



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 88 LS

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Omlegging av særskatten for
petroleumsvirksomhet til en
kontantstrømskatt
(endringer i petroleumsskatteloven mv.)

Innhold

1	Innledning og sammendrag	5	5.2.4	Opplysningsplikt og kontroll mv.	28
			5.3	Fradrag for beregnet selskaps- skatt i særskattegrunnlaget og økt særskattesats	29
2	Bakgrunn	8			
3	Gjeldende rett	11	5.4	Behandling av finanskostnader i særskattegrunnlaget	32
3.1	Generelt	11			
3.2	Normpriser	11	5.5	Endringer i alminnelig inntekt	32
3.3	Avskrivninger	12	5.5.1	Innledning	32
3.4	Friinntekt	12	5.5.2	Avvikling av særordninger for underskudd mv.	33
3.5	Underskudds- og fremføringsregler	12	5.5.3	Avskrivninger	35
3.6	Fradrag for finanskostnader mv. ...	13	5.5.4	Vurdering av todelingen av dagens alminnelige inntekt	35
3.7	Overdragelse av utvinnings- tillatelse og driftsmiddel mv.	13	5.6	Øvrige forslag til endringer	36
3.8	Terminskatt	13	5.6.1	Forslagets innvirkning på petroleumsskatteloven § 10	36
3.9	Midlertidige petroleums- skatteregler (§ 11)	14	5.6.2	Særregler om realisasjon eller uttak av § 3 b-driftsmiddel	39
4	Høring	15	5.6.3	Leie av produksjonsinnretning	39
			5.7	Overgangsregler	39
5	Departementets vurderinger og forslag	18	5.7.1	Urealiserte valutagevinster og -tap	39
5.1	Forslag til kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnlaget	18	5.7.2	Utbetaling av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år	40
5.1.1	Umiddelbar utgiftsføring av investeringer i særskatte- grunnlaget	18	5.7.3	Friinntekt	40
5.1.2	Spørsmål om utgiftsføring i alminnelig inntekt	19	5.8	Forskriftsendringer	40
5.2	Behandling av underskudd og ubenyttet friinntekt i særskattegrunnlaget	21	5.9	Behandling av særskatten i skatteavtaler med andre stater	40
5.2.1	Utbetaling av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt	21			
5.2.2	Tidspunkt for utbetaling	22	6	Administrative og økonomiske konsekvenser	42
5.2.3	Pantsettelsesordning for skatteverdien av underskudd mv.	24	7	Ikrafttredelse	44
				A Forslag til lovvedtak	46
				B Forslag til skattevedtak	49



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 88 LS

(2021–2022)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt (endringer i petroleumsskatteloven mv.)

*Tilråding fra Finansdepartementet 8. april 2022,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Støre)*

1 Innledning og sammendrag

Petroleumsføremåstene på kontinentalsokkelen er en begrenset naturressurs som tilhører den norske stat. Petroleumssressursene er verdifulle og gir grunnlag for særlig høy avkastning ved utvinning, en grunnrente. Særskatten skal, sammen med Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE), bidra til at en stor del av grunnrenten tilfaller fellesskapet.

Regjeringen er i Hurdalsplattformen tydelig på at norsk petroleumindustri skal utvikles, ikke avvikles. Petroleumssektoren er en høyproduktiv næring som bidrar med store inntekter, verdiskaping og arbeidsplasser til Norge. Regjeringen vil sikre næringen gode og forutsigbare rammebetingelser som legger til rette for et høyt aktivitetsnivå, og at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer på norsk sokkel gjennomføres. Regjeringen vil samtidig intensivere arbeidet med å forbe-

rede samfunnet på reduserte petroleumsinntekter. Utformingen av skattesystemet står her sentralt.

Særskatten ilegges med en skattesats på 56 pst. og kommer i tillegg til skatten på alminnelig inntekt på 22 pst. Regjeringen mener det er ønskelig at særskatten utformes nøytralt slik at den ikke påvirker selskapenes investeringsatferd. Med nøytralitet vil lønnsomhetsvurderingene før og etter særskatt være samsvarende. Samtidig mener regjeringen at petroleumsselskapene bør betale en skatt på overskudd som er på linje med det annen næringsvirksomhet betaler. På den måten minimerer en vridningene mellom næringer. En skatt på alminnelig inntekt på 22 pst., der skattegrunnlaget ligner mest mulig på det reelle overskuddet i virksomheten, kombinert med en nøytral særskatt legger til rette for effektiv ressursbruk og høyest mulig verdiskaping i

norsk økonomi samlet sett. Det gir grunnlag for høye inntekter til fellesskapet.

De investeringsbaserte fradragene i dagens ordinære særskatt, som består av avskrivninger, friinntekt og rentefradrag, er høyere enn hva de skulle vært i en nøytral særskatt. For høye investeringsfradrag kan gi selskapene insentiv til å gjennomføre investeringer som er samfunnsøkonomisk ulønnsomme. Det kan også gi et press, for eksempel fra næringsaktører, om å utvide virkeområdet for petroleumsskatten, slik at den også omfatter tilstøtende investeringer med svak eller moderat lønnsomhet. Opp gjennom årene har det vært mange diskusjoner med næringsingen om verdien av fremtidige skattefradrag.

For høye investeringsfradrag i særskatten og den langvarige diskusjonen om verdsetting av fremtidige skattefradrag har skapt usikkerhet om rammevilkårene for næringsingen fremover. Solberg-regjeringen sendte 3. september 2021 på høring et forslag om å legge om særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt. Forslaget ville gjøre særskatten nøytral slik at selskapets lønnsomhetsvurderinger før og etter særskatt samsvarer. Forslaget innebar umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnlaget av kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, jf. petroleumsskatteloven § 3 b, til erstatning for avskrivninger, friinntekt og rentefradrag. Videre ble det foreslått at en beregnet skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet skulle komme til fradrag i særskattegrunnlaget, samtidig som særskattesatsen ble foreslått teknisk oppjustert. Ved underskudd i særskattegrunnlaget skulle selskapene få utbetalt særskatteverdien av underskuddet ved skatteoppgjøret. Det ble foreslått endringer i reglene om leterefusjon, opphørsrefusjon og fremføring av underskudd i alminnelig inntekt. Endringene ble foreslått å tre i kraft fra inntektsåret 2022. De midlertidige reglene, som ble vedtatt av Stortinget i juni 2020, skulle likevel fortsette å gjelde for investeringer som er omfattet av petroleumsskatteloven § 11. Det ble foreslått enkelte overgangsregler og satsendringer.

De fleste høringssvarene er i utgangspunktet positive til forslaget, men en del tar til orde for ulike endringer av det som er foreslått. Både *Skatteetaten* og høringsinstansene som representerer næringsingen, ønsker umiddelbar utgiftsføring også i alminnelig inntekt. Ellers er *Skatteetaten* og næringsingen uenige om flere av løsningene. Miljøorganisasjonenes høringssvar argumenterer for løsninger som vil virke innstrammende.

