

Regnskapsmessig og skattemessig behandling av gasbanking

ORS- Stavanger

04.09.01

Kjartan Eide

Manager Finance & Accounting
Idemitsu Petroleum Norge a.s.

Disposisjon

- Definisjoner og historikk
- Oljeskattenemnda
- Klagenemnda
- OLFs retningslinjer
- Netto-/bruttoføring
- OLN - prinsipper
 - assosiert gass
 - tariffer
 - operasjonell fleksibilitet
- TCM
- Gasskraftverk/gasslager

Definisjoner

- Gasbanking - situasjoner der produksjons- og salgsprofil avviker
- Ubalanser skyldes
 - lån
 - lagring
 - injisering
- Utlåner/innlåner - oppgjør in-kind
- Kortsiktig/langsiktig

- Slutten av 80-årene/begynnelsen av 90-årene: økt gassproduksjon og større rørledningsnett
- Mange felt med assosiert gass
- Ulike regnskapsmessige metoder "importert" fra andre land
- Interesse fra skattemyndighetene 1990-91

Skatterettslige problemstillinger

- Inntekt skattepliktig, kostnad fradragsberettiget => klassifisering uomtvistet
- Problem: periodisering/tidfesting. Når skal selskapene skattlegges for inntekt og innrømmes fradrag for kostnader?
- Utgangspunkt: Tidfesting følger regnskapet, jf sktl § 14-4, 2. ledd
 - verdsettelse av fordring ved utlån og forpliktelse ved innlån
 - høyeste/laveste verdis prinsipp, jf RL §§ 5-2, 5-3

Oljeskattenemnda

- Ved ligningen for 1991 kom flertallet i OLN frem til at gasbanking måtte anses som vederlagsfrie kjøp/salg
- Begrunnelse: usikkert om utlåner på senere tidspunkt ville tilføres økonomisk fordel gjennom sin vederlagsfrie leveranse
- For skattemessige formål
 - utlånt gass ansett som gitt vekk
 - utlåner: fradrag for produksjonskostnader i utlånsår, skattlegging av inntekt i tilbakeleveringsår
 - innlåner: skattlegging av salgsinntekt i utlånsår, fradrag for produksjonskostnader i tilbakeleveringsår

Klagenemnda

- Prinsippavgjørelse 21.08.95
- Avgjørende for skattemessig behandling er om det foreligger en reell forpliktelse til å levere tilbake gass
- Evt tilbakeleveringsforpliktelse må reflekteres i regnskapet for begge parter (fordring/forpliktelse)
- Innlåner
 - beskattes for faktisk salgsinntekt i det år han mottar og videreselger gassen
 - fradrag innrømmes for estimert kostnader på eget felt forbundet med fremtidig produksjon av tilbakeleveringskvantum
 - forpliktelsen skal vurderes til full tilvirkningskost

- Utlåner
 - må aktivere kostnader vedr utlånt gass som en fordring inntil tilbakelevering finner sted
 - dersom ikke tilbakeleveringsforpliktelsen omfatter 100% av det utlånte kvantum, kan utlåner utgiftsføre produksjonskost for den del av gassen som ikke skal tilbakeleveres
 - fordring, ikke varelager. Likevel relevant å se hen til regnskapsmessig behandling av varelager som tolkningsmoment ved verdsettelsen
 - fordringen skal vurderes til full tilvirkningskost, evt til virkelig verdi dersom denne er lavere

- Anskaffelseskost: Sett hen til NRS nr 1 (Varelager):
Anskaffelseskost omfatter variable og faste tilvirkningskostnader (full tilvirkningskost)
- Også sett hen til mer-/mindreuttak
- Skattelovens endring av tilvirkningsbegrep i 1991-92 har ikke betydning for tolkning av petroleumskatteretten

OLF - anbefalte retningslinjer

Regnskapsmessig behandling av lån, lagring og injisering av gass

- gasslån og lagring => ingen regnskapsmessig behandlingsforskjell
- injisering av egen eller innkjøpt gass => ingen fremtidige forpliktelser eller rettigheter
- Grunnleggende regnskapsprinsipper
 - opptjeningsprinsippet
 - sammenstillingsprinsippet
 - forsiktighetsprinsippet

OLF - anbefalte retningslinjer forts.

- Vekt på skille mellom felt med og uten salgsavtale for gass
 - gasskommersielle felt bygges ut når salgskontrakter foreligger
 - oljefelt med (assosiert) gass kan bygges ut uten kontrakt
- Olje- og gassfelt med salgsavtale
 - Selger (innlåner)
 - inntektsfører salgsvederlaget og avsetter kostnader med tilbakelevering
 - spørsmål om avsetningen skal baseres på høyeste av netto salgsverdi for tilbakelevering og produksjonskost (forsiktighetsprinsippet). NB! Klagekjennelse

OLF - anbefalte retningslinjer forts.

