

# LIGNINGEN 1999

- Ny formann i Oljeskattenemnda f.o.m. august 2000: advokat Ragnar Østensen advokatfirmaet Haavind & Vislie
- Bare 4 medlemmer høsten 2000 – ikke oppnevnt nytt medlem etter advokat Christian Grevstad
- Tidligere formenn:
  - 1993-2000: Advokat Helge Aarseth
  - 1981-1993: Professor Frederik Zimmer



# LIGNINGEN 1999

- Samlet utlignet skatt: 24,3 milliarder
- Gjennomsnittlig normpris: 138,33 kr/fat; 1998: 95,84
- Utlignet skatt "påvirket" av 1998: friinntekt og underskudd til fremføring
- Antall skattytere: 45 – herav 23 i skatteposisjon.



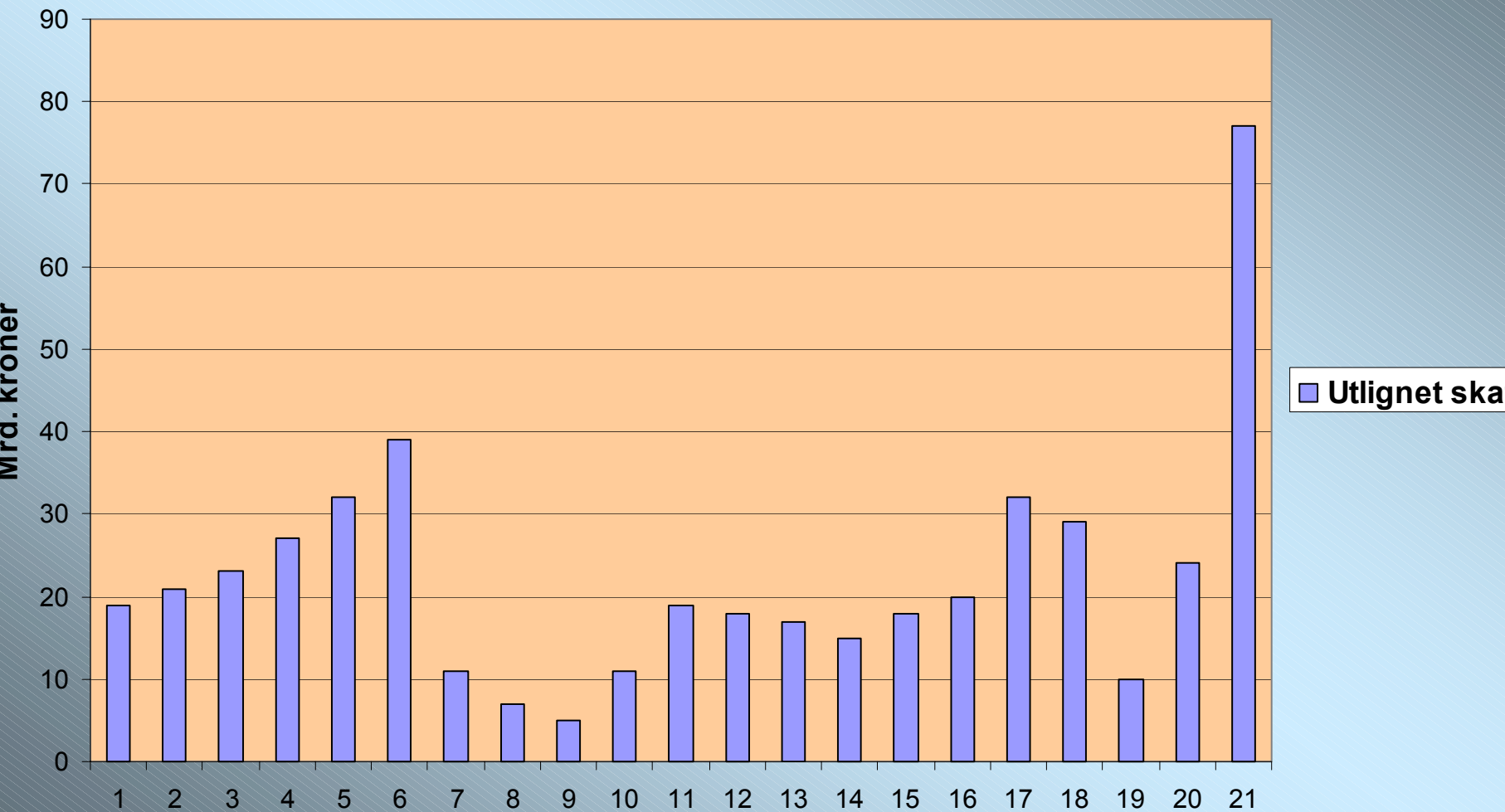
# SKATTELISTEN

Selskap	<i>Utlignet skatt 1999</i>	<i>Utlignet skatt 1998</i>	<i>Prosentvis endring</i>
1. Den norske stats oljeselskap a.s	9 532 236 557	4 141 154 178	130 %
2. Norsk Hydro Produksjon A/S	2 659 451 199	322 755 306	724 %
3. A/S Norske Shell	2 447 747 538	1 238 608 776	98 %
4. BP Amoco Norge AS	1 846 287 845	498 616 090	270 %
5. Elf Petroleum Norge A/S	1 723 809 184	481 402 037	258 %
6. Phillips Petroleum Co. Norway	1 560 425 296	1 112 328 182	40 %
7. Fina Exploration Norway S.C.A.	1 228 427 370	984 255 538	25 %
8. Esso Expl. & Prod. Norway AS	872 190 340	115 335 724	656 %
9. Mobil Exploration Norway Inc.	608 604 242	211 303 168	188 %
10. Norske Conoco A/S	399 671 527	12 946 917	2987 %
11. Amerada Hess Norge A/S	322 006 764	112 128 598	187 %

# SKATTELISTEN (forts.)

12. Norsk Chevron A/S	311 716 176	229 274 768	36 %
13. Shell International Pipelines Inc.	179 517 663	n.a.	n.a.
14. Norpipe Oil A/S	178 692 074	122 840 150	45 %
15. Norpipe A/S	153 650 496	143 235 560	7 %
16. Norsk Agip A/S	106 975 904	0	n.a.
17. Norsea Gas A/S	39 733 050	38 271 250	4 %
18. A/S Pelican	37 859 014	5 827 080	550 %
19. Petro-Canada (Norway) Inc.	31 270 779	2 828 000	1006 %
20. Svenska Petroleum Expl. A/S	17 808 838	2 918 412	510 %
21. Norske A.E.D.C. A/S	6 352 584	2 831 892	124 %
22. Norske Moeco A/S	1 458 838	0	n.a.
23. 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>

## Utlignet skatt 1980-1999 + terminskatt 2000

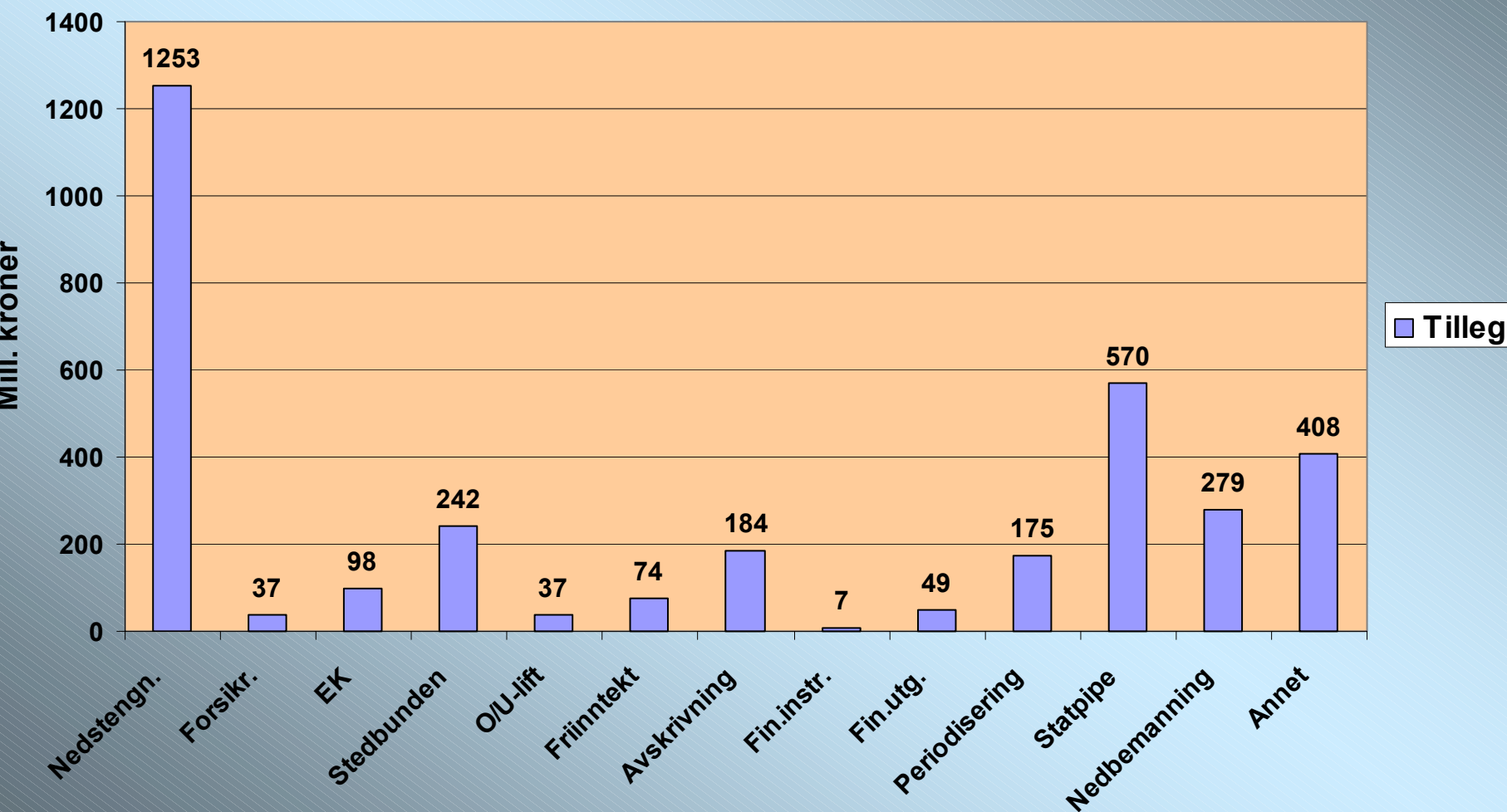


# FRAVIKELSER 1999

- 294 enkeltsaker
- 2,4 milliarder i grunnlag alminnelig inntekt
- 3,25 milliarder i grunnlag særskatt

