



Oljeskattekontoret

# **Spare Parts (reservedelslager) - Status pr ligningsbehandlingen 2003**

**ORS 9. desember 2004**

**Espen Wager  
seniorskattejurist  
Oljeskattekontoret**



## Hva er Spare Parts?

- ◆ **Ingen ensartet gruppe**
- ◆ **Følgende grupper spare parts (lagerbeholdninger) er registrert:**
  - ◆ **Capital Spare Parts (CapSP):**
    - ◆ Tyngre reservedeler med lav omløpshastighet, eller;
    - ◆ Betydelige reservedeler som ikke inngår i jevnlig forbruk
    - ◆ Minimumslager nødvendig for å sikre kontinuerlig drift
  - ◆ **Gas generator pool (GGP):**
    - ◆ Innkjøpte reserveturbiner til utskifting i en rotasjonsordning
    - ◆ En del selskaper behandler disse sammen med CapSP





## Hva er Spare Parts? (forts)

### ♦ **Drilling and well equipment (DWE):**

- ♦ Foringsrør, produksjonsrør, samt brønnhodeutstyr
- ♦ Fremtidig bruk er oppgitt til boring og/eller komplettering av produksjon- og/eller letebrønner

### ♦ **Consumable spare parts (ConSP):**

- ♦ Består av eksempelvis;
  - pumper, ventiler, motordeler, kabler, skruer og muttere samt elektriske kort og komponenter
- ♦ Avgrenses ofte i forhold til CapSP, som inneholder større komponenter og har en mer tilnærmet beredskapsfunksjon



## Problemstillingen

- ◆ Den skattemessige behandlingen av Spare Parts på lager pr 31.12
  - ◆ Kontorets prinsipale utgangspunkt:
    - to mulige alternativer til skattemessig klassifikasjon av lagerbeholdningene Spare Parts:
  - ◆ Varebeholdning:
    - Sktl § 14-5 (tidligere § 50(2))
  - ◆ Driftsmiddel:
    - avskrivning som driftsmiddel etter sktl § 14-40
      - To forutsetninger må være oppfylt (se lignings-ABC 2003 s. 297)
        - 1) varig og betydelig
        - 2) reservedel til driftsmiddel
      - Se dog Klagenemnda 1987: ”[...] tilbøyelig til å anta at reservedeler i alminnelighet ikke kan regnes som et driftsmiddel i næringsvirksomhet.”





## Problemstillingen (forts.)

- ◆ **Ligningspraksis - justerer utgangspunktet**
  - ◆ **Klagekjennelse fra 1983 for inntektsåret 1980 (1980-kjennelsen)**
    - ◆ Selskapet:
      - verdsatte lager Spare Parts pr 31.12 til null (netto salgsverdi) (realiteten direkte fradragsføring)
      - opplyste at det dreide seg om lager til løpende forbruk



## Problemstillingen (forts.)

- ◆ **Rettskilder som ble vurdert og lagt til grunn ved 1980-kjennelsen:**
  - ◆ **Sktl av 1911 § 50 (2):**
    - ◆ Laveste av anskaffelses- og gjenanskaffelsesverdi
    - ◆ Mulighet for ytterligere nedskrivning for ukurans eller prisfallsrisiko
  - ◆ **Riksskattestyrets forskrift av 04.12.58 (1958-forskriften) til § 50 (2) a**
    - ◆ Gjaldt gjennomføringen av vareopptelling og utarbeidelse av vareopptellingslister
    - ◆ Riksskattestyret utarbeidet også ”Veiledende anmerkninger til forskriftene”





## Problemstillingen (forts.)

- ♦ Uttalelse fra Riksskattestyret av 11.02.59 til 1958-forskriften og anmerkningen:

”[...] 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.”