- produsent (utlåner)
 - aktivere påløpte kostnader inklusive avskrivninger i den grad disse ikke overstiger fremtidige salgsinntekter
 - ved langt tidsperspektiv bør neddiskontering vurderes
- Oljefelt uten gasskontrakt
 - tidsavgrensning kan ikke foretas
 - ikke tidsavgrensning i tilfeller der produksjonskostnader i sin helhet må henføres til oljeproduksjonen fordi gassproduksjon ikke er kommersiell
- Gjennomgang av internasjonal praksis

OLF - anbefalte retningslinjer forts.

- Verdssettelse

- Innlåner

- produksjonskostnader, driftsforsikring, transportkostnader (hvis relevant), avskrivninger (UOP) => selvkostmetoden
 - beregnes ut fra det spesifikke felts egne beregnede kostnader. Tidligere avsetninger reverseres slik at den akkumulerte avsetningen i sin helhet bygger på det siste kjente beregningsgrunnlag

- Utlåner

- selvkost basert på kostnader i det enkelte år, maks markedsverdi
 - ved salg reverseres utsatt kostnad etter veid gjennomsnittsberegning pr produsert enhet for alle år

OLF - anbefalte retningslinjer forts.

- Høyeste/laveste verdis prinsipp
 - Nedskrivning i tilfeller der forventet netto salgsverdi (salgsvederlag fratrasket transportkostnader) er lavere enn kost
 - Senere oppskrivning (maks kost) dersom markedsverdien igjen øker
 - Ikke alle selskaper praktiserer dette, kan være et spørsmål om vesentlighet og kost/nytte
 - Tilbakelevert gass bør ha en forventet positiv salgsverdi i utgangpunktet, ellers burde gassen vært gitt vekk (hvis mulig)

OLF-KLN - mulige uoverenstemmelser

- Verdsettelse
 - selvkost vs. full tilvirkningskost
 - operatørs og egne indirekte kostnader
 - klagekjennelser fra 1995 og 1998
 - evt neddiskontering
- felt med assosiert gass
- bruk av markedsverdi ved avsetning av forpliktelse

Brutto-/nettoføring

- Kjennelse av 28.08.00
 - Behandler avtaler der et selskap deltar både som innlåner og utlåner
 - Faktum.
 - En rekke avtaler der selskapet deltar både som innlåner og utlåner
 - Noen lån mellom lisenser, (ulik andel i innlån og utlån)
 - Noen lån mellom egne andeler i lisenser (lik andel i innlån og utlån, til tross for ulike andeler i lisenser)
 - Selskapet verdsatte forpliktelser og fordringer brutto
 - Fordringer i stor grad nedskrevet til virkelig verdi, som ifølge selskapet var 0 eller betydelig lavere enn kost
 - Betydelige forpliktelser til tross for at netto posisjon lik 0 på sistnevnte lån

Brutto-/nettoføring

– Oljeskattekontorets posisjon

- Selskapets regnskap skal reflektere selskapets stilling som en helhet
- Selskapets metode fører til en oppblåsning av forpliktelsene som ikke er i samsvar med økonomiske realiteter
- Et selskap kan ikke låne av seg selv. Jf transaksjonsprinsippet
- Foreløpig regnskapsstandard for deltakelse i felles kontrollert virksomhet: internttransaksjoner skal elimineres
- Sammenstillingsprinsippet: Når et selskap låner av seg selv har selskapet både en inntekt og en produksjonskostnad => ingen periodisering nødvendig
- Fare for utnyttning

Brutto-/nettoføring

- Oljeskattekontorets posisjon - verdsettelse
 - Siste års enhetskost ble benyttet for verdsettelse av netto forpliktelse
 - Enkelhetshensyn
 - Realøkonomisk beste estimat

Brutto-/nettoføring

– Selskapets posisjon

- Foreløpig regnskapsstandard for deltakelse i felleskontrollert virksomhet tilsier bruk av bruttometode
- Bruttometode er bransjepraksis og ligningspraksis
- Lån mellom egne andeler er kun et praktisk arrangement fordi noen selskaper ikke ville delta i avtalene. Ingen reell forskjell fra lån mellom lisenser
- Risiko og kontroll vil i noen grad overføring for de partnere har varierende og svært begrenset kontroll over gasbankingposisjoner
- RL § 4-1: Utgifter skal kostnadsføres sammen med tilhørende inntekt.