I Hurdalsplattformen skriver regjeringen at den vil «legge vekt på forutsigbarhet i ramme-

betingelser for sektoren, der hovedlinjene i Solberg-regjeringens forslag til kontantstrømskatt for næringsingen legges til grunn, herunder at det midlertidige petroleumsskatteregimet fra 2020 består slik det var tiltenkt». Regjeringen er enig med den forrige regjeringen i at særskatten bør legges om, og at det er flere argumenter for å gå over til en kontantstrømskatt, som foreslått i høringsnotatet.

På denne bakgrunn, og sett i lys av høringsvarene, fastholder regjeringen hovedelementene i høringsforslaget. Regjeringen mener 2022 er et godt år for en omlegging, ettersom en god del av investeringene i 2022 vil skatlegges etter de ordinære skattereglene. Regjeringen foreslår ingen substansielle endringer i de midlertidige reglene, som fremdeles vil omfatte en vesentlig del av investeringene de nærmeste årene.

Det foreslås en pantsettelsesordning for skatteverdien av underskudd, slik mange høringsinstanser tar til orde for. Det foreslås også enkelte andre justeringer i høringsforslaget, blant annet i fradraget for beregnet selskapsskatt i særskattegrunnlaget. Det foreslås at hovedtrekkene om skattemessig kontinuitet mv. i behandlingen av overdragelser etter petroleumsskatteloven § 10 videreføres. Det foreslås tilpasninger i reglene om realisasjon av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b, og overgangsbestemmelser om underskudd og ubenyttet friinntekt oppstått før inntektsåret 2020 mv. Med de foreslåtte endringene vil særskatten for petroleumsvirksomhet langt på vei utformes etter tilsvarende modell som grunnrenteskatten for kraftverk, som ble lagt om til kontantstrømskatt med virkning fra inntektsåret 2021.

Forslaget vil redusere provenyet de første årene, men øke provenyet på lengre sikt. Provenyreduksjonen i 2022 anslås til om lag 45 mrd. kroner påløpt og 23 mrd. kroner bokført. Etter hvert vil skatteinnbetalingene øke som følge av at avskrivninger, friinntekt og fradrag for finanskostnader i særskattegrunnlaget faller bort.

Forslaget anslås å øke provenyet fra særskatten over tid som følge av at nåverdien av investeringsfradragene reduseres. Provenyøkningen over tid anslås til om lag 7 mrd. kroner, målt som nåverdi, knyttet til investeringer som foretas i 2022. Dette er en statisk beregning, det vil si at det ikke tas hensyn til eventuelle atferdsendringer som følge av skatteendringene, f.eks. endringer i selskapenes investeringsatferd. Etter hvert som flere investeringer vil omfattes av de nye, ordinære reglene fremfor de midlertidige reglene, vil provenyøkningen bli større. Statens inntekter fra skatter og avgifter fra petrole-

umsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland. Forslaget påvirker dermed ikke handlingsrommet i statsbudsjettet på kort sikt, men vil påvirke handlingsrommet i fremtidige budsjetter gjennom virkningen på fondet.

Omleggingen har administrative konsekvenser for skattemyndighetene og skattyterne. Skattemeldingen og systemene til skattemyndighetene må tilpasses omleggingen. I en overgangsperiode vil flere parallelle regelsett måtte praktiseres. Skattyternes veiledningsbehov og kontrollarbeidet hos skattemyndighetene vil trolig øke midlertidig. Videre må Skatteetaten ta hensyn til at investeringer i en periode kan falle inn under tre ulike regelsett (gjeldende ordinære regler, midlertidige regler og nye ordinære regler med kontantstrømskatt).

Det foreslås at umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnlaget av kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, jf. petroleumsskatteloven § 3 b, skal tre i kraft med virkning for utgifter som pådras fra og med inntektsåret 2022, unntatt utgifter som er omfattet av de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11. De øvrige endringene foreslås å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Det er nødvendig å tilpasse forskrifter til petroleumsskatteloven til endringene.

Det vises til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 3, 5 og 11 og skattebetalingsloven § 10-1 og forslag til overgangsbestemmelser, i tillegg til endring av skattevedtaket for inntektsåret 2022 § 4-2.

2 Bakgrunn

Petroleumspolitikken er basert på at det er selskapene som tar beslutninger om leting, utbygging og drift. Det er derfor viktig at rammevilkårene utformes slik at det er størst mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger.

Petroleumsskatten består i dag av to deler, en generell skatt på overskudd (alminnelig inntekt) på 22 pst. og en ekstra særskatt på meravkastningen på 56 pst. I et skattesystem der overskudd i næringsvirksomhet generelt skattlegges, vil det være i samfunnets interesse at denne skattlegges mest mulig ensartet. Et bredt skattegrunnlag gjør det mulig å holde skattesatsen lav og gjør samtidig at skatten ikke vrir ressursbruken mot enkelte næringer fremfor andre.

Særskatten er imidlertid en skatt som utelukkende betales av petroleumsvirksomhet. Det er ikke i samfunnets interesse at denne skatten gjør det verken mer eller mindre lønnsomt å investere i petroleumsvirksomhet. Særskatten bør derfor være nøytralt utformet slik at lønnsomhetsvurderinger før og etter særskatt er mest mulig samsvarende. Dette legger grunnlaget for at petroleumssressursene utnyttes best mulig, og for høye inntekter til fellesskapet.

I juni 2020 vedtok Stortinget midlertidige endringer i petroleumsskatten, jf. petroleumsskatteloven § 11 og Prop. 113 L (2019–2020). Disse reglene utgjør et avgrenset tillegg til petroleumsskatteloven. Reglene forut for endringene har ikke blitt erstattet, men loven er supplert med en ny (midlertidig) paragraf. Departementet vil i denne proposisjonen anvende begrepet *ordinære regler* om de reglene som gjelder når de *midlertidige reglene* i petroleumsskatteloven § 11 ikke kommer til anvendelse.

Etter de ordinære reglene avskrives investeringer i petroleumsvirksomhet over tid. I tillegg gis det fradrag for friinntekt og finanskostnader i særskattegrunnlaget for driftsmidler som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b. I særskatten er disse fradragene i sum høyere enn hva de skulle vært i en nøytral særskatt. Når det tas med i betraktning at fradragene er sikre for selskapene, og de følgelig verdsettes med et risikofritt avkastningskrav, jf. boks 2.1, dekker selskap-

ene om lag 12 pst. av investeringskostnaden etter skatt, mens de skulle dekket rundt 23 pst.¹ dersom særskatten var nøytralt utformet.

Virkningen av dagens ordinære regler på investeringsinsentivene er illustrert i figur 2.1, som viser nåverdien før og etter særskatt av en tenkt investering med ulik lønnsomhet før særskatt. Med dagens ordinære skatteregler kan en ulønnsom investering før særskatt bli lønnsom etter særskatt, jf. de røde søylene i figuren. Regneeksemplet er satt for å illustrere virkningen av nøytral beskatning.