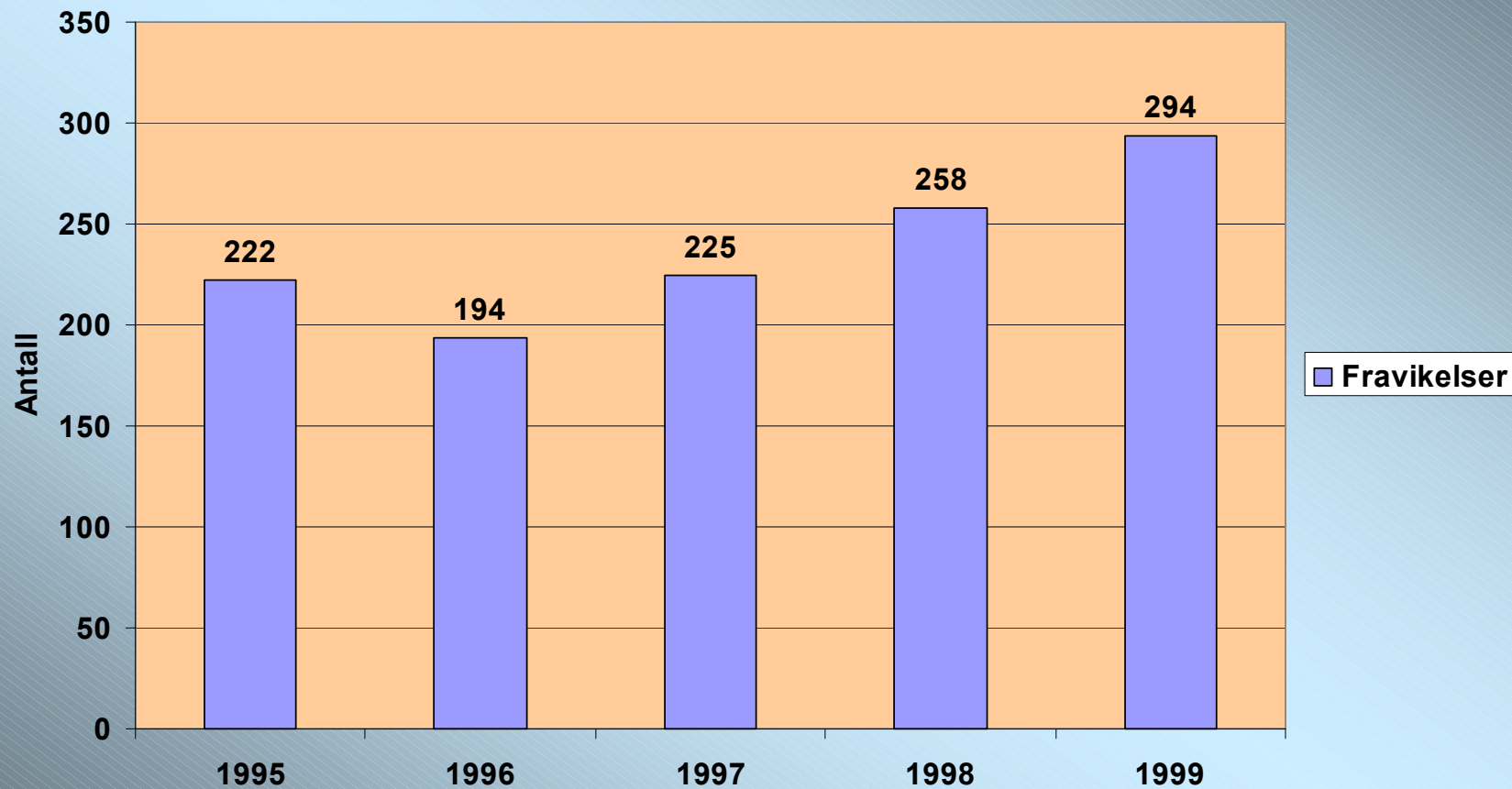


## Nettotillegg ved ligningen 1999



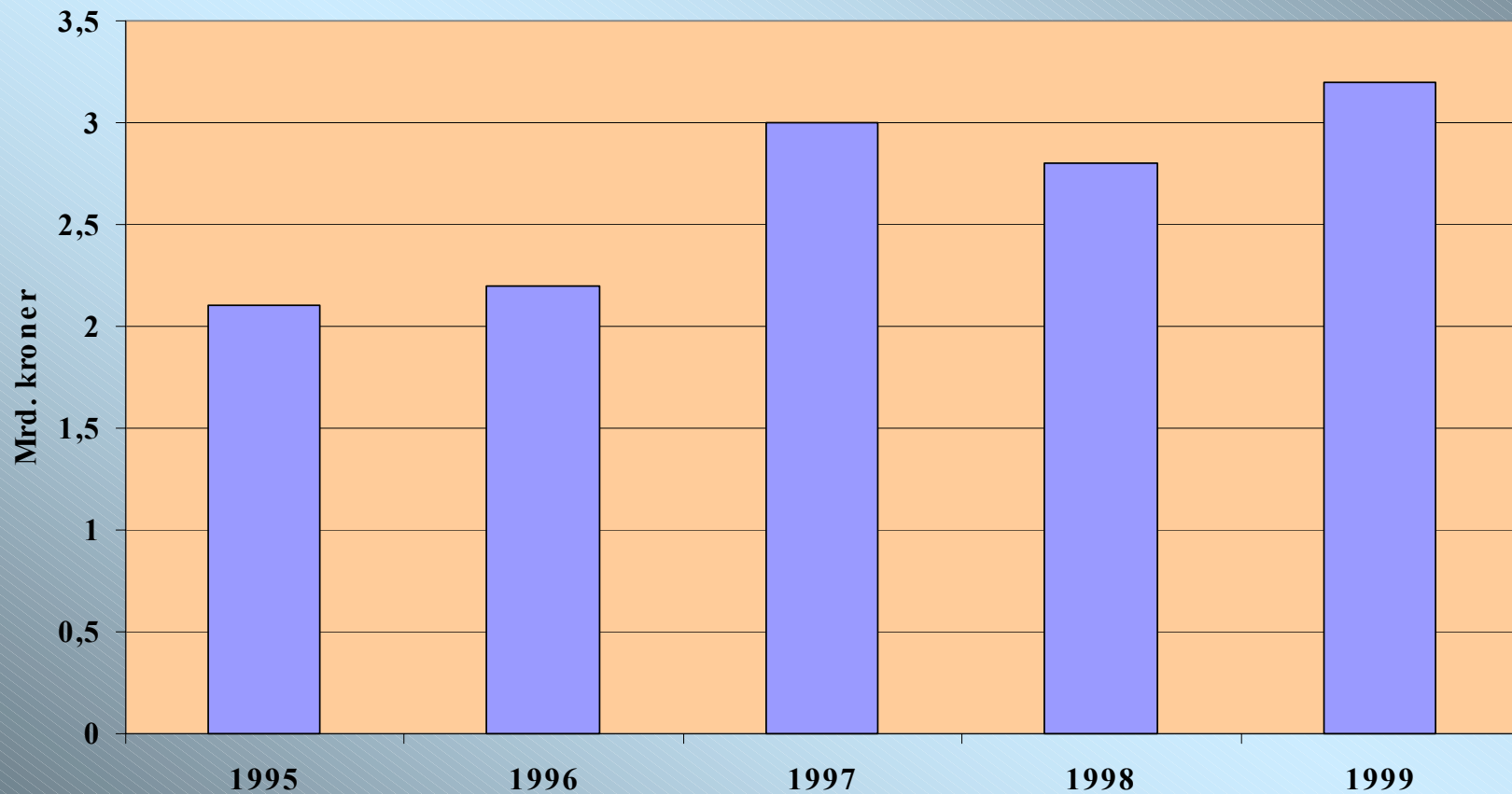


## Fravikspunkter 1995-99

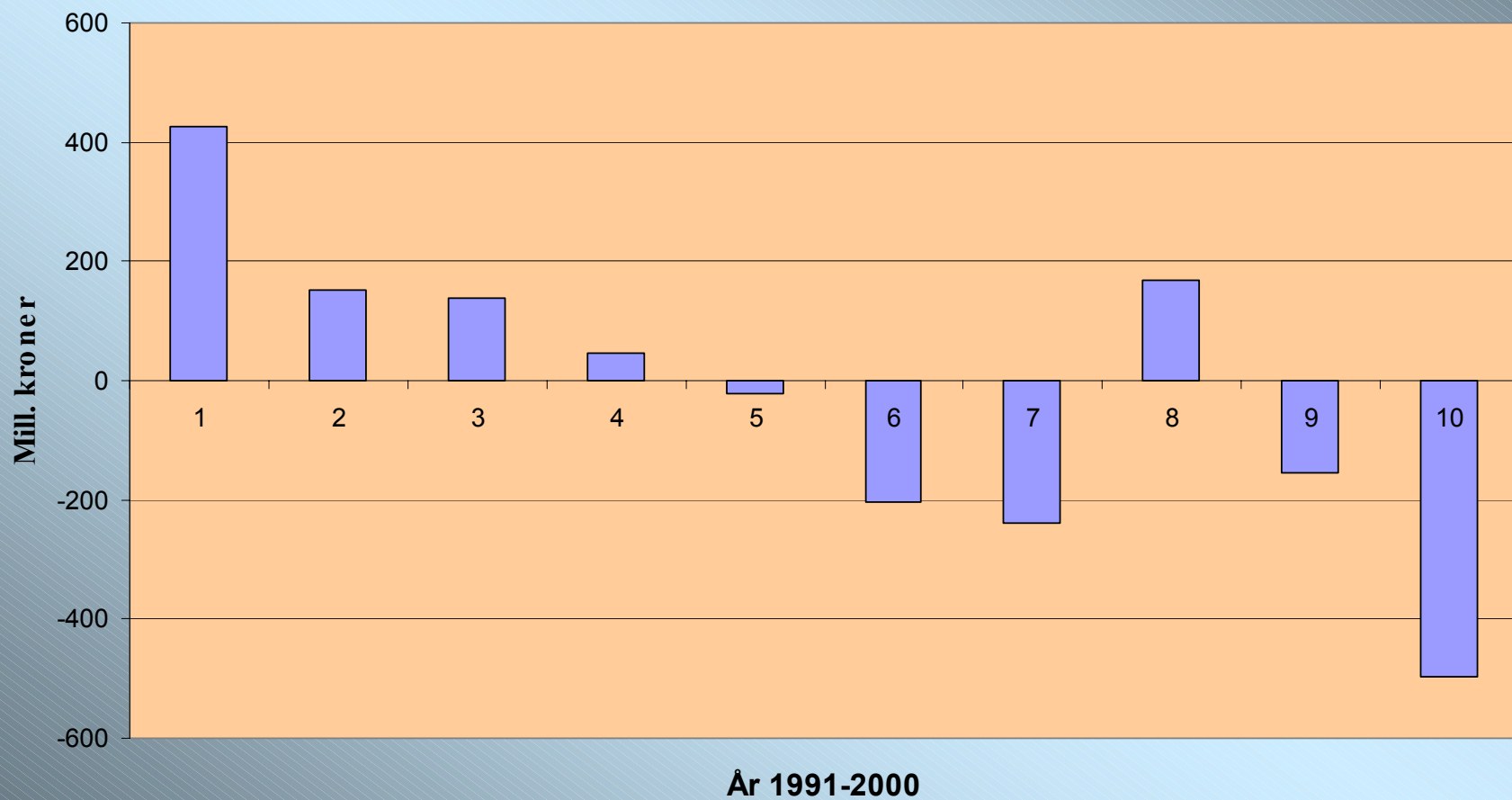




## Inntektstillegg (særs katt) ved ligningen 1995-99



## Endringer i utlignet skatt (Kontantstrøm)

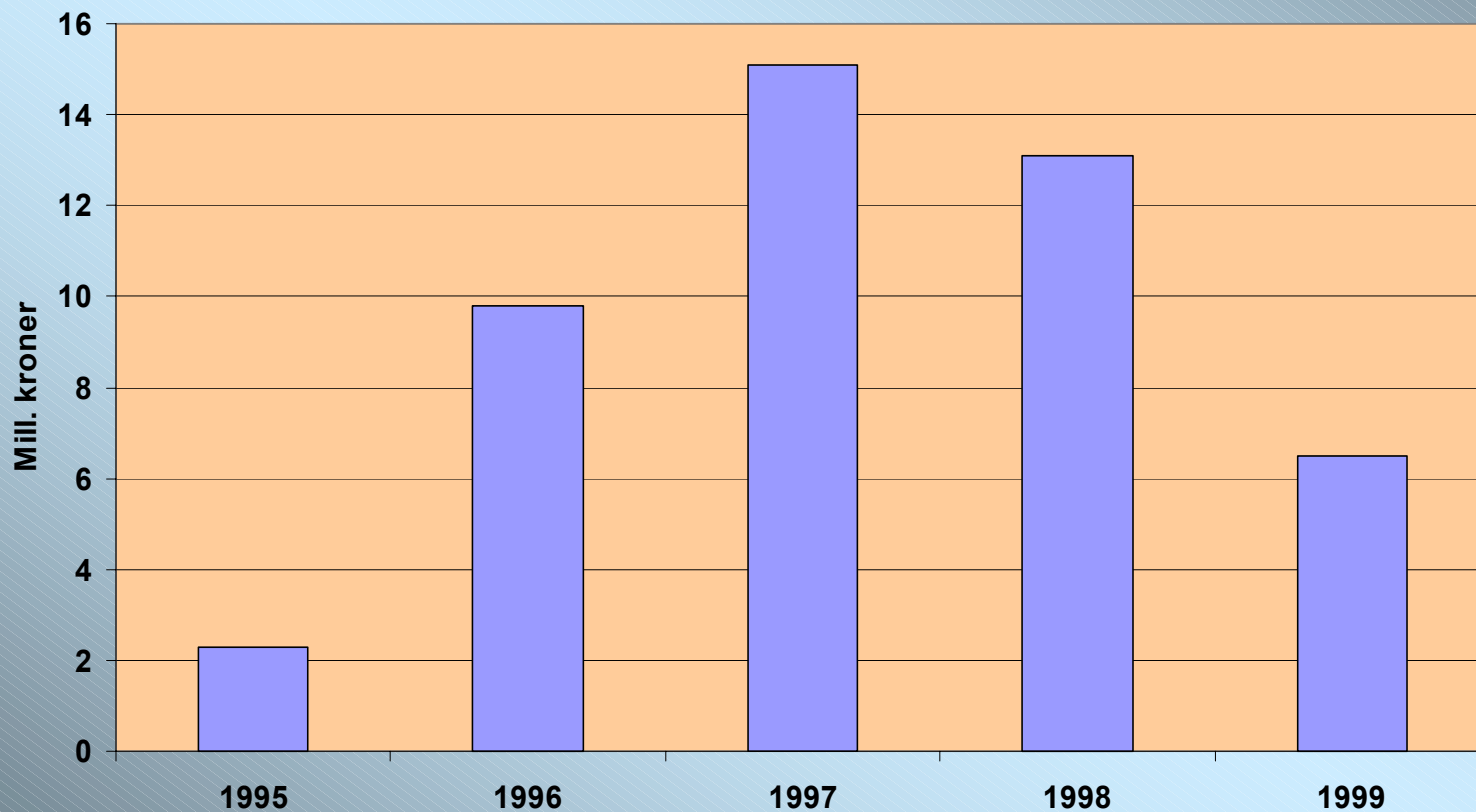


# TILLEGGSSKATT

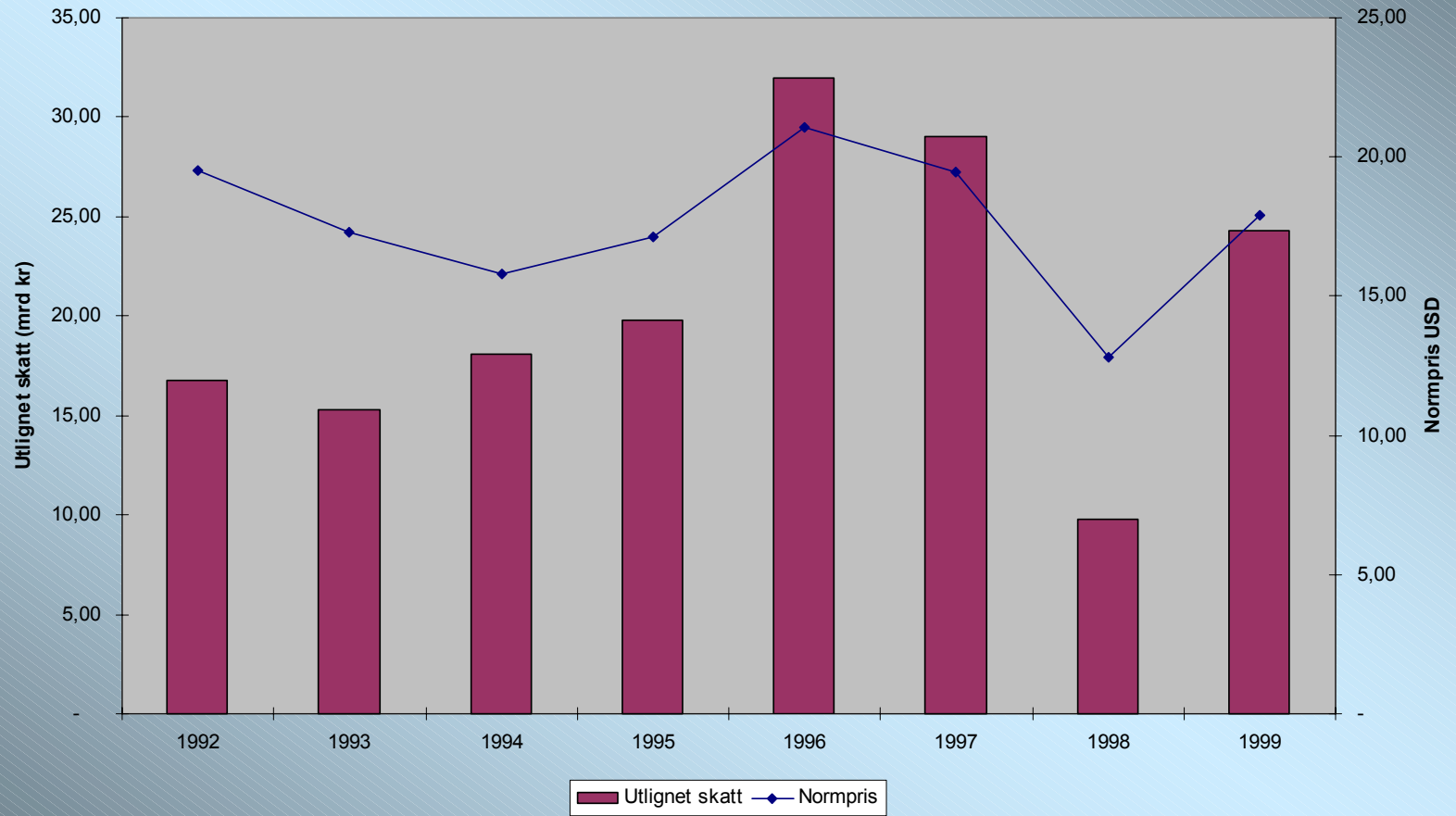
- 10 selskaper – 14 forhold
- Grunnlag:
  - inntektstillegg 95 millioner kroner i alminnelig inntekt
  - inntektstillegg 160 millioner kroner i særskattegrunnlaget
- Samlet ilagt: 22 millioner kroner – herav ca 15 til fremføring



## Tilleggsskatt (utlignet) 1995-99



### Utlignet skatt vs normpris



# SKATT 2000

- Utskrevet terminskatt: 76,5 milliarder kroner
  - I stor utstrekning basert på realiserte priser første halvår; estimerer annet halvår
  - Gjennomsnittlig normpris første halvår:  
kr 229,18 (USD 26,95)
  - Prisestimatene andre halvår varierer fra 202,50 til 270 pr.fat; gjennomsnitt ca kr. 224
  - Gjennomsnittlig oljepris juli-oktober (4 mnd):  