Brutto-/nettoføring

- Selskapets posisjon - verdsettelse
 - Gjennomsnittstall må benyttes hvis denne er høyere enn siste års enhetskost
 - Konsekvent bruk av siste års enhetskost vil være i strid med høyeste verdis prinsipp for verdsettelse av gjeld

Et selskap har eierandeler i felt A (utlånerfelt) og felt B (innlånerfelt):

	<u>Felt A</u>		<u>Felt B</u>
Eierandel	10%		5%
Produksjonskost	kr 1,0 pr enhet		kr 1,2 pr enhet
Virkelig verdi	kr 0,5 pr enhet		kr 1,0 pr enhet
Utlån	1000 enheter	Innlån	1000 enheter
Utlån i egen andel	100 enheter (10 %)	Innlån	50 enheter (5 %)

• Selskapet:

- Som utlåner, $100 \times 0,5 \Rightarrow$ fordring 50
- Som innlåner, $50 \times 1,2 \Rightarrow$ forpliktelse 60
- Totalt: forpliktelse 10

Brutto-/nettoføring forts

- Oljeskattekontoret
 - Nettoposisjonen er et utlån på 50
 - Verdsettelse til virkelig verdi: $50 \times 0,5 = 25$

Brutto-/nettoføring forts

- Klagenemndas avgjørelse
 - Nettoposisjonen skal verdsettes
 - det er ikke overført risiko og kontroll i slik grad at en transaksjon har funnet sted
 - det er det samlede skattesubjektets stilling som skal reflekteres i balansen
 - sammenstillingsprinsippet ivaretas når selskapets salgsinntekt fra et felt sammenstilles med den solgte gassens produksjonskostnad fra et annet felt
 - Verdsettelse
 - Siste års kost ved verdsettelse av forpliktelser
 - Samme begrunnelse som OSK
 - Fordringer?

Talleksempel verdsettelse

År	Volum	Kost	Fordring	Gj. snitt
1	10	10	100	10
2	10	15	250	12,5
3	-10	15	125	
KLN				
3	-10		150	15

Brutto-/nettoføring forts

- Selskapets reaksjon
 - Ikke anlagt søksmål
 - S/A 2000
 - Har akseptert å benytte siste års enhetskostnad ved verdsettelsen av fordring-/gjeldsforhold
 - Aksepterer ikke verdsettelse av netto posisjon
 - Aksepterer ikke skattemyndighetenes bruk av full tilvirkningskost, verken når det gjelder gasbanking eller mer-/mindreuttak. Den alminnelig skattelovens tilvirkningsbegrep må gjelde => variabel tilvirkningskost
 - Vil benytte fravikelse som grunnlag for rettssak?

Oljeskattenemnda - prinsipper

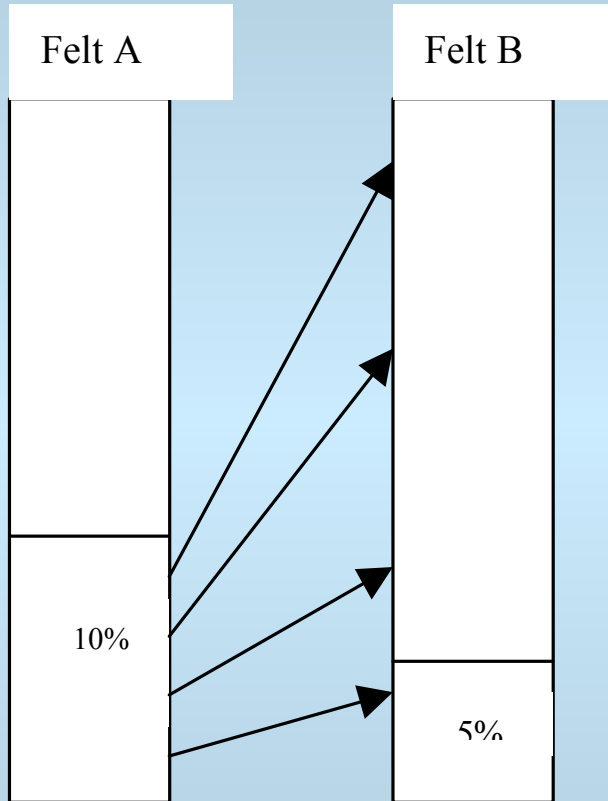
- Kostnadsfordeling på felter med assosiert gass
 - fordele produksjonskostnader til gass er OK
 - unnlåte å fordele produksjonskostnader til gass er også OK
- Hvilke felt er assosierte?
 - assosiert gass er ikke nødvendigvis ulønnsom
- Hovedpoeng: Symmetri og konsekvens, innad i det enkelte selskap og mellom selskaper

Oljeskattenemnda - prinsipper forts.