Det har i lang tid vært en diskusjon om verdsettingen av fremtidige investeringsfradrag. Petroleumsselskaper har oppgitt at de i sine lønnsomhetsanalyser verdsetter sikre investeringsfradrag sammen med øvrig kontantstrøm med et avkastningskrav som reflekterer risikoen i de usikre kontantstrømmene. Selskapene vil i så fall undervurdere verdien av sikre, fremtidige investeringsfradrag, se omtale i Prop. 113 L (2019–2020).

For høye investeringsfradrag i særskattegrunnlaget og den langvarige diskusjonen om verdsetting av fremtidige skattefradrag skaper usikkerhet om rammevilkårene for næringen fremover. Fra 2022 anslås det at en betydelig del av investeringene igjen vil skattlegges etter de ordinære reglene, jf. figur 2.2. Etter hvert som selskapene leverer inn utbyggingsplaner innen utløpet av 2022, som er den fastsatte innleveringsfristen for de midlertidige reglene, jf. petroleumsskatteloven § 11 annet ledd, anslås det likevel at en betydelig andel av investeringene vil fortsette å bli skattlagt etter de midlertidige reglene de nærmeste årene. Denne andelen anslås så å reduseres gradvis frem mot 2028. Det presiseres at anslagene for selskapenes investeringer frem i tid, samt hvordan disse fordeler seg på de to ulike regelsettene, er usikre og må tolkes med varsomhet.

¹ Det er her forutsatt at avskrivningene i alminnelig inntekt følger økonomisk verdifall. Med en viss levetid på driftsmidlene vil nåverdien av avskrivningene i alminnelig inntekt være lavere enn investeringskostnaden. Dette bidrar til at selskapene dekker om lag 23 pst. av investeringskostnaden, altså noe mer enn 22 pst. (100–78 pst.).

Boks 2.1 Verdsetting av investeringsfradrag i petroleumsskatten

For å vurdere lønnsomheten av investeringer må kontantstrømmer fordelt over tid verdsettes med et avkastningskrav som reflekterer kontantstrømmenes systematiske risiko.

Med høye investeringer og en samlet skattesats på 78 pst. kan skatteverdien av investeringsfradragene utgjøre en stor del av petroleumsselskapenes kontantstrøm etter skatt. Petroleumsskatten har over tid blitt utviklet slik at selskapene har sikkerhet for full verdi av skattefradragene. Det tilsier at skatteverdien av fremtidige fradrag verdsettes med en risikofri rente. Dersom skatteverdien av sikre fradrag verdsettes separat med risikofri rente, må risikoustert avkastningskrav for den øvrige kontantstrømmen hensynta den systematiske risikoen i denne delen av kontantstrømmen. Denne metoden er i tråd med faglige artikler og lærebøker i investeringsanalyse.

Det er denne verdsettingsmetoden som ligger til grunn for anslaget på skatteutgift i petroleumsskatten, som omtales i de årlige nasjonalbudsjettene. Med utgangspunkt i en nominell risikofri rente før skatt på 2,5 pst., det vil si 1,95 pst. etter skatt, er selskapenes andel av investeringskostnaden etter skatt med dagens ordinære fradragregler beregnet til 12 pst., jf. tabell 2.1, mens selskapene skulle ha dekket om lag 23 pst. av investeringskostnaden etter skatt dersom særskatten var nøytralt utformet.

En feltutbygging vil bestå av mange delbeslutninger om enkeltinvesteringer og investeringsomfang. Selv om en feltutbygging samlet er lønnsom, kan skattesystemet gi insentiver til delbeslutninger med for høye investeringer slik at verdiskapingen for samfunnet og skatteinntektene reduseres.

Tabell 2.1 Regneeksempel for investeringsfradrag med dagens ordinære fradragregler¹

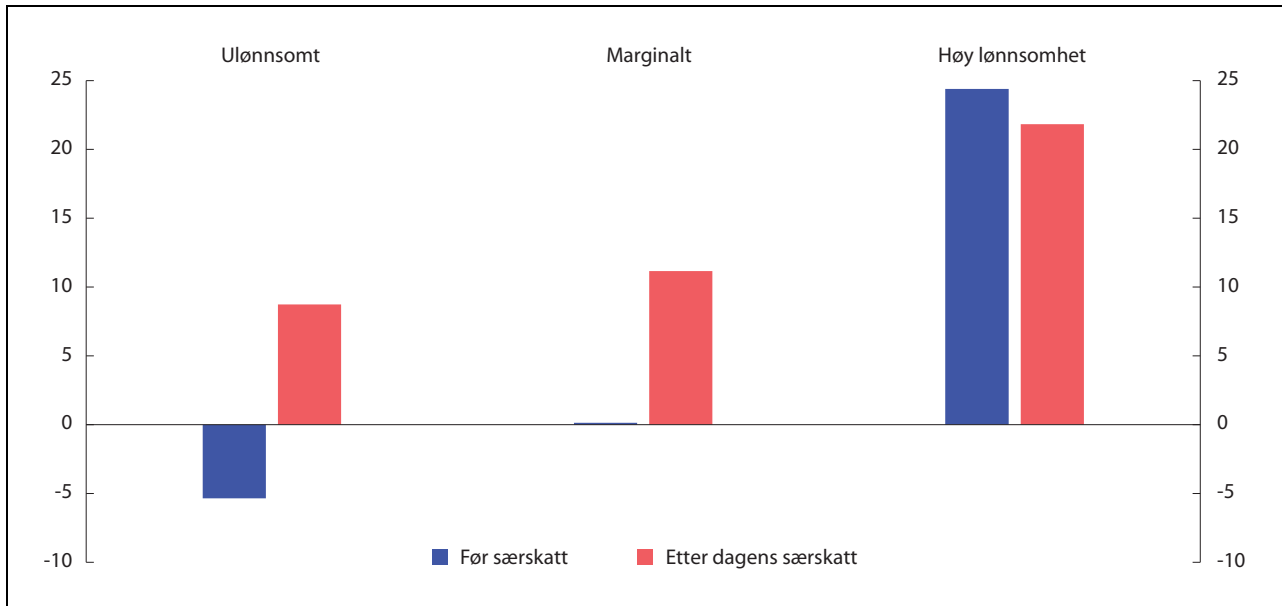
År	1	2	3	4	5	6	Sum
A. Investering	100						
B. Avskrivning i alminnelig inntekt og særskattegrunnlag	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	
C. Rentefradrag i særskattegrunnlag (3,5 pst. lånerente)	1,5	1,2	0,9	0,6	0,3	0,0	
D. Friinntekt i særskattegrunnlag	5,2	5,2	5,2	5,2			
E. Skatteverdi av fradragene (78 pst. av B og 56 pst. av C/D)	16,7	16,6	16,4	16,2	13,2	13,0	
F. Nåverdi av skattefradrag (E) (Risikofri rente: 1,95 pst.)	16,7	16,2	15,8	15,3	12,2	11,8	88
G. Selskapenes investeringsandel etter skatt (100-88)							12

¹ Beregningene er gjort på påløpt basis.