## Problemstillingen (forts.)

### ♦ Klagenemnda uttalte i 1980-kjennelsen:

- ligningspraksis hadde i adskillig utstrekning over mange år 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
- la særlig vekt på at lageret ikke overskred et halvt års forbruk og heller ikke var større enn det virksomheten naturlig tilsier
- likhetshensyn tilsa fradrag





## Praksis mellom 1983 - 2002

### ◆ Skattereformen 1992

#### ◆ Sktl. (1911) § 50 (2):

- ◆ Hovedregel som før
- ◆ Det skulle imidlertid ikke; "[...] tas hensyn til opp- eller nedskrivning."
- ◆ Nye forskrifter og utfyllende merknader fra SKD opprettholder kulansen vedrørende beholdninger av uvesentlig betydning

### ◆ Ligningsbehandlingen 1993

- ◆ Kontoret: - tas opp til ny vurdering hvorvidt utgiftsføring av Spare Parts fortsatt kunne tillates etter skattereformen



## Praksis mellom 1983 - 2002 (forts.)

- ◆ Oljeskattenemnda: - vurderte praksis på grunnlag av klagekjennelsen i forhold til ny lovgivning og forskrifter/merknader:
  - SKD burde etter nemndas vurdering ha uttalt seg klarere hvis det var ønskelig å endre den foreliggende praksis
  - Det ble ved denne anledning ikke tatt opp til vurdering hvorvidt selskapene rent faktisk fulgte den praksis som ble trukket opp i 1980-kjennelsen
- ◆ **Ligningen 2000 - ny gjennomgående vurdering:**
  - ◆ utgiftsføringen gjaldt relativt sett betydelig høyere beløp
  - ◆ utgiftsføringen gjaldt andre grupper beholdninger enn 1980-kjennelsen





## Oljeskattenemndas standpunkt 2002

- ◆ **Bindende praksis begrenses til kriteriene angitt i 1980-kjennelsen :**
  - ◆ **Direkte utgiftsføring av Consumable Spare Parts innenfor rammene av et halvt års forbruk.**
  - ◆ **Utover dette - utgiftsføring av ConSP når vedlikehold eller forbruk finner sted**
- ◆ **For de enkelte andre grupper Spare Parts gjelder:**
  - ◆ **Gas Generator Pool:**
    - ◆ Ikke reservedel eller lagret forbruksvare
    - ◆ Driftsmiddel som tillates medtatt i avskrivning- og friinntektsgrunnlaget



# Oljeskattenemndas standpunkt 2002

## ♦ Drilling and Well Equipment:

- ♦ Ikke ”pådratt” etter petralsktl § 3b
  - Ikke 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.”)
- ♦ Begrunnelse:
  - skal inngå i fremtidige lete- eller produksjonsbrønner.

## ♦ Capital Spare Parts:

- ♦ Ble ikke ferdig analysert ved ligningen 2002
- ♦ Påstand foreløpig lagt til grunn





## Ligningen inntektsåret 2003

- ◆ **Omfattende brev ble sendt ut**
- ◆ **Informasjon innhentet fra selskapene på bakgrunn av brevet skulle danne grunnlag for behandlingen for 2003:**
  - ◆ **Oppfølgingen av det standpunkt nemnda hadde inntatt under ligningen 2002**
  - ◆ **Gi oljeskattemyndighetene nok informasjon for å kunne konkludere vedrørende den skattemessige behandlingen av Capital Spare Parts**



## Ligningen inntektsåret 2003 (forts.)

### ◆ Nytt for 2003:

#### ◆ En operatør opplyste om et såkalt "plattformlager"

- ◆ Beskrives som lager av forbruksmateriell; "*...hansker, kjeledresser, batterier etc, men også en del reservedeler (beredskapslager)*"
- ◆ Nemnda anså at dette lageret måtte behandles på samme måte som Consumable Spare Parts