kr. 278,62 (USD 30,73)
- ➔ Må forvente at utlignet skatt blir klart høyere enn utskrevet terminskatt



# PRISSIMULERING - 1999

- Forutsetning: gassprisene øker prosentvis og umiddelbart like mye som oljeprisene
- En økning i oljeprisen på 1 dollar ville gitt:
  - økte inntekter med knappe 6 mrd kroner  
-> brutto skatt ca 4,65 mrd
  - (initial) nettoøkning skatt: 3,7 mrd





# PRISSIMULERING (forts.)

- Oljepris = 28,35 \$/fat, dvs. snittpris for perioden 1.1-31.10.2000:
  - økte inntekter med ca 63,3 mrd -> brutto skatteøkning ca 49,4 mrd
  - nettoøkning skatt: ca 45 mrd -> samlet skatt knappe 70 mrd (den alt overveiende del av underskudd og friinntekt til fremføring "konsumeres")



# KOMMUNIKASJON - SAMARBEID

- Utgangspunkt: ALT vedrørende selskapenes faktafremstilling og juridisk forståelse fremlegges for nemndene
- Som **hovedregel**: Et noenlunde greit samarbeid med de fleste selskaper
- Men: vilje/evne til å gi etterspurt informasjon kan variere en del. I enkelte tilfeller synes ”motstanden” å være en del av en bevisst holdning.