Kilde: Finansdepartementet.

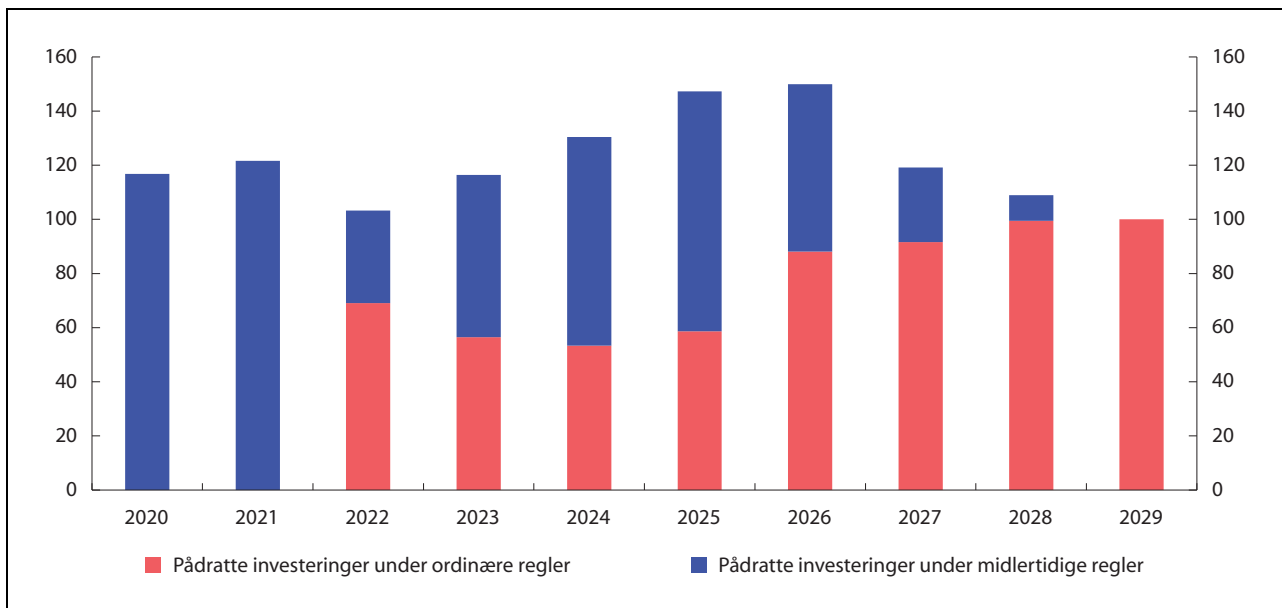
Regjeringen mener det bør foretas endringer i petroleumsskattesystemet, og at utfasingen av de

midlertidige reglene gjør 2022 til et egnet tidspunkt for en større omlegging.



Figur 2.1 Netto nåverdi av en investering på 100, før og etter særskatt, med ordinære regler. Eksempel med et ulønnsomt, marginalt og svært lønnsomt prosjekt før særskatt.

Kilde: Finansdepartementet.



Figur 2.2 Anslag for selskapenes investeringer¹ som gir rett til fradrag på sokkelen. Mrd. kroner. Løpende priser.

¹ I 2020 og 2021 antas det forenklet at alle investeringer omfattes av de midlertidige reglene selv om eventuelle investeringer i 2020 og 2021 som skattlegges etter petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum, ikke er omfattet av de midlertidige reglene.

Kilder: Olje- og energidepartementet og Finansdepartementet.

3 Gjeldende rett

3.1 Generelt

Selskaper som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum på norsk kontinentalsokkel (petroleumsselskaper), blir skattlagt etter særreglene i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumskomster mv. (petroleumsskatteloven) med tilhørende forskrifter. Alminnelig skattelovgivning gjelder i den utstrekning ikke annet følger av petroleumsskatteloven.

I petroleumsskatten beregnes særskatt og skatt på alminnelig inntekt parallelt. Begge er overskuddsskatter, der grunnlaget består av inntekter fratrukket kostnader i petroleumsvirksomheten. I særskattegrunnlaget gis det i tillegg et særskilt investeringsfradrag, en friinntekt, jf. punkt 3.4. Skatteberegningen er illustrert i boks 3.1.

3.2 Normpriser

Mange petroleumsselskaper på norsk sokkel er en del av et konsern med global virksomhet. Utvunnet petroleum omsettes derfor i stor grad til beslektede selskaper. Videre kan for eksempel salg av enkeltlaster være knyttet til kjøp av andre laster og/eller kvaliteter, og avtalt pris kan derfor være påvirket av selskapenes felles interesser. For skattemyndighetene ville det være en vanskelig oppgave å vurdere om prisfastsettelsen var på armlengdes vilkår for hvert enkelt salg. For å begrense dette problemet gir petroleumsskatteloven § 4 hjemmel til å fastsette normpriser som ved skattefastsettingen skal erstatte den faktiske inntekten fra salget. Normprisen fastsettes av Petroleumsprisrådet og skal svare til det petroleum kunne vært omsatt for mellom uavhengige parter. I hovedsak fastsettes det normpris for hver dag og for hver råoljekvalitet. Foreløpig fastsettes normpriser kun for råolje. Lov og forskrift gir hjemmel til å fastsette normpris også for andre petroleum produkter som utvinnes på norsk sokkel.

Boks 3.1 Skatteberegning i dagens petroleumsskatt (ordinære regler)

I grove trekk beregnes petroleumsskatten slik:

Skatt på alminnelig inntekt	Særskatt
Salgsinntekter (normpris for olje)	Salgsinntekter (normpris for olje)
- Driftskostnader inkl. leteknostnader	- Driftskostnader inkl. leteknostnader
- Avskrivninger (16,7 pst. lineært i 6 år)	- Avskrivninger (16,7 pst. lineært i 6 år)
- Rentefradrag	- Rentefradrag
- (Fremført underskudd)	- (Fremført underskudd)
	- Friinntekt (5,2 pst. av investering i 4 år)
	- (Fremført ubenyttet friinntekt)
= Alminnelig inntekt (22 pst.)	= Særskattegrunnlag (56 pst.)

3.3 Avskrivninger

Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan avskrives lineært med inntil 16 2/3 pst. per år, dvs. over seks år, jf. petroleumsskatteloven § 3 b annet punktum. Utgifter til slike driftsmidler kan avskrives med inntil 33 1/3 pst. per år når formålet i henhold til godkjent plan for utbygging og drift og særskilt tilatelse til anlegg og drift etter petroleumsløven er produksjon, rørledningstransport og behandling av gass som skal nedkjøles til flytende form i nytt storskala nedkjølingsanlegg som ligger i Finnmark eller i kommunene Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa eller Kvænangen i Troms og Finnmark fylke, jf. petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum.