## Ligningen inntektsåret 2003 (forts.)

- ◆ **Ny påstand (også under klagebehandlingen 2002)**
  - ◆ **Endringsadgang begrenses til 2 år når det gjelder tilbakeføring av reservedeler som er direkte utgiftsført tidligere år**
    - ◆ Ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a
      - Oljeskattenemnda; det foreligger ingen endring i ligningslovens forstand
      - fravikelsen kun gjelder verdsettelsen av reservedelslagrene det aktuelle år
      - verdsettelse av varelager følger av sktl. § 14-5 (2) bokstav a
      - verdsettelse av omløpsmidler; rskl § 5-2 - laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Eventuell nedskrivning rammes av sktl § 14-4 (3)
      - begge alternativer må verdsettes hver år



## Ligningen inntektsåret 2003 (forts.)

- ◆ **Konklusjon ligningen 2003:**
- ◆ **ConSP, GGP og D&W:**
  - ◆ **Oljeskattenemnda konkluderte med at prinsippene fra fjorårets ligning skulle følges;**
    - ◆ For ConSP ble eventuelle direkte utgiftsførte beløp tilbakeført så langt disse overstiger  $\frac{1}{2}$  års forbruk basert på operatørens beregninger av uttak av definerte lagervarer redusert med skraping og tilbakelegg pga. feiluttak
    - ◆ For GGP ble det akseptert at beløpene ble aktivert med virkning for avskrivninger og friinntekt
    - ◆ For D&W ble eventuelle direkte utgiftsførte beløp samt eventuelle avskrivninger og friinntekt på aktiverte beløp tilbakeført





## Ligningen inntektsåret 2003 (forts.)

### ◆ Capital Spare Parts:

#### ◆ Spørsmålet ble heller ikke avklart under årets ligning

- ◆ Det at spørsmålet ikke ble avklart får ingen praktisk betydning for 2003. Dette fordi verken operatører eller partnere har vært i stand til å gi opplysninger om når CapSP er anskaffet. Det er derfor ikke mulig å vite hvor mange års avskrivninger som eventuelt skal tilbakeføres
- ◆ Utstår til 2004
- ◆ Konklusjonen må enten bli:
  - ◆ aktiveres med virkning for avskrivninger og friinntekt, eller;
  - ◆ balanseføres uten
- ◆ Alt overveiende del av selskapene aktiverer med virkning for avskrivning og friinntekt