# KOMMUNIKASJON (forts.)

- Eksempel:
  - utgangspunktet: selskapet hadde dobbeltfradragsført et beløp
  - kontoret ba om utfyllende opplysninger
  - kontoret forstod disse opplysningene slik at selskapet hadde gjort flere feil



## KOMMUNIKASJON (forts.)

- på bakgrunn av kontorets forståelse av disse tilleggsopplysningene svarer selskapet:

”Selskapet tar misforståelsen til etterretning og vil begrense informasjonen til oljeskattekontoret i fremtiden til kun å svare på direkte spørsmål, og ikke gi ytterligere opplysninger ut over dette da det kan lede til slike misforståelser.”



## KOMMUNIKASJON (forts.)

- I andre tilfeller kan frustrasjonen rette seg mot at reglene er formalistiske: Et selskap hadde innrettet seg slik at gjennomsnittet av oljesalg skulle gi kredittid på 30 dager. Normprisskatteforskriftene § 4 medfører tillegg om kredittiden er mer enn 30 dager, men ikke fradrag om den er mindre. *Begge nemndene* mente at hvert salg måtte ses for seg. Etter å ha bestemt seg for ikke å bringe saken inn for retten uttalte selskapet:





## KOMMUNIKASJON (forts.)

”....denne saken fremstår som et grelt eksempel på paragrafrytteri fra Oljeskattekontorets side. [Selskapets] respekt for Oljeskattekontoret er redusert....Generelt er ledelsens fokus nå innrettet mindre mot overskuddsgivende prosjekter og mer mot alle mulige skattefeller.”



# KOMMUNIKASJON (forts.)

- Selskapets frustrasjon er forståelig gitt at man (uforbeholdent) legger til grunn ønsket om å opptre lojalt. Men:
  - det skal svært mye til at man kan fravike en klar ordlyd
  - dette gjelder spesielt der beregningstekniske regler er helt konkret utformet av kontrolltekniske grunner





## KOMMUNIKASJON (forts.)

- man lar seg lett farge av egne tanker om lojalitet (hva man virkelig har ment) – men glemmer at dette som oftest er en indikasjon på at den løsningen man har valgt av *andre* kunne vært brukt som et redskap for skattereduksjon; noe enhver gjennomsnittsbetraktning selvsagt kan.



## KOMMUNIKASJON (forts.)

- I andre tilfeller er selskapets aksept på forslag om fravik mer uforbeholden:  
"Kontorets gjennomgang er korrekt. Selskapet har ved selvangivelsens innlevering redegjort for sin tolkning av et ligningsspørsmål, og bedt om korreksjon uten videre dersom tolkningen har vært feil. Så er skjedd."



# KOMMUNIKASJON (forts.)

- Når det foreligger *ny lovgivning* på et område er det fast praksis at Oljeskattekontoret ved oppstart av ligningsbehandlingen vurderer betydningen av denne.



## KOMMUNIKASJON (forts.)

- Ser man muligheten av at slik ny lovgivning reiser spesielle spørsmål, blir disse drøftet med Oljeskattenemnda på et så tidlig tidspunkt som mulig.
- Denne gang ble bl.a. drøftet betydningen av fjerningene av reglene om stedbunden beskatning for selskaper m.v.



## KOMMUNIKASJON (forts.)

- Om dette uttalte ett selskap: "Etter vårt syn er det ..en uheldig praksis at spørsmål fremmes for Oljeskattenemnda før skattyteren får anledning til å uttale se. Vi antar for så vidt at Oljeskattenemnda er forelagt en mer omfattende begrunnelse og en mer balansert drøftelse enn det som er blitt selskapene til del gjennom de utsendte varsler. Likevel mener vi det forhold at Oljeskattenemnda tar "foreløpig" standpunkt bare basert på oljeskattekontorets fremstilling bidrar til å svekke nemndas habilitet i det videre arbeid med denne saken."



# FREMTIDEN

- ➔ Hva blir fremtidens petroleumsskattesystem?  
Jf NOU 2000:18 Skattlegging av petroleumsvirksomhet
- ➔ Hvilken betydning får inntektsbeskatningen som ledd i ivaretagelsen av statens økonomiske interesser som eier av forekomstene?





# PETROLEUMSSKATTESYSTEMET

→ *Oljeskattekontoret* om NOU 2000:18:

- svært tilfreds med at det er foretatt en grunnleggende gjennomgang av de gjeldende skattereglene
- en innstilling som avkrever stor respekt
- stram tidsfrist: liten dialog med næringen – enkelte spørsmål ikke utredet
- implisitt i de modeller man anvender til analyse ligger antakelser om bestemte handlingsmønster vedrørende bl.a. materialitet og kostnadsbevissthet





# PETROLEUMSSKATTESYSTEMET

## (forts)

- det synes å være uenighet mht krav til alternativavkastning
- viktig at man i det videre arbeid tar seg nødvendig tid til utredning og vurdering – særlig fordi det forhold som i stor grad initierte utredningen, nemlig lav oljepris, synes å ville være fraværende en tid fremover



# PETROLEUMSSKATTESYSTEMET

## (forts)

- umiddelbart behov: nye regler for behandling av finansposter som fjerner subsidieringsmuligheten for investeringer i utlandet (og på land) – helst allerede f.o.m. 2000. En systemfeil som selskapene ikke kan ha noen rimelig forventning om opprettholdelse av (selvsagt heller ikke kompensasjon ved bortfall).



# PETROLEUMSSKATTESYSTEMET

## (forts)

➔ Veien videre – enkelte merknader:

- ønsket om nye aktører – et politisk valg; forelåtte virkemidler (fremføring av underskudd med renter, omsetning av underskudd m.v.) synes riktige.
- grunn-/ressursrenten antakelig synkende for nye prosjekter noen år frem i tid: ønskes ny aktivitet er antakelig dagens system ikke det "riktige"



# PETROLEUMSSKATTESYSTEMET

## (forts)

- men: det er neppe grunn til *generelle* skattelettelser: foretatte investeringer er gjennomført med utgangspunkt i dagens regler.
- enkle regler bør heller ikke være et (vesentlig) mål i seg selv: dersom ønsket om bestemte insentivegenskaper tilsier et komplisert system, bør ikke administrative hensyn være avgjørende for innholdet av de materielle skatteregler



# PETROLEUMSSKATTESYSTEMET

## (forts)

➔ Kontorets antydninger/forslag:

- Umiddelbar fjerning av "rentesubsidieringsregelen"
- Beholde dagens regler for (i hvert fall) foretatte investeringer -> stabile rammebetingelser
- Utredning av muligheten av et eget system for nye prosjekter – frihetsgraden vil her være stor – et overordnet mål om systemnøytralitet vil derfor med stor grad av sannsynlighet kunne nås -> nivå kan da fastsettes ut fra politiske hensyn, men likevel slik at selskapenes behov for stabile rammebetingelser må veie tungt.





# PETROLEUMSSKATTESYSTEMET

## (forts)

→ *Sluttkommentar* : det perfekte (petroleums)skattesystem finnes ikke! Dette skyldes først og fremst at det alltid er en (for)historie å ta hensyn til. Vi får aldri ”en dag i mårrå – med blanke ark og tegnestifter tel”.





# BESKATNINGENS BETYDNING

- Staten ivaretar sin økonomiske interesser som eier av ressursene ved: SDØE; Nettoinntektsbeskatning; Enkelte former for bruttobeskatning (royalty, CO<sub>2</sub>) og Statoil(Hydro)



# BESKATNINGENS BETYDNING (forts)

- Beskatningens betydning vil relativt sett øke fordi:
- SDØE vil antakelig få ingen (eventuelt små) andeler på nye tildelinger
  - SDØE's andeler på tildelte lisenser skal reduseres (30%?)
  - Royalty "på vei ut" – (redusert CO<sub>2</sub>?)
  - Statoil skal privatiseres – eierandelen i Hydro redusert



# Nedbemanning - klagekjennelse

## Flertallet :

”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.”



# Nedbemanning (forts.)

- Bestemmelsen generell
- Ikke grunnlag for innskrenkende fortolkning
- Nedebemanningen er ment å redusere fremtidige kostnader



## Nedbemanning (forts)

- ➔ Med støtte i lovforarbeidene mente flertallet at sktl. § 50 femte ledd har som siktemål å fange opp avsetninger til fremtidige kostnader
- ➔ Flertallets forståelse i samsvar med departementets høringsforslag som er ment å gi uttrykk for gjeldende rett
- ➔ Ingen avgjørende ligningspraksis



# Nedbemanning (forts)

## Mindretallet:

Mente 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 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





# Frikjøp nedbemanning

## Faktum:

- To internasjonale oljeselskaper har fusjonert på morselskapsnivå
- Datterselskapene i Norge er imidlertid ikke fusjonert
- Det ene av disse selskapene forestår administrasjonen av det andre. Ett av selskapene har derfor inngått omfattende sluttvederlagskontrakter
- Forpliktelsen knyttet til ikke fratrådte medarbeidere pr utgangen av 1999 ble "frikjøpt" av det selskapet som gjennomførte nedbemanningen
- Forpliktelsen ble overdratt pr årsskiftet basert på en aktuarberegnet størrelse. Dette beløpet ble betalt i slutten av januar 2000, altså uten rentejustering for den etterfølgende periode.



# Frikjøp nedbemanning:

## Selskapenes periodisering:

- ➔ Det betalende selskap krevde fradrag i 1999 for et beløp som, slik selskapet selv opplyste, ellers ville blitt fradragsført senere
- ➔ 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.



# Frikjøp nedbemanning:

## *Gjems-Onstad Norsk Bedriftsskatterett s. 140:*

”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.”