Avskrivningene kan påbegynnes fra og med det året utgiftene er pådratt. Fradraget blir gitt både i alminnelig inntekt og i grunnlaget for særskatt. Renteutgifter på lån for å finansiere produksjonsanlegg og rørledninger, og som er påløpt før driftsmidlene er tatt i ordinær bruk, kan medregnes som en del av kostprisen for driftsmidlet, jf. petroleumsskatteforskriften § 2 annet ledd. Renteutgiftene vil i så fall komme til fradrag fullt ut i særskattepliktig inntekt gjennom avskrivninger, og gi rett til friinntekt.

Andre driftsmidler i petroleumsvirksomheten avskrives etter de alminnelige reglene i skatteløven. Også disse avskrivningene gir rett til fradrag både i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget dersom driftsmidlet er anskaffet til bruk i utvinningsvirksomhet. Det beregnes ikke friinntekt for driftsmidler som avskrives etter de alminnelige reglene i skatteløven.

3.4 Friinntekt

Ved fastsettingen av grunnlaget for særskatt blir det gitt et særskilt fradrag, friinntekten, jf. petroleumsskatteloven § 5. Friinntekten utgjør 5,2 pst. av kostprisen for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b (produksjonsinnretninger og rørledninger), og kommer til fradrag i særskattegrunnlaget i fire år fra og med det året avskrivningen av kostprisen ble påbegynt. Friinntekten utgjør til sammen 20,8 pst. av kostprisen til driftsmiddelet regnet nominelt over friinntektsperioden.

3.5 Underskudds- og fremføringsregler

Dersom et selskap i det enkelte inntektsåret ikke har tilstrekkelige inntekter å føre kostnader og friinntekt mot, kan udekket underskudd og ubenyttet friinntekt føres til fradrag i senere år. Fremføringen skjer med rentetillegg, jf. petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd og § 5 sjette ledd, både i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt. Formålet med rentetillegget er at fradragsverdien av underskuddet ikke reduseres ved fremføring. På den måten blir nåverdien av fradragene like for alle selskaper (dvs. både for selskaper i skatteposisjon og selskaper som er utenfor skatteposisjon og som må fremføre underskudd og ubenyttet friinntekt).

Hvis selskapets underskudd skyldes utgifter til leting, kan selskapet alternativt kreve årlig utbetaling av skatteverdien av leteutgiftene (lete-ufusjon) fra staten. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede leteutgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser det året leteutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det aktuelle inntektsåret, jf. petroleumsskatteløven § 3 c femte ledd. Leterefusjonen utbetales ved skatteoppgjøret, på høsten i året etter inntektsåret.

Et selskap som ved opphør av petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel fremdeles har udekket underskudd eller ubenyttet friinntekt til fremføring, kan kreve skatteverdien av udekket underskudd og ubenyttet friinntekt utbetalt fra staten (opphørsrefusjon), jf. petroleumsskatteløven § 3 c fjerde ledd og § 5 syvende ledd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt med gjeldende skattesatser på opphørstidspunktet, og tilsvarende for ubenyttet friinntekt i særskattegrunnlaget. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det året den særskattepliktige virksomheten opphører, og utbetales sammen med skatteoppgjøret, på høsten året etter inntektsåret. Alternativt kan selskapet overføre udekket underskudd og ubenyttet friinntekt til et annet selskap ved samlet overføring av utvinningsvirksomheten eller ved selskaps sammenslutning, jf. petroleumsskatteløven § 3 c tredje ledd og § 5 sjette ledd. Samlet innebærer reglene om fremføring med rente og refusjon ved opphør av virksomheten at petroleumsselskapene har sikkerhet for å få full skattemessig verdi av fradragene.

3.6 Fradrag for finanskostnader mv.

Den samlede skattesatsen for petroleumsvirksomhet (78 pst.) er betydelig høyere enn skattesatsen for virksomhet på land eller i utlandet. Etter petroleumsskatteloven er det derfor begrensninger i størrelsen på finanskostnader (netto rentekostnader og valutaposter) som kan fradras i inntekten i sokkeldistriktet. Etter petroleumsskatteloven § 3 d gis det fradrag for en andel av finanskostnader som svarer til 50 pst. av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi av driftsmidler i sokkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom året. Så lenge rentebærende gjeld er mindre enn eller lik 50 pst. av skattemessig formuesverdi av driftsmidlene på sokkelen, får selskapene fullt fradrag for finanskostnader i inntekten i sokkeldistriktet. Eventuelle overskytende rentekostnader vil fordeles til selskapets alminnelige inntekt i landdistriktet sammen med renteinntekter og øvrige finansposter. Selskaper kan imidlertid benytte en særskilt tilbakeføringsadgang til sokkeldistriktet dersom selskapet ikke har tilstrekkelig inntekt i landdistriktet til å dekke rentekostnadene. Dette sikrer selskapene fullt fradrag i alminnelig inntekt (22 pst.) for alle rentekostnader, også de kostnadene som overstiger fradragsrammen i sokkeldistriktet. Regelen i petroleumsskatteloven § 3 d begrenser dermed i praksis bare hvor store rentefradrag selskapene får i *særskattegrunnlaget*.

Petroleumsselskaper har også motiv til å flytte overskudd i *alminnelig inntekt* mellom ulike land og skatteregimer. Petroleumsselskapene er imidlertid ikke omfattet av de generelle rentebegrensningsreglene i skatteloven § 6-41. De generelle reglene innebærer at selskapenes fradrag for netto rentekostnader begrenses til 25 pst. av skattemessig resultat (EBITDA) forutsatt at visse vilkår er oppfylt. En ordinær EBITDA-regel uten nærmere justeringer ville imidlertid vært lempelig for selskaper med ekstraordinær avkastning som følge av grunnrente (og dermed høyere forventet EBITDA enn i annen virksomhet). Utforming av en rentebegrensningsregel i alminnelig inntekt for petroleumsselskapene er til vurdering i departementet.

3.7 Overdragelse av utvinningstillatelse og driftsmiddel mv.

Etter petroleumsskatteloven § 10 kreves Finansdepartementets samtykke til de skattemessige

virkningene av direkte og indirekte overdragelser av utvinningstillatelser mv. som nevnt i petroleumsløven § 10-12. Formålet er å motvirke at skattereglene gir insentiver eller disinsentiver til overdragelser på kontinentalsokkelen, samtidig som staten ikke skal lide et provenyutap utelukkende som følge av at utvinningstillatelser overdras til nye rettighetshavere. Departementet kan sette vilkår for samtykket og herunder fravike de alminnelige bestemmelsene i skatteloven. Det er fastsatt en forskrift der samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 gis for visse standardtransaksjoner og på de vilkår som følger av forskriften, jf. forskrift 1. juli 2009 om samtykke til overdragelse av tillatelse og interesseoverføring etter petroleumsskatteloven § 10 (§ 10-forskriften). Overdragelser som faller utenfor standardtransaksjonene i forskriften, krever individuelt samtykke etter petroleumsskatteloven § 10.