## Ligningen inntektsåret 2003 (forts.)

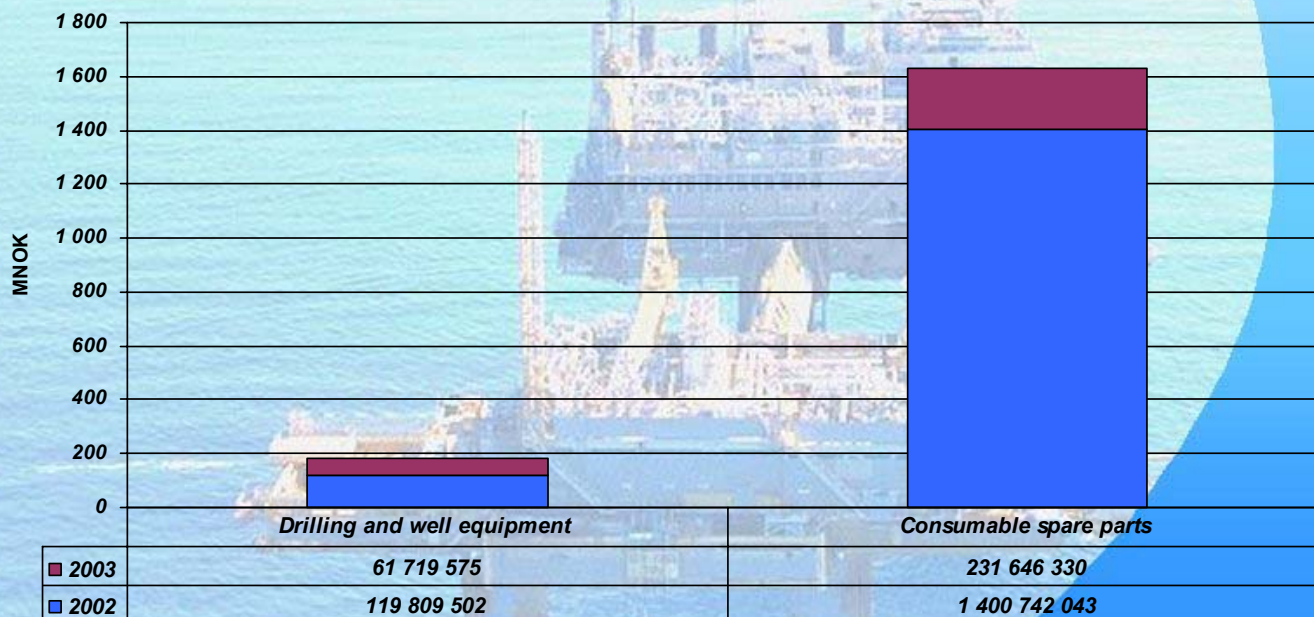
### ◆ Skjønnet 2003

- ◆ **Brutto uttak av consumable spare parts for felt X (på 100% basis) \* 6/12 \* selskapets eierandel i felt X = selskapets godkjente fradrag for felt X**
- ◆ **For 2003 gjøres endringen ved at fjorårets fravikelse tilbakeføres. Dette fordi det er økningen/reduksjonen i utgiftsført lagerbeholdning det er aktuelt å fravike for 2003, (og senerer år)**
- ◆ **Ingen uttalt uenighet om skjønnet fra noe selskap**