# Frikjøp nedbemanning (forts.)

## *Kontoret:*

- ➔ må 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
- ➔ det foreliggende tilfellet: forpliktelsen er knyttet til faktisk fratreden for det overdragende selskaps tidligere ansatte



## Frikjøp nedbemanning (forts.)

- ➔ den manglende renteberegningen en indikasjon på manglende forretningsmessighet
- ➔ konsekvenshensyn må også tillegges en viss vekt: mulighet for utnyttelse av ulik skatteposisjon
- ➔ strenge krav mht den forretningsmessige begrunnelsen for overføringen





# Terminsikring av valutagjeld

## *Forenklet 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  $r^*$ .





## Terminsikring (forts.)

Dette gir følgende kontantstrømmer for selskapet:

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



# Terminsikring (forts.)

## ***Selskapet:***

Regnskapsmessig: Hensyntar sikringen ved resultatføring av urealisert gevinst terminkontrakter som dermed "nuller ut" urealisert tap på dollargjelden på lånet til morselskapet. Utgiftsfører påløpte renter, termintillegget.

Skattemessig: Tilbakefører urealisert gevinst terminkontrakter (sktl. § 50 3.ledd) og termintillegget. Vurderer gjelden som langsiktig -> sktl. § 50 fjerde ledd.



# Terminsikring (forts.)

## ***Oljeskattekontoret:***

Gjelden bedømmes som kortsiktig: regnskapet binder (sktl. § 50 annet ledd) – selskapets føring i samsvar med god regnskapsskikk (sikringen hensyntas ved vurderingen av gjeldsposten)

Gjelden vurderes som langsiktig: må vurderes om det foreligger oppofrelse, jf HR-dom i Utv. 1997 s. 23 (Libæk)



# Terminsikring (forts.)

## *Oljeskattenemnda:*

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



# Mottatt betaling for inntreden i leiekontrakt

## *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.





# Mottatt betaling (forts.)

## *Selskapene:*

- langsiktig avsetning for senere inntektsføring
- inntektsføringen vil skje via reduserte fremtidige avskrivninger på de brønner som skal bores -> sammenstiller den mottatte betaling med brønnboringskostnadene (den som faktisk betales til riggeier).
- Ingen brønner boret i 1999 -> ikke noen del av kompensasjonen kommet til inntekt
- vil vise nettokostnaden for boringen av brønnene. Det vises til sammenstillingensprinsippet (jf regnskapsloven § 4-1 nr. 3)





# Mottatt betaling (forts.)

## *Oljeskattekontoret:*

- 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 blir derfor om den mottatte betalingen må bli å anse som en innvunnet/opptjent inntekt.



## Mottatt betaling (forts.)

Rent faktisk synes det klart at rettighetshavergruppen er kompensert for å overta kontraktsansvaret (dvs at fremleieavtalen er kansellert), ikke for å utføre et boreprogram.

- både det skatterettslige innvinningskriterium – at skattyteren har fått et endelig krav på fordelene – og det regnskapsrettslige opptjeningskriterium, jf rskl. § 4-1 nr. 2, er oppfylt.
- ytelsen for betalingen er altså i sin helhet levert ved at kontraktsansvaret gikk tilbake til lisensgruppen.



## Mottatt betaling (forts.)

Selskapene: kompensasjonen er betaling for at de må betale en høyere rate til riggeieren enn det som er mulig å oppnå i markedet og mulig økte utgifter til standby/ventetid

- krever regnskapsmessig en avsetning for de tilhørende forventede kostnadene til den inntektsførte kompensasjonen (sammenstillingsprinsippet).
- selskapenes manglende netto bokføring vil derfor kunne begrunnes *regnskapsmessig* med at forventede merkostnader tilsvarer mottatt betaling.
- *skattemessig*: avsetningen rammes av bestemmelsen i sktl. § 50 femte ledd



# Mottatt betaling (forts.)

## *Oljeskattenemnda:*

Tiltrådte kontorets innstilling. Ett medlem dissenterte.



## §3b aktivering av reservedeler/-forbruksmateriell

- aktivert lager av reservedeler/forbruksmateriell (boreutstyr) og inkludert dette i grunnlaget for driftsmidler som avskrives etter psctl. § 3 b samt friinntektsgrunnlaget.
- Selskapet: behandlingen i samsvar med anbefaling fra operatøren.
- Operatøren: egen andel av lageret (foreløpig) aktivert i balansen som omløpsmidler.





## §3b aktivering av reservedeler/-forbruksmateriell (forts)

Operatør: 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.

➔ kan tyde på at det ikke er tatt endelig stilling til hva dette lageret skal benyttes til





## §3b aktivering av reservedeler/-forbruksmateriell (forts)

### Oljeskattekontoret:

Lager av reservedeler og forbruksvarer omfattes som den alt overveiende hovedregel ikke av bestemmelsen om ”Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning...” jf petrsktl. § 3, første ledd, bokstav b.



## §3b aktivering av reservedeler/-forbruksmateriell (forts)

### Praksis:

- 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 oppofrelsen først skjer i takt med at lageret tas i bruk /forbrukes.
- Dette er lagt til grunn av Klagenemnda i en kjennelse vedrørende inntektsåret 1980.



## §3b aktivering av reservedeler/-forbruksmateriell (forts)

### Ligningen:

- ikke subsidiært anmodet om direkte utgiftsføring.
- heller ikke naturlig gitt operatørens egen behandling.
- ➔ Selskapet ble nektet fradrag for avskrivninger og friinntekt for 1999.



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

**Utgangspunkt:** Tidsbegrenset leie av driftsmidler på andre felt synes å få et visst omfang etter hvert. Dette tilfellet gjaldt tidsbegrenset leie av brønnslistes.

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



# Mottatt/betalt leie for tidsbegrenset rett til bruk av brønnsliste (forts)

## *Kontoret:*

- mente at helt klart kostnadssiden her ikke kom inn under bestemmelsen i § 3b;
- når det gjaldt periodiseringen bygget imidlertid kontoret i første omgang på alminnelige regnskapsprinsipper – noe som kunne gitt 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.





# Mottatt/betalt leie for tidsbegrenset rett til bruk av brønnsliste (forts)

***Sktl. § 44 første ledd, bokstav c, annet ledd, annet punktum:***

”Er det immaterielle driftsmiddelet en tidsbegrenset rettighet kan avskrivninger likevel kreves med like store årlige fradrag over driftsmiddelets levetid.”





# Mottatt/betalt leie for tidsbegrenset rett til bruk av brønnsliste (forts)

***Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, s 132:***

”De typiske immaterielle driftsmidler vil være goodwill, patenter og varemerker. Videre omfattes leierettigheter og andre tidsbegrensede bruksrettigheter.”



# Mottatt/betalt leie for tidsbegrenset rett til bruk av brønnsliste (forts)

## ***Klagenemnda (dissens):***

Engangsbetaling for rett til å legge rørledning i tunnel i feltets levetid omfattes ikke av § 3b – periodisering etter sktl § 44 c.



# Mottatt/betalt leie for tidsbegrenset rett til bruk av brønnsliste (forts)

## Konklusjon:

- ➔ Både mottatt og betalt forskuddsleie skal periodiseres lineært over den perioden brønnslistene stilles til disposisjon for leietaker. Her faller dette sammen med produksjonsperioden.
- ➔ Skattemessig inntektsføring av mottatt leie følger av korrekt regnskapsmessig periodisering, mens skattemessig kostnadsføring av betalt leie følger av sktl § 44 første ledd bokstav c annet ledd annet punktum.



# To valutaterminkontrakter med symmetrisk avslutning

## ***Faktum:***

- Valutaterminkontrakt inngått 1998 med forfall i 2001 for å redusere selskapets valutaeksponering for omveksling av fremtidige løpende inntekter i dollar
- *motforretning* våren 1999 med forfall i 2001 på samme tidspunkt som den første kontrakten -> netto merverdi på 6 mill kroner på de to kontraktene
- opplyst: motkontrakten ble inngått for å låse den fremtidige gevinst som den første kontrakten hadde avleiret
- opplyst: det foreligger en ubetinget rett for selskapet til å motta merverdien



# To valutaterminkontrakter (forts.)

## *Problemstilling:*

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".

- medfører inngåelse av motforretningen at denne bestemmelsen kommer til anvendelse eller inntreffer realisasjonstidspunktet først ved forfall?
- avgjørende: motforretningen en *luknings-* eller *slutningshandel*?





# To valutaterminkontrakter (forts.)

## *Kilder:*

Zimmer (red) i Bedrift, selskap og skatt 1998 side 204:

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.





# To valutaterminkontrakter (forts.)

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.



# To valutaterminkontrakter (forts.)

## Lignings ABC 1999, side 338:

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.



# To valutaterminkontrakter (forts.)

## *Selskapet:*

- mente at gevinsten først ville bli realisert ved forfall.
- kildene viste at stengnings- eller lukningshandler bare gjelder forhold "hvor kontraktene anses realisert, dvs. hvor alle kontraktuelle forhold mellom partene opphører."



# To valutaterminkontrakter (forts.)

## *Oljeskattekontoret:*

- *Utgangspunkt:* i realiteten oppnår samme resultat ved inngåelsen av en motkontrakt som hvis man alternativt hadde terminert eksisterende kontrakt.
- *"Forskjeller":*
  - må vente til forfall før gevinsten blir utbetalt
  - gevinsten ved den senere utbetaling vil også inneholde et renteelement



# To valutaterminkontrakter (forts.)

## Eksempel:

- ➔ en valutaterminkontrakt tidligere inngått
- ➔ om ett år: motta USD 100 og utbetale NOK 900.
- ➔ Ved tidspunkt for vurdering om man skal terminere eller inngå motkontrakt:
  - kurs: 9 NOK/USD
  - NOK-renten: 10 %
  - USD-renten: 5 %





# To valutaterminkontrakter (forts.)

## Alternativ: terminering

- kontrakt i dag  $\rightarrow$  terminkurs på  $9 * (1,10/1,05) = 9,4286$ .
- kunne m.a.o. i dag ha inngått en kontrakt  $\rightarrow$  om ett år motta USD 100 mot å utbetale NOK 942,86.
- $\rightarrow$  Selskapet har altså en urealisert gevinst siden det skal utbetale NOK 900 om ett år, mens det ville måtte ha utbetalt NOK 942,86 om ett år ved inngåelse av en tilsvarende kontrakt i dag.