Petroleumsskatteloven §§ 3 f og 5 femte ledd har særregler om realisasjon eller uttak av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b. Reglene skal sikre symmetrisk behandling av avskrivninger og friinntekt hos kjøper og realisasjonsbeskatning hos selger. Reglene har liten betydning i praksis fordi overdragelse av § 3 b-driftsmiddel normalt skjer sammen med tilhørende tillatelse. Skattleggingen reguleres da i medhold av petroleumsskatteloven § 10, jf. over.

3.8 Terminskatt

I motsetning til andre selskaper som betaler skatten etterskuddsvis (året etter inntektsåret), innbetaler petroleumsselskapene skatten løpende gjennom såkalt terminskatt over seks terminer, tre i inntektsåret og tre året etter, jf. petroleumsskatteloven § 7. Gjennomsnittlig kredittid for betaling av petroleumsskatt er dermed seks måneder, mens den for øvrige etterskuddsskattepliktige er 12 måneder. Forfall er 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret og 1. februar, 1. april og 1. juni i det etterfølgende året.

Terminskatten skal skrives ut til det beløpet som den fastsatte skatten er forventet å utgjøre for vedkommende inntektsår. Terminskattebeløpet blir fastsatt av skattemyndighetene basert på det enkelte selskapets opplysninger om forventet inntekt det aktuelle året. Beløpet som blir betalt inn, skal være likt for de tre første og for de tre siste terminene, dvs. at det bare er mulig å endre størrelsen på utskrevet terminskatt før fjerde termin med virkning for de tre siste terminene. Selskapet kan ved forfall for andre termin

med virkning for de tre første terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt når denne antas utilstrekkelig til å dekke den skatten som ventes fastsatt. Tilsvarende kan selskapet ved forfall for femte termin med virkning for de tre siste terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 4. Når skatten er fastsatt, avregnes utskrevet terminskatt i den fastsatte skatten, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 5.

3.9 Midlertidige petroleumsskatteregler (§ 11)

I juni 2020 vedtok Stortinget midlertidige endringer i petroleumsskatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020). Endringene var begrunnet med at en ønsket å unngå et for brått og dypt fall i aktiviteten på norsk sokkel. Koronapandemien og fall i oljepris ga økt usikkerhet. Mange planlagte prosjekter og leteaktivitet sto i fare for å bli utsatt. Utsettelse kunne skapt negative ringvirkninger for leverandørindustrien. Gjennom skatteendringene fikk petroleumsselskapene økte muligheter til å gjennomføre planlagte investeringer.

De midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11 innebærer at nærmere angitte kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, jf. petroleumsskatteloven § 3 b annet punktum, i en begrenset tidsperiode kan kreves fradratt i det året kostnadene pådras i stedet for å avskrives over seks år. Slik utgiftsføring er begrenset til særskattegrunnlaget. I tillegg kan en friinntekt på 24 pst. av investeringskostnaden fradras i særskattegrunnlaget i det året kostnadene pådras. Reglene om umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader og friinntekt omfatter investeringskostnader som pådras i 2020 og 2021, samt investeringskostnader som er

omfattet av plan for utbygging og drift (PUD) eller plan for anlegg og drift (PAD) innkommet til Olje- og energidepartementet før 1. januar 2023 og godkjent av departementet før 1. januar 2024. Avskrivningsreglene i alminnelig inntekt ble ikke endret i forbindelse med innføring av de midlertidige reglene, det vil si at investeringer avskrives over seks år etter både midlertidige og ordinære regler i petroleumsskatteloven § 3 b annet punktum.

Videre kan selskaper som har udekket underskudd og ubenyttet friinntekt oppstått i inntektsårene 2020 og 2021, kreve utbetalt fra staten skatteverdien for det enkelte inntektsåret, uavhengig av hva slags kostnader i petroleumsvirksomheten underskuddet skriver seg fra. På samme måte som for utbetalingsordningene for leteutgifter og ved opphør fremkommer skatteverdien ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt og i grunnlaget for særskatt med gjeldende skattesatser, og tilsvarende for ubenyttet friinntekt i særskattegrunnlaget. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det inntektsåret underskuddet og den ubenyttede friinntekten har oppstått (hhv. inntektsåret 2020 og 2021).

Skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt for inntektsårene 2020 og 2021 kan kreves utbetalt gjennom såkalt negativ terminskatt. Negativ terminskatt skal skrives ut til det beløpet som ventes å tilsvare skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt for vedkommende inntektsår. Ved utskrivningen fordeles beløpet i seks deler. Ordningen med negativ terminskatt innebærer at selskapene får utbetalt skatteverdien av forventet underskudd og ubenyttet friinntekt i inntektsåret før skattemelding er innlevert og kontrollert av Oljeskattekontoret. Den midlertidige ordningen med negativ terminskatt opphører etter siste terminbetaling for inntektsåret 2021.

4 Høring

Et forslag om å legge om særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt ble sendt på høring av Regjeringen Solberg 3. september 2021. Høringsfristen var 3. desember 2021.

Høringsforslaget innebar umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnlaget av kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, som i dag avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b. Friinntekten ble foreslått opphevet. Fradraget for finanskostnader i særskattegrunnlaget ville med forslaget bli faset ut gradvis når skattemessig gjenstående verdi av driftsmidler ble redusert. Gjeldende avskrivningsregler ble foreslått videreført i grunnlaget for alminnelig inntekt. Videre ble det foreslått en ny samvirkningsregel mellom skatten på alminnelig inntekt og særskatten. Det ble foreslått å avvikle reglene om leterefusjon, opphørsrefusjon og fremføring av underskudd i alminnelig inntekt. Departementet foreslo at selskapene skulle få utbetalt skatteverdien av underskudd i særskattegrunnlaget i forbindelse med skatteoppgjøret. Endringene ble foreslått å tre i kraft fra inntektsåret 2022. De midlertidige reglene skulle likevel fortsette å gjelde for investeringer som er omfattet av petroleumsskatteloven § 11. Det ble foreslått enkelte overgangsregler og satsendringer.

Departementet har mottatt 31 høringssvar, hvorav to er uten merknader. De fleste høringsinstansene er i utgangspunktet positive til forslaget, men flere høringsinstanser argumenterer for ulike forslag til endringer. Både *Skatteetaten* og høringsinstansene som representerer næringen, ønsker umiddelbar fradragføring også i alminnelig inntekt. Ellers er *Skatteetaten* og næringen uenige om flere av løsningene. Miljøorganisasjonene argumenterer for løsninger som vil virke innstrammende.

Noen generelle høringsmerknader gjengis nedenfor. Flere av høringsinstansene har merknader og konkrete forslag til endringer av det forslaget som ble sendt på høring. Disse merknadene behandles i tilknytning til de enkelte forslagene.

Høringssvar som gjelder andre tema enn høringsforslaget, blir ikke kommentert. Hørings-

notatet og samtlige høringssvar er publisert på Finansdepartementets hjemmeside.

