



ORS 9.desember 2004

Torstein Fløystad

FINANSPOSTENE



Fordelingsgrunnlaget

Innledningsvis bemerkes:

- Et inntrykk er at flere av selskapene ikke i tilstrekkelig grad har tatt seg bryet med å sette seg inn i reglene - plasserer i det grunnlaget man synes er ”naturlig”.
- Et stort selskap har til og med gitt uttrykk for den oppfatning at ettersom selskapet kun driver sokkelvirksomhet skal finansnetto ikke være gjenstand for fordeling mellom sokkel og land - det krever ikke store innsatsen for å finne ut at det er helt galt.



Fordelingsgrunnlaget - summarisk gjennomgang

- ◆ Reglene finnes i petrsktl § 3 bokstav d
- ◆ Det skal etableres to fordelingsgrunnlag - sokkel og land - for fordeling av netto finans
- ◆ Grunnlagene skal bygge på skattemessige verdier pr 31.12
- ◆ Reglene definerer positivt:
 - hva som skal inngå i sokkelgrunnlaget
 - hvilke skattemessige verdier som ikke skal medtas i noen av de to grunnlagene
- ◆ Definerer negativt landgrunnlaget: alle andre skattemessige verdier enn de som er positivt oppregnet skal til land
- ◆ Den positive oppregningen er ment å være uttømmende
- ◆ Reglene er ment å være "firkantede"



Fordelingsgrunnlaget - summarisk gjennomgang (2)

- Verdier som skal inngå i sokkelgrunnlaget må også tilfredsstille et tilknytningskriterium (til særskattepliktig virksomhet).
- De viktigste verdier som skal inngå i sokkelgrunnlaget er:
 - faste anlegg på sokkelen (§ 3b)
 - andre avskrivbare driftsmidler
 - varelager
 - kundefordringer
 - forskuddsbetalinger knyttet til erverv av driftsmidler, varer og tjenester
 - krav mot annen rettighetshaver med grunnlag i deltakelse i ulike rettigheter



Fordelingsgrunnlaget - summarisk gjennomgang (3)

☛ Verdiene som **ikke** skal inngå i noen av fordelingsgrunnlagene - dvs gis en nøytral virkning:

- Bankinnskudd
- Krav mot annen rettighetshaver med grunnlag i samme rettighet
- Midler i pensjonsordning



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (1)

Fjerningsforpliktelse ihht FAS 143 ført som eiendel og til sokkelgrunnlag

Bakgrunn:

- Selskapet aktiverer , med henvisning til FAS 143, den fjerningsforpliktelsen som knytter seg til sokkelinvesteringene – benevnes *fjerningseiendel*.
- Aktiveringen motsvares av en tilsvarende forpliktelse og slik sett dreier dette seg bare om en oppgrossing av balansen
- Selskapet viser til petroleumsskatteforskriftenes §2: ”Til kostprisen for driftsmidler.... regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging..”
- Konkluderer på denne bakgrunn med at fjerningseiendelen også må inngå i friinntektsgrunnlaget.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (2)

At fjerningseiendelen må inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel begrunner selskapet bl.a. slik:

”Reglene i § 3h medfører et skjerpet krav til egenkapitalen i selskapet i forbindelse med fjerningseiendelen, som medfører lavere rentefradrag for selskapet. Når en skal holde fjerningseiendelen utenfor fordelingsgrunnlaget som foreslått av oljeskattekontoret betyr det at en større andel av det allerede lavere rentefradraget skal allokteres til landvirksomhet. Selskapet er av den oppfatning at en slik behandling er urimelig tatt i betraktning at fjerningseiendelen ikke har medført noen finansieringskostnader.” (Sic!)



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (3)

Merknad - selskapets syn - FAS 143:

- Det grunnleggende: I fordelingsgrunnlaget inngår skattemessige verdier. § 3h bygger på regnskapsmessig egenkapital – slik sett vil både staten og selskapene bli ”rammet” av utviklingen innen regnskapsstandarder. (Selskapet hadde vel heller ikke strengt tatt behovd å gjennomføre en slik føring i 2003. Men anses regnskapet korrekt, må det legges til grunn ift §3h.)



