

**Overdragelse av forpliktelser mot vederlag.
- regnskaps- og skattemessige konsekvenser for
”overtaker” (selger).**

Morten Henriksen, 12/12/02



To parallelle saker;

- 1) Overdragelse av (frikjøp fra) forpliktelse til fremtidig nedbemanning – nedbemanningssaken
- 2) Overdragelse av (frikjøp fra) forpliktelse til leie av borerigg - riggsaken

Begge sakene er påklaget.



Nedbemanningsaken

- ✓ Nedbemanning hos operatør A. Primært førtidspensjonering.
- ✓ Personell ansatt hos A. Plikt til kostnadsdeling følger av lisensavtalen. (A og partnergruppe B driver virksomhet for felles regning og risiko)
- ✓ Beregnet neddiskontert kostnad utfaktureres og innbetales.
- ✓ Partnerne blir med dette fri sine forpliktelser i forhold til nedbemanning. A overtar risikoen for ”estimatavvik”.



Riggsaken - forenklet

- ✓ Lisensfellesskap X inngår avtale med Smedvig om leie av riggen Øst Gamma for boring av 12 produksjonsbrønner.
- ✓ Midtveis i programmet ønsker X borepause.
- ✓ Øst Gamma blir avtalt fremleid til selskap Y for tre år, til oppfyllelse av Ys leteforpliktelser. Fremleievilkår identisk med leievilkår.
- ✓ X forlenger sin leieavtale med Smedvig



Riggsaken - forenklet (forts...)

- ✓ Y's leteforpliktelser opphører. Riggmarkedet faller
- ✓ Øst Gamma tilbakeleies til X som fremskynder boreprogrammet. Vilkår ikke identisk med opprinnelige fremleievilkår (men leiepris lik). Y fremdeles ansvarlig vis-a-vis Smedvig for enkelte vilkår.
- ✓ Y betaler til X et engangsvederlag på NOK 300 mill.



Fellesnevner

Trekantforhold;

- ✓ En part (hhv. operatør X, lisensfellesskap A) har forpliktelser i forhold til ”utenforstående” (hhv. Smedvig, operatøransatte).
- ✓ Samtidig har X / A rettsgrunnlag med annen part (hhv lisensfellesskap Y, partnergruppe B) som sikrer helt eller delvis kostnadsdekning.
- ✓ Avtaleforholdet til annen part termineres mot engangsvederlag.



Fellesnevnerne (forts...)

Behandling;

- ✓ X / A balansefører (gjeld) mottatt vederlag.
- ✓ Behandling begrunnes (i hovedsak) med sammenstilling mot fremtidige kostnader knyttet til forpliktelser i forhold til annen part (Smedvik, operatøransatte)

Spørsmål;

- ✓ Skal mottatt vederlag hos X / A balanseføres eller inntektsføres?



Vilkår for beskatning - innledning

Inntekten må være;

1) Skattemessig innvunnet, jfr skl § 5-1-1 (42, 1. ledd)

og ett av følgende;

2a) Regnskapsmessig opptjent jfr skl § 14-4-2 (50, 2. ledd)

eller

2b) Fremskutt regnskapsmessig inntektsføring (ikke aktuelt)

eller

2c) Utsatt regnskapsmessig inntektsføring som rammes av skl. § 14-4-3 (50, 5. ledd)



Vilkår for beskatning - innvinning

A. Brudvik 1997 s. 180;

Man sier gjerne at en fordel er innvunnet når skattyteren har fått et endelig krav på fordelten. For krav som bygger på kontrakt vil det være tidspunktet hvor bindende avtale er inngått. Det må være snakk om en bindende avtale som er slik at en vesentlig del av risikoen er gått over til en annen part, typisk at prisen er avtalt (U95.915 HRD).

U-95.915;

- ✓ aksjepost var avhendet ved avtaleinngåelse.
- ✓ transport av aksjene og innkassering av vederlaget gjenstod.
- ✓ økonomiske virkningene for partene avgjørende.



Vilkår for beskatning - opptjening

Regnskapsmessig opptjening betinger;

- ✓ At har skjedd en transaksjon, jfr transaksjons-prinsippet, rl § 4-1 (1) (jf dog fremskutt inntekt)
- ✓ At transaksjonen (inntekten) skal resultatføres, jfr opptjeningsprinsippet, rl § 4-1 (2)



Vilkår for beskatning - opptjening (forts...)

