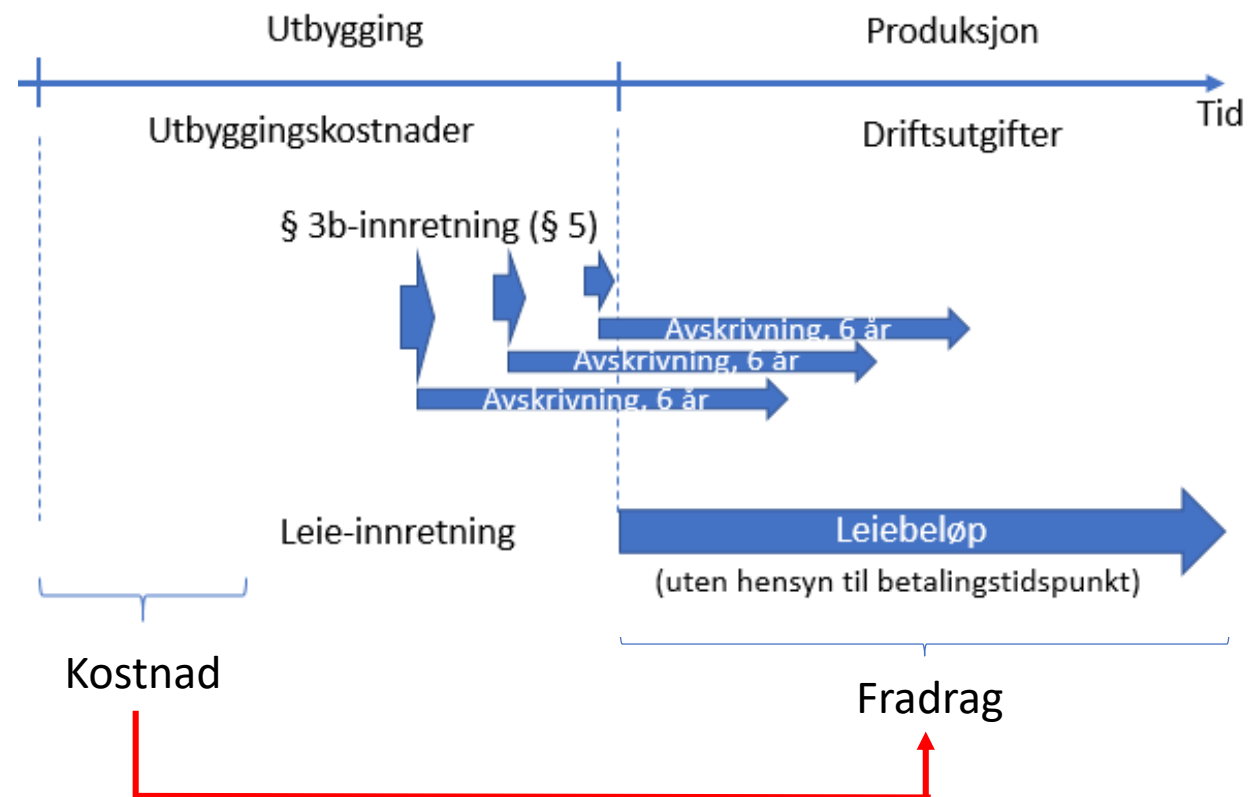
# Noen refleksjoner (2)

- Krever konseptvurdering at alle/flere konsepter skal vurderes samtidig?
  - Marginalt felt tilsier nærmere vurdering av det antatt beste alternativet først (suksessive vurderinger)
- Ikke omtvistet at kostnader til forkastede alternativer skal aktiveres
  - Forenlig med dommen?
  - Tanken bak aktivering av forkastede løsninger – Bringer prosjektet fremover i retning av en komplett, gjennomførbar utbyggingsløsning
- Hvor langt rekker dommen
  - Enhver kostnad knyttet til mulig leieobjekt?
- Faktorenes orden (rekkefølgen i arbeidet) er *ikke* likegyldig

# Noen refleksjoner (3)

- Fradragsrett hvis prosjektet skrinlegges
- Skattemessige forhold ved leie:
  - Direkte utgiftsføring i leieperioden (både 22%- og særskattegrunnlag)
  - Skiller ikke mellom kapitalelement og renteelement (mer gunstig etter endring av § 3d)
    - Vil det vare?
  - Tidlige kostnader får sen utgiftsføring

# Noen refleksjoner (4)



Blir det bedre om reder/utleier dekker kostnaden i første omgang?

**Eksempel:**  
Utbygging: 3 år  
Kostnad år 1  
Leieperiode fra År 4: 10 + 5 år  
Diskonteringsrente: 10%

\* \* \* \* \*  
Kostnad År 1: 100  
Fradrag: År 4 - 13  
NPV (10 pst): 46 (30)

harboe.no



J. Christian Grevstad  
Partner | Advokat | MBA

✓ M: 4175 6277

✓ jcg@harboe.no