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (4)

Merknad - selskapets syn - FAS 143 (forts):

- Det kan ikke være den minste tvil om at den såkalte fjerningseiendelen ikke kan inngå i fordelings- eller friinntektsgrunnlag
 - Det foreligger en lang og etablert praksis mht hva som skal inngå i kostprisen for driftsmidler som omfattes av bestemmelsen i petrsktl. § 3b.
 - Det kan heller ikke, på bakgrunn av ordlyd og merknadene til reglene, innfortolkes noen slik mulighet for ”utvikling” av bestemmelsens innhold
 - Fjerningseiendelen er utelukkende en regnskapsmessig størrelse



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (5)

Ikke avskrivbare driftsmidler mv

Spørsmålet gjelder fire grupper:

- 1) Tomter som etter petrsktl befinner seg på sokkelen, dvs tomter for mottaksanlegg for rørledning på land
- 2) Tomter for administrasjonsbygg mv, boliger og hytter der byggene anses som driftsmidler i utvinningsnæringen (men utenfor sokkeldistriktet).
- 3) Boliger og hytter i utvinningsnæringen som ikke er gjenstand for avskrivning.
- 4) Driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 14-62 (driftsmidler som tas inn og ut av norsk beskatningsområde).



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (6)

Ikke avskrivbare driftsmidler mv (forts)

Bestemmelsene som eventuelt kan medføre at disse eiendelene skal henføres til fordelingsgrunnlag sokkel er (tilknytningskriteriet anses oppfylt):

Petrsktl. § 3 bokstav d 3. ledd:

- a) Driftsmidler som nevnt i § 3b.
- b) Driftsmidler som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd a og utgifter som er påløpt til erverv av slikt driftsmiddel per 31. desember i inntektsåret



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (7)

Ikke avskrivbare driftsmidler mv (forts)

- Disse bestemmelsene viser til driftsmidler **som er gjenstand for avskrivning** (etter bestemte regler) og slik sett omfattes de fire gruppene som er nevnt over ikke av lovens ordlyd.
- Bestemmelsene er dessuten ment å være uttømmende
- Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda har i sin – riktignok noe sparsomme – praksis også lagt til grunn en relativt ”firkantet” forståelse av reglene.
 - ⇒ dette skulle tilsi at den negative avgrensning kom til anvendelse og at
 - ⇒ eiendelene inngår i grunnlag land



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (8)

Ikke avskrivbare driftsmidler mv (forts)

- Formålsbetraktninger - fordelingsgrunnlagene skal reflektere kapitalbinding - tilsier at de henføres til sokkel
- Problemstillingen synes overhodet ikke vurdert i forarbeidene – i motsetning til for enkelte finansposter der man med ”åpne øyne” velger å la poster som har sokkeltilknytning gå til land
- For administrasjonsbygg mv som eventuelt ikke skulle bli gjenstand for stedbunden beskatning ble det i forarbeidene forutsatt at disse skulle inngå i sokkelgrunnlaget. Det sies intet om tilhørende tomt.
- **Oljeskattenemnda mente det var riktig å henføre disse eiendelene til sokkelgrunnlaget. Dette vil – i hvert fall over tid – være en avgjørelse i favør av selskapene.**



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (9)

Refusjonsoppgjør §10 - krav på salgsinntekt olje

Bakgrunn:

- Når §10-vedtak gis med tilbakevirkende kraft anses kjøper av andelen, med virkning for beskatningen, som selger av olje frem til faktisk overdragelse selv om det rent faktisk er selger av oljen som har forestått salget.
- Kjøper av andelen beskattes til normpris og har krav på å få refundert inntektene fra salget av oljen fra selger av andelen.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (10)

- ⇒ Utgangspunktet blir da: Skattemessig må dette refusjonskravet bli å likestille med en kundefordring og dermed inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel.
- ⇒ Men: en slik likestilling er ikke helt uproblematisk. Den såkalte interimsperioden vil normalt strekke seg over noen måneder. I normalsituasjonen ville kundefordringene blitt gjort opp etter 30 dager og betalingen gå inn på bank e. l. (i første omgang).
- ⇒ På samme måte som man velger ikke å anvende normprisskatteforskriftens § 4 (tillegg til normprisen ved forlenget kredittid), kan det her være grunn til å foreta visse justeringer som bringer forholdet i samsvar med hvordan det ville ha vært om selskapet rent faktisk hadde vært eier i interimsperioden.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (11)

