



ORS 11. Desember 2003

Torstein Fløystad

Del III

Tidfesting



Reservedelslager, forbruksvarer mv(1)

- ◆ Hvilke eiendeler gjelder dette?
 - ⇒ Ingen ensartet gruppe
 - ⇒ Selskapenes praksis mht tidfesting heller ikke lik
- ◆ Følgende grupper "spare parts" (**lagerbeholdninger**) er registrert:

1) Capital spare parts (CPS):

Tyngre reservedeler med lav omløpshastighet eller betydelige reservedeler som ikke inngår i jevnlig forbruk. Det opplyses ofte at et minimumslager er nødvendig for å sikre kontinuerlig drift.

2) Gas generator pool (GGP):

Inngår i en del tilfelle i CPS. Innkjøpte reserveturbiner til utskiftning i en rotasjonsordning



Reservedelslager, forbruksvarer mv (2)

Grupper lagerbeholdninger (forts):

3) Drilling and well equipment (DWE):

Foringsrør, produksjonsrør, samt brønnhodeutstyr

4) Consumable spare parts(CoSP):

Avgrenses ofte ift CSP som inneholder større komponenter og har mer en beredskapsfunksjon.

Eks.: pumper, ventiler, motordeler, kabler, skruer og muttere samt elektriske kort og komponenter



Reservedelslager, forbruksvarer mv(3)

Det foreligger to alternativer når det gjelder **skattemessig klassifikasjon** av disse lagerbeholdningene :

1) Varebeholdning, dvs. følger i utgangspunktet reglene i sktl. § 14-5 (tidligere § 50 annet ledd) ved tidfesting

2) Driftsmiddel, dvs avskrivning ihht driftsmiddelklassifikasjon

To forutsetninger må være oppfylt (jf ligningsABC 2002 s. 295):

1. Varig og betydelig

2. Reservedel til driftsmiddel

Jf dog Klagenemnda (1988): ”..tilbøyelig til å anta at reservedeler i alminnelighet ikke kan regnes som et driftsmiddel i næringsvirksomhet.”



Kildehistorikk:

1) (1980) før 1992:

⇒ Sktl. § 50, 2. ledd:

- laveste av anskaffelses- og gjenanskaffelsesverdi
- mulighet for ytterligere nedskrivning for ukurans eller prisfallsrisiko

⇒ Uttalelse fra Riksskattestyret av 11.02.59: "at man ikke ville ha noe å bemerke til at ligningsmyndighetene aksepterer en vurdering til 0 av emballasje, brensel og rekvisita for et normalt forbruk for eksempel for et halvt til ett år."



Reservedelslager, forbruksvarer mv(5)

Kildehistorikk:

1) (1980) før 1992 (forts):

Klagekjennelse fra 1983 (for inntektsåret 1980):

- ✓ selskapet opplyste at det dreide seg om lager til løpende forbruk (forbrukes enten direkte eller ved vedlikehold)

Nemnda:

- ✓ ..at ligningspraksis i adskillig utstrekning over mange år har godkjent fradrag for utgifter til et normalt reservedelslager
- ✓ ingen øvre grense for verdien
- ✓ isolert sett høy kostpris, men ikke mer enn: 0,5-0,6% av anleggsmidler, 0,3% av omsetning eller 0,4% av skattepliktig overskudd



Kildehistorikk:

1) (1980) før 1992 (forts):

Nemnda (forts):

- ⇒ ...i det den legger særlig vekt på at lageret, etter det som er opplyst, ikke overstiger et halvt års forbruk og heller ikke er større enn det virksomheten naturlig tilsier
- ⇒ likhetshensyn tilsa fradrag



Kildehistorikk:

2) Skatttereformen 1992

✓ Sktl. § 50 annet ledd:

- ⇒ Hovedregelen som før
- ⇒ Men: det ”..skal ikke tas hensyn til opp- eller nedskrivning..”
- ⇒ Nye forskrifter og utfyllende merknader fra SKD:
opprettholder kulansen vedrørende beholdninger av
uvesentlig betydning

- ✓ 1994: Oljeskattenemnda vurderte praksis på grunnlag av klagekjennelsen ift ny lovgivning og forskrifter/merknader:
SKD burde etter nemndas vurdering ha uttalt seg klarere hvis det ønsket å endre den foreliggende praksis.