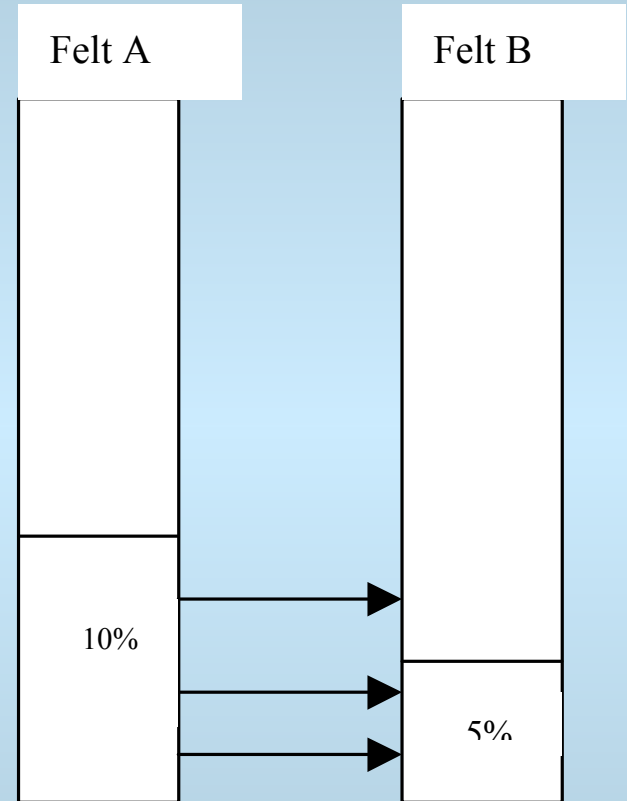
	<u>Felt A</u>		<u>Felt B</u>
Eierandel	10%		5%
Produksjonskost	kr 1,0 pr enhet		kr 1,2 pr enhet
Virkelig verdi	kr 0,5 pr enhet		kr 1,0 pr enhet
Utlån	1000 enheter	Innlån	1000 enheter
Utlån i egen andel	100 enheter (10 %)	Innlån	50 enheter (5 %)

- I tillegg:
 - 5% andel i transportsystemet som skal bringe tilbakelevert volum til salgspunktet
 - kr 0,4 i fortjeneste pr transportert enhet
- Verdsettelse av enheter som transporteres i egen andel
 - prinsipielt kr 0,9 pr enhet, i praksis kr 0,5 pr enhet

Lånt/transportert i egen andel



Figur a



Figur b

Operasjonell fleksibilitet

- Kortsiktige ubalanser mellom felter, uten at levering og tilbakelevering er nedfelt i avtale
- Noen selskaper periodiserer
- Andre selskaper unnlater å periodisere (vesentlighet?)
- Begge deler har vært akseptert av OLN

Troll Kommersiell Modell (TCM)

- A-feltene får sine inntekter skjøvet ut i tid
 - 1. del: levert volum $>$ inntektsgivende volum
 - 2. del: levert volum $<$ inntektsgivende volum
 - Totalt levert volum = inntektsgivende volum
- Periodiseringsproblem knyttet til volumer som A-feltene har levert men ikke fått betaling for
- Lang tidsperiode (5000 dager, ca 13,5 år)
- Ikke gasbanking i normal forstand, fordi oppgjør foretas in-cash og ikke in-kind

- GRS, Diskusjonsnotat om regnskapsføring av inntekt
 - inntekt fra varesalg vil som hovedregel være opptjent når varen leveres til kjøper
 - spørsmål om risiko og kontroll er overført (prisrisiko fortsatt hos A-feltene)
 - Utgangspunkt: A-feltene inntektsfører for hele det leverte volum. Troll/Sleipner avsetter inntekt for solgte, ikke-produserte volumer som gjeldspost. Spørsmål om neddiskontering til nåverdi.
 - Alternativ: Behandle som gasbanking

TCM - Oljeskattenemndas løsning

- Behandling som gasbanking akseptert, først og fremst av enkelhetshensyn. La til grunn at fravikelser ikke vil ha vesentlig provenyeffekt.
- Symmetri et vesentlig poeng
 - Nedskriving til markedsverdi innebærer en viss risiko for inngripen
 - Bruk av nåverdier (neddiskontering) likeså, særlig hvis det gjøres ensidig hos A-feltene

TCM - Klagenemnda

- Nettoføring for selskaper som deltar både i Troll/Sleipner og A-felt ble lagt til grunn i kjennelse av 28.08.00
- Kan være fordel for selskaper å benytte seg av dette (pga. lave enhetskostnader på Troll/Sleipner)

Kostnader i utlandet

- Grenseoppgang: I hvilken grad kan tidlige etableringskostnader komme til fradrag i norsk sokkelinntekt?
- 2 nylig avsahte klagekjennelser knyttet til gasslager/gasskraftverk
 - konkret vurdering av kostnadens tilknytning til det å få avsetning/høyere inntekt for norsk gass
 - konkret vurdering av i hvilken grad det dreier seg om selvstendig prosjekt med sikte på å generere overskudd
 - i det ene tilfelle ble gasslager akseptert, mens gasskraftverk ikke ble akseptert