For mye innbetalt terminskatt:

- Selskapet: betalte inn for mye 1. termin som følge av at det ikke forelå endelig godkjenning for overtakelse av et underskudd
 - ⇒ hadde vi visst dette hadde bankbeholdningen vært tilsvarende høyere ⇒ beløpet skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget
- Et annet selskap hadde ført en post benevnt ”skatt til gode” på tilsvarende måte.
- ✓ En del tilfeller hvor selskapene argumenterer på grunnlag av hva som hadde vært den alternative handlemåte



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (12)

For mye innbetalt terminskatt (forts):

Ot.prp. nr 86 (2000-2001) s. 34:

” Videre vil andre fordringer enn de som er omfattet av forslagene til nytt tredje og fjerde ledd i petroleumsskatteloven § 3 d inngå i grunnlaget for fordeling til landdistriktet.....

Det kan også forekomme at et ytet lån har en slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.” (understr. her)



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (13)

Overskuddslikviditet plassert hos mor

Petrsktl. § 3 bokstav d, fjerde ledd:

”Følgende formuesobjekter skal ikke inngå i fordelingsgrunnlaget:

a) Bankinnskudd og kontantbeholdning..”

- ♣ Bakgrunnen for bestemmelsen er ønsket om en nøytral fordelingsvirkning.
- ♣ Ved ligningen for 2002 ble det lagt til grunn at fordringer på konsernselskap som (langt på vei) hadde **funksjon som en bank for konsernet** (uten å tilfredsstillere formelle krav til å kunne drive bankvirksomhet), var omfattet av ”bankregelen”. Klagenemnda har i kjennelse sagt seg enig i Oljeskattenemndas avgjørelse.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (14)

Spørsmålet ved ligningen for 2003 gjaldt *plassering av overskuddslikviditet i morselskapet*.

- Morselskapet kunne ikke sies å ha bankfunksjoner i dette tilfellet
- Midlene kunne imidlertid disponeres ved påkrav (ifbm likviditetsstyring) og var slik sett relativt lett tilgjengelige.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (15)

- I Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 33 fremheves det at finanskapital lett kan manipuleres rundt årsskiftet og at dette kan gjøre det nødvendig med særlige tiltak for å unngå uønskede tilpasninger.
- ⇒ avhengig av om finansnetto er positiv eller negativ vil overskuddslikviditet kunne flyttes mellom (konsern)bank og andre konsernselskaper.
- Oljeskattenemnda valgte – etter en konkret vurdering som hadde karakter av gjennomskjæring – å likestille plasseringen med et bankinnskudd ift reglene om fordelingsgrunnlag.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (16)

Fordring knyttet til solgt andel

- 🔹 Bakgrunn: Overdrageren av en lisensandel hadde krav på refusjon av utlegg knyttet til seismikk i den såkalte interimperioden.
- 🔹 Prinsipalt ment selskapet at denne fordringen måtte klassifiseres som kundefordring i sokkelvirksomhet og falle inn under den positive oppregningen i § 3 tredje ledd, bokstav g.
- 🔹 Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda har imidlertid lagt til grunn at fordringer i forbindelse med kjøp og salg av lisenser ikke etablerer en kundefordring som omfattes av denne bestemmelsen. Etter begge nemndenes mening gjelder denne bestemmelsen den sentrale virksomhetsutøvelsen (kjernevirksomhet), dvs utvinning og salg av petroleum.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (17)

Fordring knyttet til solgt andel (forts)

- ✓ Altså: kundefordringer (som skal i fordelingsgrunnlag sokkel) etableres ved salg av utvunnet petroleum.
- 🔹 Subsidiært mente selskapet at fordringen måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget med hjemmel i petrsktl. § 3 d, fjerde ledd bokstav b, dvs ”**Krav mot annen rettighetshaver når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse.**” Selskapet ment også at forarbeidenes vilkår om at det skulle dreie seg om felles utnyttelse var til sted.
- 🔹 Oljeskattenemnda mente at dette ikke dreiet seg om samtidig deltakelse og at fordringen derfor måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til land.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (18)

Drilling and Well Equipment

- Etter Oljeskattenemndas praksis kreves slike beholdninger aktivert, men kan ikke umiddelbart avskrives etter § 3b eller gi grunnlag for friinntekt
- Endelig klassifisering foretas når utstyret tas ut av lager for å brukes enten i letevirksomhet eller til utbygging.