Reservedelslager, forbruksvarer mv (8)

Tidfestingsspørsmål knyttet til lagre av reservedeler og forbruksvarer mv: (ny) gjennomgående vurdering.

- ✓ Besluttet internt høsten 2001, særlig fordi man mente å se at:
 - utgiftsføringen gjaldt relativt sett betydelig høyere beløp
 - utgiftsføringen gjaldt andre grupper beholdninger enn den klagekjennelsen tok stilling til
- ✓ Særlig fordi faktainnsamlig/-avklaring tok tid ble ikke problemstillingene ferdig vurdert før under ligningsbehandlingen for 2002
- ✓ Endelig varsel ble sendt medio juli 2003



Reservedelslager, forbruksvarer mv (9)

Oljeskattemyndighetenes vurdering:

- ✓ Utgangspunktet - gitt dagens regler og ingen bindende praksis: beholdningene skal aktiveres
 - etter reglene om varebeholdning (unntak uvesentlig betydning, uforholdsmessig arbeid mv) og
 - etter driftsmiddelreglene (unntak ubetydelig beholdning og ikke varig)
 - ✓ Tilsvarende angitt for kraftverk i utv. 1997 s. 627
- NB! Forutsetter aktivering som driftsmiddel bare dersom anskaffet for investeringsformål



Reservedelslager, forbruksvarer mv(10)

Følgende løsninger er etter dette mulig når det gjelder kostnadsføring (tidfesting):

- ✓ Som driftsmiddel (og anskaffet for investeringsformål):
 - etter petrsktl. § 3b: avskrives (og gir friinntekt) fra det tidspunktet "utgiftene er pådratt"
 - etter alm. skattelov (antakelig ikke praktisk): fra ervervstidspunktet
- ✓ Som varebeholdning:
 - ⇒ **utgiftsføring så langt praksis binder**
 - ⇒ aktivering i påvente av fremtidig klassifisering:
 - utgiftsføring ved forbruk eller vedlikehold
 - aktivering for avskrivning (og friinntekt) ved påkostning



I hvilken utstrekning binder praksis:

Selskapene (ikke alle anførsler):

- ⇒ Bindende ligningspraksis slik den faktisk har kommet til uttrykk i selskapenes regnskaper - ligningsmyndighetene kjent med omfang, jf fornyet vurdering i 1994
- ⇒ SKD 1959 ”.. for et normalt forbruk for eksempel for et halvt år til et år..”
- ⇒ De konkrete størrelser Klagenemnda vurderte i 1983 ”antas å være tilfeldig og kan ikke være avgjørende og gjelde på generelt grunnlag”



I hvilken utstrekning binder praksis (forts):

Oljeskattekontoret:

- ⇒ “..ikke overstiger et halvt års forbruk og heller ikke er større enn det virksomheten naturlig tilsier” ⇒ kumulative vilkår
- ⇒ Etablert praksis på grunnlag av kjennelsen kan ikke rekke lenger enn det kjennelsen tok stilling til
- ⇒ Fornyet vurdering 1994: bare betydningen av lovendring med tilhørende forskrifter/merknader ble vurdert
- ⇒ Ligningsmyndighetene har ikke vurdert om det var anledning til utgiftsføring utover de kriterier Klagenemnda ga eller for andre grupper beholdninger
- ⇒ Ikke vurdert praksis - jf Statoildommen



I hvilken utstrekning binder praksis (forts):

Oljeskattenemnda:

Ingen bindende praksis ut over de kriterier som er angitt i Klagenemndas kjennelse fra 1983

- ➡ Direkte utgiftsføring innenfor rammen av et halvt års forbruk



Vurderingen av de fire gruppene:

1) Gas generator pool:

Vurdering: ikke reservedeler eller lagret forbruksvare

⇒ **driftsmiddel som tillates medtatt i avskrivning- og friinntektsgrunnlag**

2) Capital spare parts: ikke ferdig analysert - påstand foreløpig lagt til grunn

3) Consumable spare parts: utgiftsføring når vedlikehold eller forbruk finner sted

4) Drilling and well equipment

⇒ skal inngå i fremtidige lete- eller produksjonsbrønner

⇒ ikke pådratt, jf § 3b, utgift til et bestemt driftsmiddel (jf Syversen: .."tilstrekkelig .. at objektet er anskaffet med sikte på umiddelbart å bli tatt i bruk på et bestemt anlegg")