## To valutaterminkontrakter (forts.)

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>		
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

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



# To valutaterminkontrakter (forts.)

## Alternativ: inngåelse av motkontrakt

- Gjeldende kontrakt: vil motta om ett år USD 100 og utbetale NOK 900.
- ➔ Med en terminkurs på 9,4286: det kan inngås en motkontrakt der det om ett år vil utbetales USD 100 og mottas NOK 942,86.



# To valutaterminkontrakter (forts.)

Gevinsten om ett år blir da:

	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



## To valutaterminkontrakter (forts.)

- ➔ Ved inngåelsen av motkontrakten vil altså selskapet være sikret å få utbetalt NOK 42,86 (942,86 - 900) om ett år.
- ➔ Dagens verdi av kr 42,86, neddiskontert med NOK-rente, er lik 38,96 = gevinst ved terminering



# To valutaterminkontrakter (forts.)

## Kontoret (forts):

- Lignings ABC 1999 side 338 :  
Stengningshandel gjennomføres ved at investor selger eller kjøper en identisk kontrakt, men med motsatt partsstilling.
- luknings-/stengningshandel kan ikke forutsette kontrakter på standardiserte instrumenter handlet over børs med clearingsentralen som motpart. Også andre stengningshandler må innebære realisasjon.





# To valutaterminkontrakter (forts.)

## Kontoret (forts):

- Gevinstberegning:
  - Et rent nominalistisk prinsipp der gevinsten ses som "en helhet": også renteelementet må tas til beskatning i 1999
  - Anses en del av gevinsten som kommer til utbetaling i 2001 å inneholde et virkelig renteelement kan bare den delen som er opptjent ved utgangen av 1999 tas til inntekt dette året.





# To valutaterminkontrakter (forts.)

## *Oljeskattenemnda:*

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



# ***Tap ved fremleie av rigg aktivert som utbyggingskostnad***

## **Faktum:**

- 1996: avtale om leie av en skytteltanker.
- skulle benyttes til å frakte olje fra et felt som var under utbygging.
- Pga problemer ifm ferdigstillelse 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.



# *Tap ved fremleie av rigg (forts)*

## Selskapet:

- netto tap knyttet til inn-/utleie av skytteltankeren aktivert som utbyggingskostnad på det feltet den var innleid for å betjene.
- ”.. er merutgiftene/tapet oppstått som følge av forsinkelser i *utbyggingen* av ...-feltet” -> ”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.



## *Tap ved fremleie av rigg (forts)*

- 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.



## *Tap ved fremleie av rigg (forts)*

- 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 pilarene fungerte som midlertidig fundament og oppbevaringsted for plattformdekket.





# *Tap ved fremleie av rigg (forts)*

## Oljeskattenemnda:

Omfanget av aktiveringsplikten er regulert i psktf. § 2 første ledd:

”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.”

➔ Utgiftene måtte anses å være knyttet til *”å ivareta den fremtidige drift av anlegget”*.





## *Tap ved fremleie av rigg (forts)*

- ➔ Tapet kunne følgelig ikke anses å være knyttet til *"utbygging av petroleumsfelt"*, herunder at omtalte tap er en *"påregnelig følge av utbyggingen"*.
- ➔ Sleipnerhavariet – klagekjennelse: "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" -> nemnda mente at utgiftene var direkte knyttet til utbyggingen.



## *Tap ved fremleie av rigg (forts)*

- ➔ Avgjørende: 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, tørre brønner, skader på anlegget osv.).
- ➔ Det sentrale: *disse* kostnadene pådras som ledd i selve byggingen, noe som innebærer aktiveringsplikt. Innleie av skytteltankeren kan ikke sies å være relatert til byggingen av produksjonsskipet og netto tap ville følgelig ikke være aktiveringspliktig.



# *Tap ved fremleie av borerigg*

## Faktum:

- 1997: avtale om leie av en borerigg for en perioden fra slutten av 1998 til slutten av 2000.
- Overestimert behov for boring.
- Rikken ble i tillegg til egen bruk i en viss utstrekning fremleiet til andre deltakere på norsk sokkel, riggen hadde også en opplagsperiode.



## *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

- Raten ved fremleie var lavere enn innleieraten, markedet hadde falt etter inngåelse av leiekontrakten.
- Omfanget av fremleien var ikke så stort at det måtte bedømmes som egen utleievirksomhet -> Tapene var derfor fradragsberettiget i sokkelinntekt.



# ***Tap ved fremleie av borerigg (forts)***

## **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: tapet endelig pådratt-> krevet fradrag for forskjellen mellom innleieraten og fremleieraten for den delen av fremleieperioden som gjaldt 2000 i 1999





## ***Tap ved fremleie av borerigg (forts)***

Kontoret forela 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.



# ***Tap ved fremleie av borerigg (forts)***

## **Regnskapsmessig behandling**

- ingen uenighet mellom selskapet og kontoret om at tapet måtte fradragsføres i regnskapet.
- rskl. § 4-1 nr. 4: urealisert tap resultatføres (forsiktighet)
- realisert eller urealisert ? Forskjell skatt/regnskap?



# *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

## Selskapets begrunnelse for skattemessig behandling

- sktl. § 50, 2. ledd: her ikke hjemmelsgrunnlag for å fravike denne hovedregel
- oppfyllelsen av avtalen er igangsatt ved at boreriggen er overlevert til fremleietaker -> sktl. §50, 5. ledd kan ikke komme til anvendelse -> utgiftene også i skattemessig forstand pådratt: utgiften realisert
- ingen "avsetning" synonymt med "skattekreditt" som ment i § 50, 5. ledd.



## *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

- et realisert tap-> kostnadsføring i tråd med transaksjonsprinsippet, her basert på at levering har skjedd.
- det var alminnelige regnskapsregler som lå til grunn for bokføringen – ikke lovens henvisning til god regnskapsskikk.



# *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

## Skattemessig realisasjon?

I LigningsABC 1999 s. 940 (pkt. 2.3.1):

”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.”





## ***Tap ved fremleie av borerigg (forts)***

- 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.



## *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

- 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.



# ***Tap ved fremleie av borerigg (forts)***

## Finansdepartementets høringsnotat – av 21.05.99

### *Selskapet:*

- Fremgår der at så lenge tapet kunne vært fradragsført etter realisasjonsprinsippet må tapet kunne fradragsføres etter sktl. § 50, 2. ledd.
- 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 regnskapsytere" -> "en realitetsforskjell mellom realisasjonsprinsippet og § 50 2. ledd i kombinasjon med § 50 femte ledd."



## *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

- "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".



## *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

### *Kontoret:*

- tapet kunne ikke anses skattemessig realisert i 1999
- anvendelsen av § 50 femte ledd kan selvsagt medføre *sammenfall* med realisasjonsprinsippet i mange tilfeller selv om bestemmelsen *ikke* bygger på et realisasjonsprinsipp. (Praksis bygger ikke på at § 50 femte ledd innebærer et realisasjonsprinsipp, bl.a. ved at regnskapets vurderingsregler legges til grunn, noe som innebærer at urealiserte poster kommer til fradrag)
- eksempel på sammenfall: kravet om faktisk fratreden i nedbemanningskjennelsen til Klagenemnda.





# *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

## Oljeskattekontorets innstilling

- ➔ Å stille leiegjenstanden til disposisjon i leieforhold kan ikke likestilles med (endelig) levering
- ➔ Levering skjer her ved at riggen fortløpende stilles til disposisjon og at man selv avstår fra bruk eller annen anvendelse.
- ➔ 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.



# *Tap ved fremleie av borerigg (forts)*

## Oljeskattenemnda

Nemnda tiltrådte kontorets innstilling.



# Stedbunden beskatning:

## *Utgangspunkt - regler t.o.m. 1998:*

Petroleumsskatteloven: bygger på at det skal fastsettes en virksomhetsinntekt innenfor et bestemt geografisk område, nemlig norsk sokkel.

- 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.



# Stedbunden beskatning (forts.)

- ➔ **Hovedregel:** det er inntektsfaktorenes faktiske kostnader som skal komme til fradrag
- ➔ **Unntak:** faste eiendommer på land som anses som innsatsfaktorer i utvinningsnæringen. Sktl. § 18 jf tidligere § 20 åttende (stedbunden beskatning). Det beregnes en brutto egenleie til fradrag i særskattepliktig inntekt. Til beskatning i eiendomskommunen kommer denne bruttoinntekten med fradrag for faktiske kostnader herunder avskrivninger knyttet til eiendommen



## Stedbunden beskatning (forts.)

Det finnes ingen realøkonomiske grunner for denne særlige ordningen for en bestemt type innsatsfaktorer.

- Bakgrunnen for reglene om stedbunden beskatning er hensynet til skatteprovenyet i den enkelte eiendommskommune
- For utvinningsnæringen: skattereduserende virkning
- For andre virksomheter: ingen vesentlig interesse - påvirker ikke den samlede skattebelastning





# Stedbunden beskatning (forts.)

## ***Lovendringer:***

- 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.



## Stedbunden beskatning (forts.)

Rent teknisk er fjerningen av reglene om stedbunden beskatning for etterskuddspliktige gjennomført ved at henvisningsregelen i sktl. § 20 åttende ledd er fjernet. Det er også gjort enkelte andre tekniske endringer.

Ot. prp. nr. 32 (1998/99) side 8:

”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”.



# Stedbunden beskatning (forts.)

## 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.



## Stedbunden beskatning (forts.)

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.”



# Stedbunden beskatning (forts.)

## Oljeskattekontoret

- utvilsomt at det ikke lenger finnes noen lovhjemmel for stedbunden beskatning for etterskuddspliktige
- 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 tilegges vekt må det skje i relasjon til tolkningen av en konkret lovbestemmelse.





# Stedbunden beskatning (forts.)

## Oljeskattenemnda

Ga sin tilslutning til kontorets forståelse.



# Stedbunden beskatning (forts.)

## Anførsler fra selskapene

### 1) *Uttalelse fra Finansdepartementet fra 1976*

Vedrørende virkeområdet for de særskilte avskrivningsreglene i psctl § 3 b bemerker departementet – merknader til tidligere forskrifter til petrsktl(s. 459 i utv. 1976):



# Stedbunden beskatning (forts.)

## Anførsler fra selskapene

”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.”



# Stedbunden beskatning (forts.)

## Merknad:

- uttalelsen er uklar – tok nok sikte på avgrensning m.h.t. friinntektsregelen
- entydig praksis – 25 år – ikke tillagt vekt
- Klagenemnda 19.06.00: "Det er dessuten på det rene at denne uttalelsen i praksis verken er blitt fulgt av selskapene eller oljeskattemyndighetene"



## Stedbunden beskatning (forts.)

- Syversen "Skatt på petroleumsutvinning s 383

".. 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.."