Fordelingsgrunnlaget - diverse spørsmål ligning -03 (19)

Drilling and Well Equipment

- ◆ Formålsbetraktninger tilsier klart at dette lageret skal inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel.
- ◆ Det finnes imidlertid ikke et ”umiddelbart” hjemmelsgrunnlag for dette.
- ◆ På tilsvarende måte som man ift spørsmålet om aktivering eller utgiftsføring av reservedeler mv avgjøre dette på grunnlag av varelagerreglene i den alminnelige skattelov, fant nemnda det naturlig å legge til grunn at DWE omfattes av regelen om varelager i petrsktl. § 3 d, tredje ledd, bokstav c, dvs ”Varelager”. – altså et noe utvidet varelagerbegrep.



Avkortnings- og oppjusteringsreglene (1)

- ☉ Bare når regnskapsmessig EK er akkurat 20% vil fradraget i sokkelinntekt for negativ finansnetto utelukkende bli bestemt av fordeling basert på fordelingsgrunnlagene
- ☉ $EK > 20\%$: **oppjustering av andel fordelt til sokkel.** Fradraget kan likevel ikke bli høyere en faktisk samlet finansnetto - samlet fradrag sokkel og land upåvirket.
- ☉ $EK < 20\%$: **avkortning av andel fordelt til sokkel.** Avkortningen er reell - samlet fradrag blir redusert med avkortet beløp.



Avkortnings- og oppjusteringsreglene (2)

Oppjustering:

Egenkapital utover 20% + rentebærende gjeld (31.12)

Rentebærende gjeld

Avkortning:

80% av regnskapsmessig total kapital

Samlet regnskapsmessig gjeld



Avkortnings- og oppjusteringsreglene (3)

Enkelte egenskaper ved oppjusteringsregelen:

- ◆ "Fristende" med liten rentebærende gjeld ved årsskiftet
- ◆ Asymmetrisk virkning ift valutagevinster og -tap

Enkelte egenskaper ved avkortningsregelen:

- ◆ Formålet med regelen (likestilles med en som har 20% egenkapital) treffer bare når all gjeld er rentebærende
- ◆ Effekten av **bindingsregelen (tilført egenkapital skal være i behold til utløpet av påfølgende år)** rekker ikke lenger enn at den i snitt binder minimum 10% EK over tid. F eks at man har 20% i slutten av desember år1 til og med begynnelsen av år 3, nytt EK innskudd i slutten av desember år 4 osv.



Avkortnings- og oppjusteringsreglene (4)

Avkortnings- og oppjusteringsregelen "i samspill" - betydningen av bindingsregelen

Gitt at bindingsregelen også gjelder for den del som overstiger 20% av EK vil man likevel (ved enkelte andre tilpasninger) kunne klare å oppnå betydelige oppjusteringer med en gjennomsnittlig egenkapital på 12-13%