Transaksjonsprinsippet;

- ✓ Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, rl § 4-1 (1).
- ✓ NOU 1995:30 (s 64);
Fastsettelse av transaksjonstidspunktet eller om det i det hele tatt har vært en transaksjon skal avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko. Substans og økonomiske realiteter og ikke formell form skal avgjøre dette hovedspørsmålet om transaksjon eller kontinuitet.



Vilkår for beskatning - opptjening - transaksjonsprinsippet (forts...)

- ✓ NRS notat regnskapsføring inntekt (okt. 1996);

Om transaksjon er gjennomført avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll, men overføring av risiko og kontroll vil ikke nødvendigvis skje samtidig. Transaksjonstidspunktet (salgstidspunktet) er det tidspunkt hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført. (OSK's u.str.)

Risiko som overføres ved transaksjon er eiendelens gevinst- og tapspotensial. <...> Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett, herunder bruk, salg, leie tilgjengelighet for kreditorene og pantsettelsesadgang.



Vilkår for beskatning - opptjening (forts...)

Opptjeningsprinsippet:

- ✓ Inntekt skal resultatføres når den er opptjent, rl § 4-1 (2).
- ✓ NOU 1995:30 (s.77);

Inntekt resultatføres når den er opptjent. I en transaksjonsbasert historisk modell blir inntekt normalt regnskapsført når det finner sted en salgstransaksjon.

<...> Selv om salgstransaksjonen er utgangspunkt for resultatføring av inntekt, er det behov for å periodisere transaksjonen. De enkelte elementene i transaksjonen (varen og tjenestene) må identifiseres og prises. Det gjelder også risiko og pris på denne. Inntekt som ikke er opptjent, skal balanseføres som uopptjent eller utsatt inntekt.



Vilkår for beskatning - opptjening - opptjeningsprinsippet (forts...)

✓ NRS notat regnskapsføring inntekt (okt. 1996);

<...> Hvis en salgstransaksjon består av flere elementer er det bare prisen på de ytelser som er levert som er opptjent og skal resultatføres på salgstidspunktet.

Hvis enkelte ytelser gjenstår, må transaksjonen periodiseres, og uopptjente elementer må identifiseres og prises. Transaksjonen regnskapsføres i sin helhet, men for uopptjent inntekt på salgstidspunktet utsettes resultatføringen, og den balanseføres som uopptjent inntekt.



Vilkår for beskatning - konklusjoner

- ✓ Inntekt innvunnet når krav på vederlaget.
- ✓ Inntekt opptjent når risiko og kontroll i hovedsak overført.
- ✓ Hvis flere transaksjoner: må vurdere hver transaksjon isolert i forhold til transaksjons- og opptjeningsprinsippet
- ✓ Hvis en transaksjon med flere transaksjonselementer: må vurdere hvorvidt enkelte elementer ikke er levert og inntekt derved skal avsettes som uopptjent.



Vilkår for beskatning - §14-4-3 (50, 5. ledd)

På inntektssiden antas bestemmelsen;

- ✓ å kunne ramme uopptjente transaksjonselementer (balanseført med hjemmel i opptjeningsprinsippet).
- ✓ Eksempel: MMC Norge a/s (U:00 184) - Utsatt inntektsføring garanti- og serviceforpliktelser.
- ✓ ikke å kunne ramme separate transaksjoner som ikke anses gjennomført (balanseført med hjemmel i transaksjonsprinsippet).
- ✓ Eksempel: "ekte" forskuddsbetalinger



Vilkår for beskatning - §14-4-3 (50, 5. ledd) forts...

Bruk av §14-4-3 "god latin" ?

- ✓ Bestemmelsen ment å ramme kostnadsavsetninger. Forarbeidene omhandler spesielt (kun) garanti og service.
- ✓ Legalitetsprinsippet taler mot å gi bestemmelsen tilsvarende anvendelse for inntektsposter, særlig når gjelder annet enn garanti og service. Jfr Gjems-Onstad bedriftsskatterett s 148



Nedbemanningsaken

OSK sin vurdering:

- ✓ A rett på vederlaget i det øyeblikk A fritar partnerne fra videre ansvar for fremtidige kostnader til nedbemanning. A skriver;

For pkt C ovenfor gjelder at de selskaper som foretar betaling til operatøren, kjøper seg fri fra en endelig forpliktelse.