## Fravikelser - økning sokkelinntekt





# Fravikelser - reduksjon friinntekt





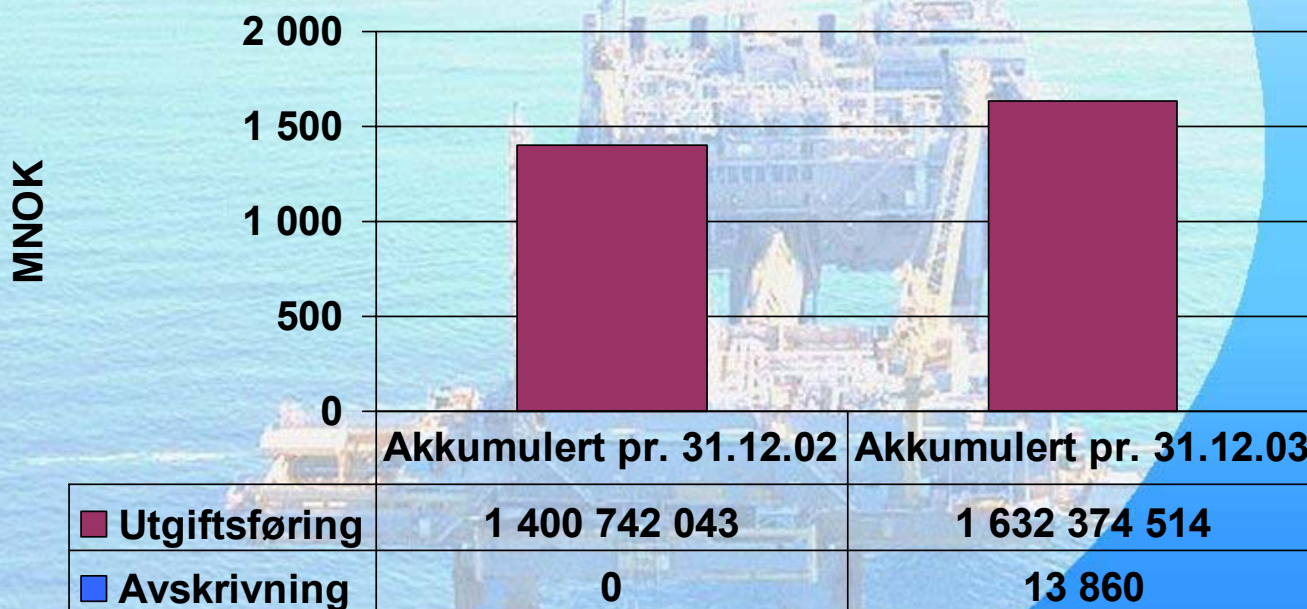


# Drilling and Well Equipment





## Consumable Spare Parts







## Klagebehandlingen så langt

- ◆ **Fravikelsene tilknyttet Spare Parts ved ligningen 2002 er påklaget:**
  - ◆ **Klagene gjelder;**
    - ◆ Consumable Spare Parts
    - ◆ Drilling and Well Equipment
  - ◆ (Fravikelsene gjaldt ikke Gas Generator Pool og Capital Spare Parts)
- ◆ **Klagene er ikke ferdigbehandlet - det foreligger derfor ikke klagenotat**



## Klagebehandlingen så langt (forts.)

- ◆ **Hovedargumentasjonen fra selskapene - gjelder både for Drilling and Well Equipment og Consumable Spare Parts:**
  - ◆ **Akseptert praksis av ligningsmyndighetene i flere tiår**
    - ◆ Riksskattestyrets uttalelse 1959
    - ◆ Klagenemndas kjennelse for 1980
    - ◆ Forbruksmateriell i en videre forstand enn "reservedeler"
    - ◆ Vurdert praksis
      - 1980-kjennelsen
      - oppretholdt i Klagenemndas kjennelse fra 1987
      - ligningen 1993 - Oljeskattenemnda avslo å endre etablert praksis
        - Skattereformen 1992 gjorde ingen endring i gjeldende rett





# Klagebehandlingen så langt (forts.)

## ♦ Rettslig bindende praksis

### ♦ Langvarig

- fra oppstarten på norsk sokkel

### ♦ Høy frekvens

- den har vært fulgt sammenhengende i alle år

### ♦ Konsekvent

- Ingen annen løsning på spørsmålet har vært lagt til grunn

### ♦ Kjent

- følges av alle selskap på norsk sokkel

### ♦ Vurdert

### ♦ Et gode for selskapene

- det skal mer til for å endre praksis til ugunst for selskapene

### ♦ Krever lovendring for å angripe denne praksisen

- Hensynet til forutberegnelighet



## Klagebehandlingen så langt (forts.)

### ◆ Grensen på 6 mnd forbruk for utgiftsføring av Consumable Spare Parts er ubegrunnet

- ◆ 1980-kjennelsen hjemler en helhetsvurdering, dvs en konkret avgjørelse i hvert enkelt tilfelle
  - avgjørende er om reservedelslageret er av en ”naturlig størrelse”
  - vurderes ut fra forholdstall
  - ikke særlig større i 2002 enn i 1980-kjennelsen
  - det heller ingen begrensning til 12 mnd





# Klagebehandlingen så langt (forts.)

## ◆ Drilling and Well Equipment

### ◆ Prinsipalt:

- samme skattemessige behandlingen som Consumable Spare Parts

### ◆ Subsidiært:

- de enkelte objekter må vurderes konkret

#### ◆ leteutgifter

- direkte fradrag

#### ◆ produksjonsinnretning

- avskrivning og friinntekt

#### ◆ reservedeler for eksisterende produksjonsbrønner

- direkte fradrag



## Klagebehandlingen så langt (forts.)

### ♦ Kontorets standpunkt:

- ♦ **Utgangspunkt - den foreliggende praksisen strider mot gjeldende skattelovgivning og grunnleggende skatterettslige prinsipper**
- ♦ **Oljeskattenemndas standpunkt legges til grunn**
  - ♦ Den bindende praksisen begrenses til det som kan utledes av 1980-kjennelsen
  - ♦ Praksis vedrørende direkte utgiftsføring utover dette er uvurdert, og representerer en utglidning både i høyden og bredden