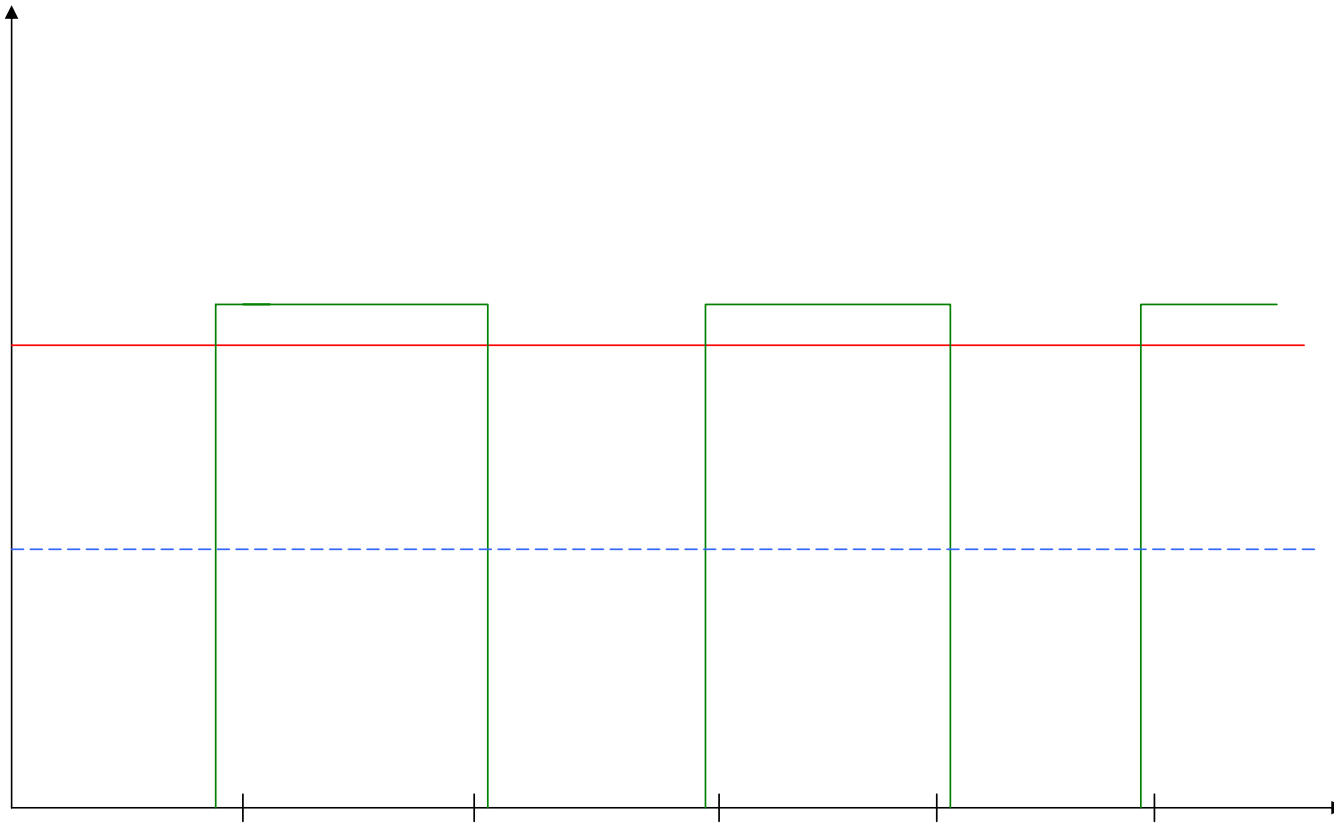


Oljeskattekontoret EK over tid - bindingsregelen også for EK > 20%

EK %

20

11-12



Tid



Avkortnings- og oppjusteringsreglene (4)

Avkortnings- og oppjusteringsregelen "i samspill" - betydningen av bindingsregelen (forts)

Anses bindingsregelen bare å gjelde ift 20%-grensen blir tilpasningsmulighetene enda større. Det er ikke sikkert tilpasningen rundt årsskiftet trenger å vare så veldig lenge før man ikke kan skjære igjennom.