## Stedbunden beskatning (forts.)

- Uttalelsen bygger også på en antakelse om beregning av egenleie også for andre typer driftsmidler enn faste eiendommer. Det sier seg selv at man ikke nå, i strid med langvarig praksis og det alminnelige virksomhetsbegrepet i skatteretten, kan tillegge denne uttalelsen noen skatterettslig virkning.



# Stedbunden beskatning (forts.)

## 2) Rimelighetsbetraktninger

- selskaper som har etablert egne eierselskaper for de faste eiendommene på land vil 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.



# Stedbunden beskatning (forts.)

## Merknad:

- endring har gått over to år: den fulle virkning med formell fjerning av stedbuden beskatning kom først i 1999,
- uansett vil her, i forhold til subjektavgrensningen, det formelle, som den alt overveiende hovedregel, også innebære en realitet.



# Stedbunden beskatning (forts.)

## 3) *Finansdepartementets brev av 21.03.00 til et utvinningselskap*

- Selskapets henvendelse hadde sin bakgrunn i ligningen for 1998 hvor Oljeskattenemnda opprettholdt reglen om at det skulle foretas ansettelse i den enkelte kommune – til tross for at det ikke lenger skulle betales kommuneskatt.
- Henvendelsen bygger på en antakelse om at dette er begrunnet i petrsktl. § 3 c tredje ledd – en fordelingsregel for underskudd i andre distrikter



## Stedbunden beskatning (forts.)

- Departementets svar bygger på samme grunnlag:  
”Bestemmelsen om fordeling av underskudd og finansutgifter i sktl. § 45 tredje ledd gjelder ikke lenger for etterskuddspliktig som utelukkende driver virksomhet på land. For særskattepliktige selskaper har imidlertid bestemmelsen fortsatt betydning gjennom henvisningen i petrsktl. § 3 d annet ledd.”
- Oljeskattenemndas begrunnelse var imidlertid at regelene om stedbuden beskatning ikke var opphevet – det var bare skatteprosenten som i statsskattevedtaket var satt til null.
- Uansett: nemnda står helt fritt i lovtolkningsspørsmål.





# Stedbunden beskatning (forts.)

## *4) Hovedregelen om skattlegging i kontorkommunen er ikke opphevet.*

- ➔ Sokkelen fortsatt eget distrikt -> regelen om stedbunden beskatning for sokkelen opprettholdt
- ➔ Eneste forskjell er "at den del av virksomhetsinntekten som tidligere ble skattlagt i den kommune hvor eiendommen befant seg, nå skal skattlegges i kontorkommunen."



# Stedbunden beskatning (forts.)

## Merknad:

- Store likhetstrekk med Bruusgaards ”globalskattesyn”, jf senere
- Må skille mellom et rettslig grunnlag for
  - å beregne en hypotetisk inntekt til et distrikt, og
  - å foreta tilordninger til ulike distrikter av faktiske virksomhetsinntekter – det er dette siste kontorregelen og petroleumsskattelovens virksomhetsbegrep bygger på.



## Bruusgaard NPF 10.11.00 - med forbehold om misforståelser:

Sktl. § 20 første ledd : ”.... for selskaper og innretninger som nevnt i § 15 A-1 fastsettes skattepliktig formue og inntekt i den kommune hvor selskapet har sitt kontor.”

Denne gir uttrykk for en slags **globalskatteplikt**, dvs. all inntekt skal beskattes i kontorkommunen dersom ikke annen lovgivning tilsier noe annet. Slik lovgivning er petroleums-skattelovgivningen som i forhold til globalskatteplikten i kontorkommunen må forstås som **en spesiell form for stedbunden beskatning**. Det vises til at bestemmelsen i petrsktl. § 3 d første ledd om sokkelen som ett distrikt ikke er opphevet.



# Bruusgaard NPF 10.11.00 - (forts.)

## Merknader:

- 1) 25 års ligningspraksis: utelukkende bestemmelsen om stedbunden beskatning i § 18 som ga hjemmel for egenleieberegning mot sokkelinntekt for faste eiendommer.
- 2) Det er ikke beregnet "inntekt av næringsdrift, som knytter seg til sådan eiendom eller anlegg"
- 3) Distriktsregelen i § 3 d:
  - nødvendig av hensyn til fordeling av finansposter.
  - plassert sammen med regelen som omhandler fordeling av finansposter
  - hjemler ikke stedbunden beskatning av sokkelen.



## Bruusgaard NPF 10.11.00 - (forts.)

- 4) 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.
- 5) Sokkelen som gjenstand for stedbunden beskatning: speilvending av tidligere praksis -> tilordne all aktivitet og alle innsatsfaktorer på land en inntekt (for eksempel tjenesteyting i form av ulike administrative oppgaver, bilutleievirksomhet, utleie av løsøre, IT-tjenester osv.).





# Reklame-, sponsor- og representasjonsutgifter

Utgiftsføres med hjemmel i sktl. § 44 første ledd om utgifter til inntektens ervervelse.

- Tidligere ligningsbehandlinger: gjenstand for en mer sporadisk/tilfeldig kontroll.
- 1999: besluttet å foreta en utvalgskontroll.
- Fikk mer karakter av å være gjennomgående.



# Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

- Målsetting:

- 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 slik bidrag -> slik at det selve kontrollen av fradragsspørsmålet blir lettere.



# Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

LigningsABC 1999 s. 786:

”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,...

---



# Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

---

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

I tilknytning til sponasing vil det også kunne oppstå kostnader som må kunne klassifiseres som sosiale utgifter – her må det foretas en avgrensning mot lønn.



# Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

Reklamedefinisjonen i LigningsABC'en er relativt 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 betraktningsmåte der det antas at utvinningsselskapet har et *profileringsbehov* som på andre måter fremmer utvinningsnæringen (selv om altså ikke selve salget eller salgsinntektene økes)?





## Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

- 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?



# Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

Ad 1) Selv om behovet antas å være lite, antas det at kostnader knyttet til profilering må være fradragsberettiget som en form for reklameutgift.

Ad 2) Utgangspunktet: et rimelig forhold mellom ytelse og motytelse.

- Forutsetning: det må foreligge en *avtalt motytelse*.
- Denne motytelsen må på en eller annen måte representere et *begrenset gode*.

Ad 3) Utgangspunktet: det samme for reklameutgifter som for øvrige utgifter -> fradrag i den næring de har fremmet (objektiv vurdering). Fradraget gis i det skatteregime som bidraget antas å generere økte inntekter til.



## Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

Ad 4) Bespisning i tilknytning til de ulike aktiviteter som sponses: 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.



## Reklame-, sponsor- og representasjon (forts.)

Selskapene egne pofileringsarrangementer. Brudvik, Skatterett 1998, s. 373, (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.”





# NMVOC-utslipp

- Utgangspunkt: Tiltak for å *redusere* såkalte NMVOC-utslipp (utslipp av flyktige gasser benevnt Non Methane Volatile Organic Compounds) ved *bøyelasting av petroleum på norsk kontinentalsokkel*.
- Det dreier seg altså om *tiltak mot luftforurensning* som har grunnlag i *internasjonale forpliktelser* og som *ventes gjennomført ved pålegg* rettet mot oljeutvinningsselskaper fra norske miljømyndigheters side.





# NMVOC-utslipp (forts)

- Prøveprosjekt : bygging og uttesting av to prøveanlegg som installeres ombord på bøyelastende skip. Det foreligger to ulike konsepter:
  - gassene gjenvinnes til lastetankene
  - gassene gjenvinnes til bruk som brensel i skipene.
- Rent tekniske forhold gjør det mest aktuelt å installere anleggene på båtene, og ikke på plattformene.



# NMVOC-utslipp (forts)

## Skatt – hovedproblemstilling

Fordi ombordlastingen representerer det skattemessige skillet mellom sokkel og land når normprisen fastsettes fob. feltet, har man stilt spørsmål om det vil foreligge fradragsrett for slike kostnader i særskattepliktig inntekt.



# NMVOC-utslipp (forts)

Oljeskattenemnda *bindende forhåndsuttalelse* juni 1999 :

- La til grunn at kostnadene var å anse som utgifter ved lasteprosessen, og ikke ved transporten -> fradrag i særskattepliktig inntekt.
- Uttalelsen ble avgitt under forutsetning av at selskapene finansierte anlegget ved installasjon på rederes tankskip, og beholdt eiendomsretten i avskrivningsperioden.



# NMVOC-utslipp (forts)

Oljeskattenemnda ny bindende forhåndsuttalelse oktober 2000 :

- Samme konklusjon,
- Men denne gang basert på de forutsetninger at rederne vil finansiere og installere anleggene selv, og belaste utvinningsselskapene en særskilt tariff for denne tjenesten.



# NMVOC-utslipp (forts)

## Skattespørsmålet ved årets ligning

- ➔ 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.





# NMVOC-utslipp (forts)

- ➔ Spørsmålet var etter dette om det skulle foretas en mer omfattende aktivering av kostnader enn det selskapene hadde gjort, jf ny særskilt lovbestemmelse inntatt i skatteloven § 50 sjette ledd (ny skattelovs § 14-4 sjette ledd): 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.



# NMVOC-utslipp (forts)

## Oljeskattenemnda

Nemnda påla selskapene å aktivere kostnadene for 1999 som tilvirkning av driftsmiddel.

Tidligere års kostnader til prøveprosjektet: selskapenes behandling i regnskapet var avgjørende – 20% saldoavskrivning.



# Kostnader knyttet til mulige nye alliansepartnere

## Faktum

- Oljeselskapet drev også - ved bruk av datterselskaper - 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.



# Kostnader (forts)

## Selskapets skattemessige behandling av kostnadene:

- morselskapskostnader -> kostnader som utelukkende gjelder morselskapet som eier -> kostnadene anses altså ikke å ha noen nytte for datterselskapene vurdert som selvstendige selskaper uavhengig av morselskapet.
- fordelte konsulentkostnadene forholdsmessig mellom sokkel og land basert på "årets resultat før netto finans til fordeling"
- "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."



# Kostnader (forts)

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

Subsidiært : om annen metode skal anvendes må den bygge på markedsverdier





# Kostnader (forts)

## Oljeskattekontoret:

- Enig 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.



## Kostnader (forts)

- 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.



# Kostnader (forts)

- ➔ 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.



## Kostnader (forts)

- ➔ 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.*



# Kostnader (forts)

## Oljeskattenemnda:

Oljeskattenemnda tiltrådte kontorets forslag.