Advokatforeningen er positiv til omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt. Foreningen mener at kontantstrømskatt i utgangspunktet er et velegnet instrument for å fremme de bakenforliggende hensyn om å gjøre særskatten nøytral, skape forutsigbarhet om fremtidige skatteregler og gi selskapene en likviditetsforbedring som reduserer selskapenes kapitalbehov. Foreningen har likevel forslag til justeringer av forslaget.

CapeOmega AS og *Silex Gas Norway AS* mener at gassinfrastruktur bør unntas fra omleggingen til den pågående gjennomgangen av rammebetingelser for infrastrukturen er sluttført, etter utløpet av gjeldende konsesjonsperiode, og at statsstøttespørsmål om et slikt unntak bør avklares med ESA. *North Sea Infrastructure AS* anbefaler at det iverksettes en snarlig prosess slik at nødvendige investeringsbeslutninger som kommer i gassinfrastruktur i nær fremtid ikke blir skadelidende. *Sval Energi AS* mener at gassinfrastrukturinvesteringer bør fradragføres umiddelbart også i alminnelig inntekt, og at infrastrukturinvesteringer fortsatt bør få friinntekt.

Den norske Revisorforening støtter omleggingen og mener at den er en fornuftig tilpasning av petroleumsskattereglene til det grønne skiftet og en fremtid med lavere leteaktivitet på sokkelen. Foreningen uttaler at dagens skatteregler bidrar til at investeringer som er marginalt lønnsomme eller kanskje ulønnsomme, likevel kan bli gjennomført.

Framtiden i våre hender mener at den foreslåtte omleggingen er et utilstrekkelig grep med tanke på at skattepolitikken på energifeltet må utformes på en måte som minimerer klima- og naturrisikoen. Organisasjonene *Natur og Ungdom*, *Naturvernforbundet*, *Greenpeace Norge*, *Zero* og *WWF Verdens naturfond* mener at forslaget teknisk sett er et steg i riktig retning, men er bekymret for hvordan det vil slå ut i praksis med tanke på investeringsnivået på norsk sokkel. Organisasjonene mener at forslaget ikke bidrar til å redusere klimarisikoen på norsk sokkel. Endringene

bør gjelde for alle investeringer som kommer fra 1. januar 2022, inkludert de som har vært omfattet av de midlertidige endringene i petroleumsskatten. Det foreslås at staten må gjennomføre en stresstesting av skatteinntektene ved nye utbygginger slik at felt som ikke er lønnsomme for staten i et 1,5-gradersscenario, ikke bygges ut. Organisasjonene foreslår at det innføres en omstillingsavgift per produsert fat olje og gass, samt at avskrivningstiden på seks år i særskatten opprettholdes ved omleggingen til det foreslåtte regimet.

Konkraft og Norsk Industri er positive til omleggingen. Høringsinstansene uttaler at olje- og gasselskapene forvalter fellesskapets petroleumsressurser, og at det derfor er særlig viktig at vi har et skattesystem som er utformet slik at det er størst mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger av lønnsomhet.

Landsorganisasjonen i Norge (LO) uttaler at det er riktig og viktig å sikre grunnrentebeskatningen med høy sats. Med dagens prisnivå på olje og gass kan det være riktig tidspunkt for en skattereform. LO er enig i at det er avgjørende at skatte- og avgiftspolitikken utformes slik at det er best mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets lønnsomhetsvurderinger. LO mener at ny skatteordning må evalueres innen rimelig tid for å vurdere effekter av omleggingen, særlig med hensyn til hvordan den påvirker skatteinntektene. Effektene og konsekvensene av mulig mindre aktivitet i leverandørindustrien etterlyses. LO mener at hensynet til at petroleumsskatten må gjøres mer nøytral, er så tungtveiende at forslaget støttes på tross av innvendingene. *Industri Energi* har stilt seg bak innspillet fra LO.

Lime Petroleum AS er i utgangspunktet positiv til forslaget, men mener at det i sum medfører svekkede rammevilkår og en skatteskjerpelse for særskattepliktige selskaper. Lime Petroleum AS forutsetter at det blir innført pantsettelsesadgang for å kunne støtte forslaget.

NHO støtter forslaget og er enig i at rammevilkårene for petroleumsvirksomheten bør utformes slik at det er størst mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger. NHO legger også vekt på at forslaget gir forutsigbarhet om fremtidige skatteregler for selskapene.

Norges Rederiforbund er overordnet positiv til høringsforslaget. Forbundet forutsetter at omleggingen gjennomføres slik at aktiviteten på norsk sokkel og aktørmangfoldet i minst mulig grad påvirkes negativt. Videre legger forbundet til grunn at regjeringen vil arbeide for en bred politisk enighet bak omleggingen, slik at man oppnår målsetningen om et stabilt skattesystem.

Norsk olje og gass er overordnet positiv til en omlegging til en kontantstrømbasert petroleumsskatt, men mener at dette må omfatte hele petroleumsskatten og ikke bare særskatten. Organisasjonen mener at denne modellen best sikrer en samfunnsøkonomisk optimal utnyttelse av fellesskapets ressurser samtidig som den motvirker skattemotiverte transaksjoner og handlinger.

Oljedirektoratet uttaler at petroleumspolitikken er basert på at det er selskapene som tar beslutninger om leting, utbygging og drift. Derfor er det viktig at rammevilkårene utformes slik at det er størst mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger. Omleggingen vil fjerne grunnlaget for diskusjonen om verdsettelse av investeringsfradrag og kan etter Oljedirektoratets syn legge til rette for stabilitet og forutsigbarhet om fremtidige skatteregler. Stabile rammebetingelser reduserer risiko og legger til rette for realisering av samfunnsøkonomiske prosjekter. På et par punkter vurderer Oljedirektoratet at de foreslåtte endringene i petroleumsskatteloven kan påvirke ressursforvaltningen i negativ retning, og at rask avklaring og ev. justering på disse punktene bør prioriteres.

Petroleumstilsynet uttaler at omlegging til en kontantstrømskatt vil endre aktivitetsbildet og utnyttelse av eksisterende infrastruktur, men antar at forslaget ikke får like stor direkte effekt for aktiviteten i petroleumsvirksomheten som de midlertidige reglene. Tilsynet hevder at muligheten til umiddelbar utgiftsføring kan motivere til økt utnyttelse av ressurser. Tilsynet vil ha særlig oppmerksomhet mot at aktiviteter som følge av økt investering og utnyttelse som følge av kontantstrømskattereglene kan komme i tillegg til iverksatte prosjekter initiert av de midlertidige reglene. Dette kan ifølge tilsynet belaste kompetanse og kapasitet generelt og vertsplassformer spesielt. Økt belastning kan føre til utfordringer knyttet til helse, miljø og sikkerhet ettersom kapasitet og kompetanse er en utfordring i industrien i dag. Tilsynet mener at det blir nødvendig å ha oppmerksomhet mot at nye investeringer ikke går på bekostning av vedlikehold.