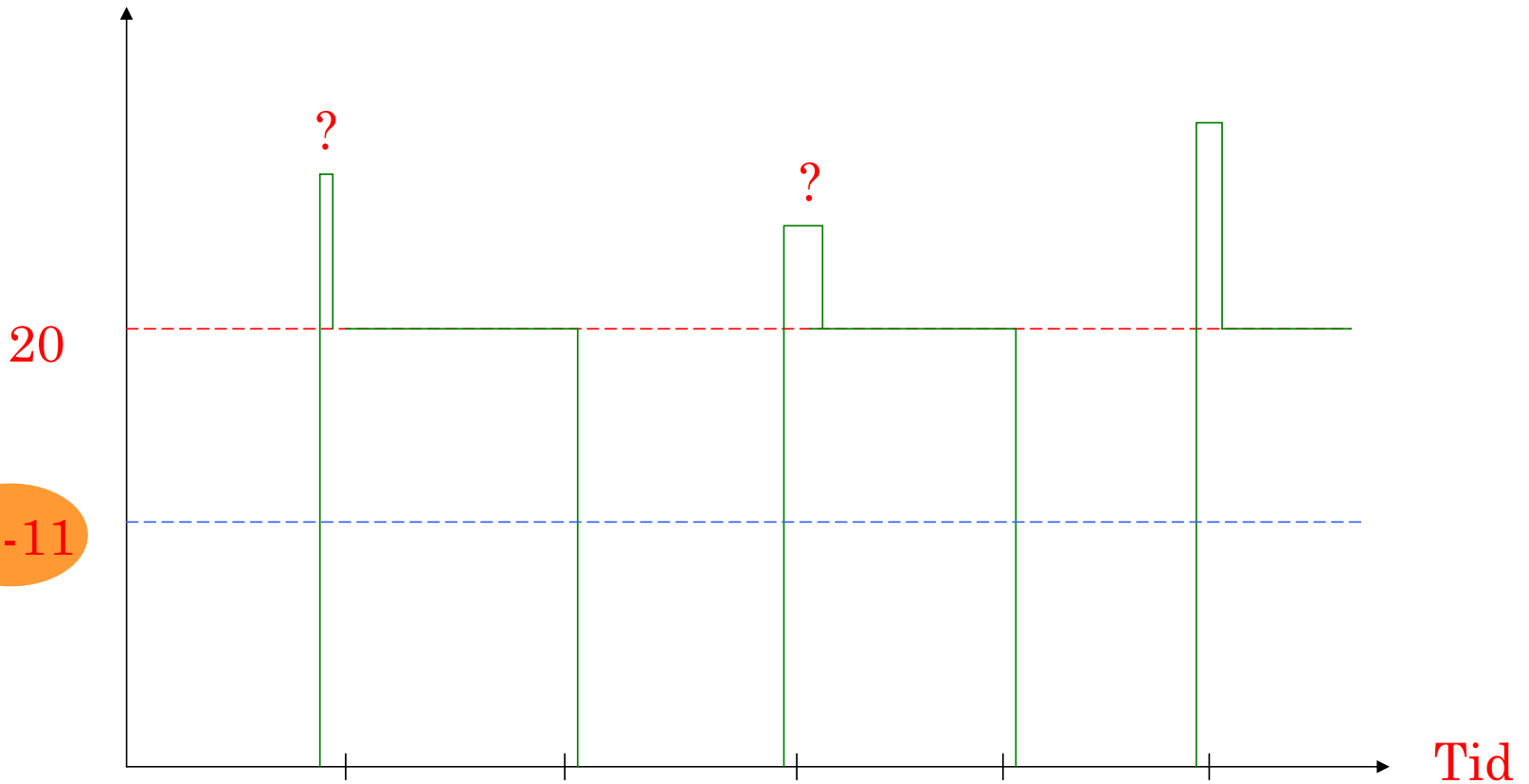
Oljeskattekontoret legger til grunn bindingsregelen også gjelder EK over 20%

- Oppjusteringsregelen knyttes direkte mot § 3h
- Hensynet bak innføringen av bindingsregelen gjelder i like stor grad ift oppjustering



EK over tid - "optimal" tilpasning?

EK %



10-11



To år med nye regler - vurdering

- Ikke overraskende: "mulighetene" er oppdaget og til dels benyttet:
 - ekstraordinære utbytter
 - asymmetrisk behandling av agio/disagio
- Det er imidlertid viktig å påpeke at systemendringen har
 - gitt bedre kausalitet
 - redusert uheldige insentivegenskaper
- Så selv om man har fått en meget komplisert system med visse feil og mangler, så må konklusjonen bli at vi har fått et "riktig" system.



To år med nye regler - vurdering

- **Systemet kan gjøres bedre med noen "enkle" grep:**
 - Ikke binde virkningen fullt så mye til 31.12-størrelser - fjerne tilpasningsmulighetene ved årsskiftet
 - Mer detaljerte regler mht hvilke objekter som skal i hvilket fordelingsgrunnlag
- **Uansett: perfekte regler finnes ikke på dette området.**