# Fordeling av restruktureringskostnader

## Faktum:

- Fusjon på morselskapsnivå mellom to internasjonale oljeselskaper
- Reorganisering av det fusjonerte selskapets to datterselskaper i Norge.
- Begge selskapene skal videreføres som selvstendige selskaper, men ha ett felles hovedkontor.
- Det oppstod i den forbindelse kostnader direkte knyttet til reorganiseringen.



# Fordeling (forts.)

## 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.



# Fordeling (forts.)

## Oljeskattekontoret:

- Fordelingen av disse kostnadene måtte foretas ut fra nyttebetraktninger som igjen er forankret i en armlengdestandard.
- Foreslo 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.



# Fordeling (forts.)

## Oljeskattenemnda:

Nemnda tiltrådte kontorets innstilling.



# PETROLEUMSSKATTELOVENS § 3 H - KORTVERSJON

- ➔ "Selskap ...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 ...ved utløpet av året har gjeld som utgjør mer enn 80 pst. ...gis det bare fradrag ...for en for en forholdsmessig andel av netto finansutgifter som fordeles til sokkeldistriktet etter § 3d..."





# PETROLEUMSSKATTELOVENS § 3 H - (forts)

- ➔ Er regnskapsmessig 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** skal medregnes i den regnskapsmessige gjelden:



# PETROLEUMSSKATTELOVENS § 3 H - (forts)

- ➔ betalbar skatt vil avhenge av størrelsen på gjeldsrentefradraget
- ➔ betalbar skatt vil påvirke hvor mye som maksimalt kan utdeles i utbytte

Et selskap som uten reduksjon i fradragsberettiget gjeldsrenter ender i en gjeldsgrad større enn 80 vil måtte bruke såkalte simuleringer for å beregne seg frem til betalbar skatt, maksimalt mulig utbytteutdeling og fradragsberettiget finansnetto.



# PETROLEUMSSKATTELOVENS § 3 H - (forts)

**Hva hvis skattemyndighetene mener at regnskapet ikke er i samsvar med regelverket?**

- \* **Utgangspunktet** her er at skattemyndighetene må kunne "**overprøve**" **fullt ut**: skatteregelen (§ 3h) bygger på en regnskapsstørrelse (balansens passivaside), denne må forutsetningsvis være korrekt.



# PETROLEUMSSKATTELOVENS § 3 H - (forts)

- \* **"Problemet"** er at enhver (?) regnskapsfeil vil måtte få en balansevirkning, dette vil igjen følges av en balansevikrning over betalbar skatt (og 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).



# Skattemyndighetenes praktiske tilnærming til fastsettelse av regnskapsmessig gjeldsandel - generelt

- ➔ Alle regnskapsfeil korrigeres direkte i balansen - medfører dette at gjelden skal økes tas dette direkte som en reduksjon av egenkapitalen.
- ➔ Det ses bort fra virkningen på betalbar skatt at gjelden økes og gjeldsrentefradraget reduseres.





# PRAKTISK TILNÆRMING – TYPETILFELLER

- 1) Første gangs fravikelser basert på rene skatteregler: virkningen på betalbar skatt innarbeides ikke
- 2) Påregnelige fravikelser basert på tidligere års ligninger: må kunne påregne korreksjon
- 3) Fravikelser hvor det er samsvar mellom skattemessig og regnskapsmessig periodisering (jf sktl. § 50 annet ledd) korrigeres - vanligvis da slik at gjeldsgraden minskes



## PRAKTISK TILNÆRMING – (forts)

- 4) Balansestørrelse i strid med regnskapsreglene (uten direkte skattemessigekonsekvenser):

Eksempel: Manglende avsetning for avslutningsforpliktelser

Slike feil korrigeres direkte i balansen.



# BEGRENSET AKTIVERINGSRETT ETTER § 3 H 4. LEDD

Bestemmelsen 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.”



# BEGRENSET AKTIVERINGSRETT

## (forts)

- ➔ Dette innebærer at man først må fordele etter reglene i § 3 d, deretter, for den del som blir henført til sokkelen, beregne (basert på gjeldsandel) fradragsberettiget andel -> dette beløp kan danne grunnlag for aktivering.
- ➔ Bestemmelsen gitt for å hindre "omgåelse"



# BEGRENSET AKTIVERINGSRETT (forts)

**To tilfeller ved ligningen:**

**1) Selskapets eget utgangspunkt:**

- positiv finansnetto
  - egenkapital mindre enn 20 pst.
  - renteutgifter aktivert med et betydelig beløp.
  - finansnetto ville imidlertid fortsatt være positiv dersom det aktiverte beløp ble inkludert i finansnetto
- ➔ §3 h fjerde ledd kom ikke til anvendelse





# BEGRENSET AKTIVERINGSRETT (forts)

Selskapet hadde imidlertid inkludert mottatt rentekompensasjon ifbm omfordeling i finansnetto. Dette var galt, hele det mottatte beløp skal innektsføres som særskattepliktig inntekt -> Når dette beløp ble tatt ut av finansnetto var denne negativ

→ §3 h fjerde ledd kom til anvendelse



# BEGRENSET AKTIVERINGSRETT

## (forts)

### Virkning:

- en andel av de aktiverte renteutgiftene måtte fradras i landinntekt
- det aktiverte beløp ble i tillegg redusert som følge av at det først ble avregnet i finansnetto
- dernest som følge av at selve reduksjonsfaktoren ble anvendt (bestemmelsens "kjerne")



# BEGRENSET AKTIVERINGSRETT (forts)

## 2) Selskapets egne rapporterte posisjoner

- underskudd
- aktiverte gjeldsrenter
- egenkapital mindre enn 20 pst.



# BEGRENSET AKTIVERINGSRETT

## (forts)

- ➔ I prinsippet kommer § 3h fjerde ledd til anvendelse.
- ➔ Det krever imidlertid at man må avvente til selskapet kommer i inntektsposisjon for å fastslå andel sokkel og så gå tilbake for endelig fastsettelse beløp som kunne aktiveres – dette vil via avskrivningene/friinntekt kunne medføre flere års retting.
- ➔ Praktisk løsning: reduksjonsfaktoren ble anvendt, med endelig virkning, direkte på det beløp som skulle aktiveres



# Aktivering av krav på skattemyndighetene

- Et selskap har balanseført en fordring på skattemyndighetene lik ilignet skatt på fravikelse ved ligningen for 1998 samt endringsvedtak.
- Fravikelsen gjaldt renter på gjeld som ved ligningen ble reklassifisert fra gjeld til egenkapital.
- Selskapet tar som gitt at selskapets klage vil føre frem.
- Selskapets egenkapital mindre enn 20%





# Aktivering av krav (forts.)

## Oljeskattekontoret:

- En usikker/betinget fordring som ikke kunne balanseføres.
- For at dette overhode skulle bli å anse som en fordring, var selskapet avhengig av et vedtak - i klagekjennelse eller rettsavgjørelse - som gir selskapet medhold.
- I tilfelle dette skulle betraktes som en fordring, skal det ihht rskl § 4-2 benyttes beste estimat ved usikre fordringer.
- "Beste estimat" innebærer at regnskapsestimer skal være forventningsrette, dvs at usikre regnskapsstørrelser settes til forventet verdi, jfr f.eks Ot.prp. 42 (97/98) side 89-90.



## Aktivering av krav (forts.)

- Må også kunne påvises å ha en viss utbredelse.
- Kontoret er ikke kjent med at en slik praksis foreligger, selv om det må tas et visst forbehold.
- Norsk Regnskapsstandard nr. 3:

“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.”



## Aktivering av krav (forts.)

- Utkast til norsk regnskapsstandard vedrørende "usikre betingelser og betingete eiendeler" datert 10/12/99 :

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.



# Utsatt skattefordel ”fremtidig” friinntekt

## Faktum til vurdering:

Et selskap inkluderte netto utsatt skattefordel tilknyttet *fremtidig* friinntekt (dvs. den friinntekt man vil få kommende år på grunnlag av allerede foretatte investeringer) ved balanseføring av netto utsatt skattefordel i balansen.





# Utsatt skattefordel "fremtidig" friinntekt (forts)

## Bakgrunn:

Aksjeloven av 1976 § 11-11 syvende ledd:

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.





# Utsatt skattefordel "fremtidig" friinntekt (forts)

To krav:

- et sannsynlighetskrav til utnyttelse av skattefordelen
- en bestemmelse om en øvre grense.

Et tilsvarende sannsynlighetskrav var ikke vanlig for balanseføring av andre eiendeler i tidligere regnskapsregulering.



# Utsatt skattefordel "fremtidig" friinntekt (forts)

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.



# Utsatt skattefordel "fremtidig" friinntekt (forts)

## Gjeldende rett

I NOU 1995:30 (avsnitt 4.4.6):

- ikke er behov for en egen vurderingsregel for utsatt skattefordel -> balanseføringen etter de generelle vurderingsreglene.
- Utsatt skatt/skattefordel en nettostørrelse: bør presenteres netto i balansen.



# Utsatt skattefordel ”fremtidig” friinntekt (forts)

Regnskapsloven av 1998:

- inneholder ingen egen vurderingsregel for utsatt skatt/skattefordel,
- § 6-1: utsatt skattefordel skal balanseføres under immaterielle eiendeler.



# Utsatt skattefordel "fremtidig" friinntekt (forts)

Revidert standard skatt endret. Avsnitt 2.4:

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 vurderings-reglene. 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.





# Utsatt skattefordel ”fremtidig” inntekt

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

..... En enkel og praktisk metode er å la skatteeffekten av opparbeidet friinntekt, fratrasket 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.”



## Utsatt skattefordel (forts.)

*fremtidig friinntekt:* dvs. den friinntekt man vil få kommende år på grunnlag av allerede foretatte investeringer

*fremførbar friinntekt:* gjelder allerede beregnet friinntekt som ikke effektivt har kommet til fradrag

### Opptjent friinntekt ?

Fom 1999 er det adgang til (under gitte forutsetninger) å balanseføre netto skattefordel.



# Utsatt skattefordel (forts.)

## *Oljeskattekontoret :*

fremførbar friinntekt kan føres opp som utsatt skattefordel, mens fremtidig friinntekt kun kan benyttes til å redusere utsatt skattekostnad på midlertidige forskjeller. Skulle man mene at opparbeidet friinntekt også inkluderer fremførbar friinntekt antar kontoret at standarden må forstås dithen at heller ikke slik friinntekt kan føres opp som netto skattefordel.