- ✓ A overtar risikoen (dvs gevinst- og tapspotensialet ved at nedbemanningen blir dyrere/billigere enn beregnet). A skriver;

..og vi har som operatør påtatt oss risikoen for at de faktiske nedbemanningskostnader vil kunne avvike fra dette kostnadsestimat.

- ✓ A overtar også kontroll, dvs. beslutningsmyndighet mht. hvordan nedbemanningen skal gjennomføres.

- ✓ Ingen transaksjonselementer som ikke er levert. A har utført sin motytelse ved å frita partnergruppe B for videre ansvar.



Nedbemanningsaken (forts...)

A sin vurdering;

- ✓ **A:** Ingen omsetning av nedbemanningskostnader, men refusjon av utlegg på vegne av den enkelte deltaker. Partnernes andel balanseføres. Driftskostnader skal inneholde kun A's andel.
- ✓ **OSK:** Risiko er overført og ytelsen er levert. Følgelig er dette "egne" kostnader.
- ✓ **A:** OSK kan ikke påvise "skikk" som tilsier inntektsføring
- ✓ **OSK:** Enig, men spørsmålet må løses på basis av regnskapsprinsippene.



Nedbemanningsaken

A sin vurdering (forts...)

- ✓ **A:** Analog betraktning til løpende avregning metode for langsiktige tilvirkningsprosjekter (LTP). Alle ytelser ikke levert, da fremtidige pensjonsytelser ikke erlagt.
- ✓ **OSK:** Ved LTP ikke skjedd levering av ytelse til kontraktmotpart. A ”leverer” ved fritak fra forpliktelse til fremtidig kostnadsdeling.
- ✓ **OSK:** A pensjonsforpliktelse ett annet rettsforhold (arbeidsgiver/-taker vs. operatør/partner)
 - ✓ En avtale - flere transaksjoner eller en transaksjon med flere transaksjonselementer.
 - ✓ Flere avtaler med ulike parter – ikke en transaksjon med flere transaksjonselementer (hvorav noen uopptjente). Må være flere transaksjoner som vurderes separat.



Riggsaken

OSK sin vurdering:

- ✓ X rett på vederlagene i det øyeblikk X tilbakefører leieforholdet og fritar Y fra videre ansvar for ratebetalinger.
- ✓ X overtar (etter konkret vurdering) i hovedsak risikoen (dvs gevinst- og tapspotensialet knyttet til leieforholdet, f.eks ventetid).
- ✓ X leier riggen tilbake på litt andre vilkår i motsetning til kansellering av fremleiet. Kunne vært påberopt for at risiko ikke tilstrekkelig overført ?
- ✓ X overtar også kontroll, dvs. beslutningsmyndighet mht. hvordan riggen skal benyttes i leieperioden.
- ✓ Ingen transaksjonselementer som ikke er levert. X har utført sin motytelse ved å frita selskap Y for videre ansvar.



Riggsaken (forts...)

X sin vurdering;

- ✓ **X:** Nær sammenheng mellom kompensasjon og fremtidige kostnader.
 - ✓ Tilbakeleie av Øst Gamma dyrere enn markedsleie.
 - ✓ (Mer)kostnader i form av liggedager, fremskynding av leteprogram
- ✓ **X:** Forskuddsbetalingen balanseføres og sammenstilles mot merkostnader
- ✓ **OSK:** Kostnad skal sammenstilles med inntekt, ikke motsatt, jfr Rl. § 4-1-3
"Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt".



Riggsaken

X sin vurdering (forts...)

- ✓ **X:** Forpliktelse i forhold til Smedvig. Denne er ikke oppfylt
- ✓ **OSK:** To ulike rettsforhold, dvs forpliktelse Smedvig er ikke et uoppfylt transaksjonselement i frikjøpsavtalen, men egen avtale og transaksjon.
 - ✓ Men; avtalen er tilbakeleie, ikke kansellering.
- ✓ **X:** Forsikringsoppgjør ved tap av fast eiendom kan føres mot nyinvestering i identisk eiendel. (Handeland/Schwencke Rl. Kom.utg. 1999 s 151.)
- ✓ **OSK:** Spørsmål om kontinuitet da risiko og kontroll uendret (gjenoppbygget identisk bygg). Avtalen mellom X og Y regulerer nettopp overføring av risiko mot vederlag. Kan da neppe hevde uendret risiko.