Petrolia Noco AS støtter forslaget om kontantstrømskatt, som på en effektiv måte setter strek over diskusjonen om størrelsen på friinntekten. Forslaget antas å styrke selskapets finansielle stilling og derved muliggjøre større aktivitetsnivå, spesielt i forbindelse med feltutvikling.

Professor Torfinn Harding og førsteamanuensis Lassi Ahlvik (Universitetet i Stavanger, Handelshøgskolen avdeling for samfunnsøkonomi og finans) støtter de foreslåtte endringene. Harding og

Ahlvik er enig i prinsippene og implikasjonene om en nøytral særskatt og lik selskapsskatt på tvers av næringer. De peker også på at det ser ut til at det eksisterer begrensninger i finansieringsmulighetene på norsk sokkel og mener at likviditetsforbedringer er et godt argument, blant flere, for den foreslåtte omleggingen.

Skatteetaten uttaler at etaten er enig i hovedformålet om å oppnå et mer nøytralt petroleums-skattesystem og de fleste hovedtrekkene i forslaget. Samtidig uttaler Skatteetaten at forslaget vil komplisere regelverket. På enkelte punkter har etaten foreslått endringer. Blant annet mener Skatteetaten at kontantstrømskatten bør utvides til å omfatte alminnelig inntekt. For øvrig advarer etaten mot å innføre en ordning med negativ termiskatt.

Statistisk Sentralbyrå (SSB) uttaler at det er en stor forbedring at forslaget i større grad sikrer at samfunnsøkonomiske ulønnsomme prosjekter ikke blir satt i gang, og at det hindrer en for høy

kapitalbruk i sektoren. SSB mener det er gunstig at uenigheten om friinntekten nå blir irrelevant, og at man dermed sikrer at skattesystemet er nøytralt.

Tekna – Teknisk-naturvitenskapelig forening uttaler at skattesystemet må tilpasses en moden sokkel for å sikre nøytralitet med hensyn til investeringsbeslutninger og klimarelatert risiko. Tekna gir tilslutning til at formålet med særskatten for petroleumsvirksomhet er å innhente grunnrente og støtter omleggingen til kontantstrømskatt. Tekna uttaler at det er særlig viktig i den fasen næringen går inn i at det er bedre samsvar mellom virksomhetenes og samfunnets lønnsomhetsvurderinger slik at det ikke investeres i samfunnsøkonomisk ulønnsomme prosjekter.

D e p a r t e m e n t e t fastholder hovedtrekkene i høringsforslaget etter høringen. De ulike elementene i forslaget behandles nærmere nedenfor.

5 Departementets vurderinger og forslag

5.1 Forslag til kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnet

5.1.1 Umiddelbar utgiftsføring av investeringer i særskattegrunnet

Regjeringen er enig med den forrige regjeringen i at særskatten bør legges om, jf. Hurdalsplattformen, og at det er flere argumenter som taler for å gå over til en kontantstrømskatt, som foreslått i høringsnotatet. En kontantstrømskatt, med umiddelbar utgiftsføring av investeringer i driftsmidler som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b, vil gi bedre samsvar mellom selskapenes og samfunnets lønnsomhetsvurderinger, skape forutsigbarhet om fremtidige skatteregler og samtidig gi selskapene en betydelig likviditetsforbedring. Diskusjonen om verdsettelse av fremtidige investeringsfradrag faller også bort. Inntektsåret 2022 er et godt tidspunkt for en slik omlegging, i og med at det i 2022 anslås at en betydelig del av investeringene igjen vil skattlegges etter de ordinære reglene, jf. figur 2.2.

De fleste høringsinstanser er positive til å legge om særskatten til en kontantstrømskatt. Det gjelder blant annet *Advokatforeningen*, *Den norske Revisorforening*, *KonKraft*, *Lime Petroleum AS*, *LO*, *NHO*, *Norges Rederiforbund*, *Norsk olje og gass*, *Petrolia Noco AS*, *professor Torfinn Harding og førsteamanuensis Lassi Ahlvik (Universitetet i Stavanger, Handelshøgskolen avdeling for samfunnsøkonomi og finans)*, *Statistisk sentralbyrå og Tekna – Teknisk-naturvitenskapelig forening*.

Greenpeace, *Natur og ungdom*, *Naturvernforbundet*, *WWF Verdens naturfond* og *Zero* foreslår at friinntekten fjernes, mens avskrivningstiden på seks år opprettholdes. Organisasjonene uttaler at dette vil overføre mer av risikoen til oljeprodusentene og bidra til å begrense investeringstempoet på norsk sokkel. Høringsinstansene tar dermed til orde for at særskatten ikke bør være nøytral, men at selskapene bør bære mer av risikoen ved investeringene enn de beholder av inntektene. *Siviløkonom Erik Jarlsby* utfordrer også prinsippet om nøytralitet i beskatningen og

mener skatten bør inneholde en komponent som avviker fra prinsippet om nøytralitet.

Departementet kan ikke se at det foreligger tungtveiende argumenter for å fravike prinsippet om nøytralitet i særskatten for petroleum. Særskatten er en skatt som har som mål å innhente en økt andel av grunnrenten fra petroleumsvirksomhet, ikke å påvirke selskapenes atferd. En nøytral særskatt vil legge til rette for at det blir samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger av lønnsomheten ved investeringene på sokkelen. Det vil bidra til høy verdiskaping og høye skatteinntekter. Eventuelle eksterne virkninger av olje- og gassvirksomhet bør ev. hensyntas ved målrettede tiltak og ikke påvirke størrelsen på investeringsfradragene.

Departementet fastholder forslaget om å legge om særskatten til en nøytral kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring. Det innebærer at utgifter pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, som etter gjeldende rett avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b, skal fradras i det året utgiftene pådras, i stedet for å avskrives over seks år (ev. tre år etter § 3 b tredje punktum). Slik utgiftsføring begrenses til særskattegrunnet. Med umiddelbar utgiftsføring er det ikke behov for å kompensere for ulempen ved utsatte fradrag i særskatten, og friinntekten foreslås derfor opphevet. Reglene foreslås å gjelde for utgifter pådratt fra og med inntektsåret 2022 som ikke er omfattet av de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11. Forslaget gjelder driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b annet og tredje punktum.

Departementet foreslo i høringen at andre driftsmidler enn § 3 b-driftsmidler fortsatt skal avskrives etter de alminnelige reglene i skatteloven. De skattemessige verdiene av slike driftsmidler utgjorde i 2019 kun om lag 2 pst. av de samlede skattemessige verdiene av driftsmidlene på sokkelen. *Skatteetaten* har uttalt at når utgangspunktet for lovendringen er et ønske om å innføre en nøytral kontantstrømskatt, burde dette i utgangspunktet også gjelde for andre driftsmidler. Den avvikende tidfestingen bidrar til at regelverket blir mer komplisert. Imidlertid er den skatte-

messige verdien av disse driftsmidlene begrenset, slik at den avvikende tidfestingen i praksis vil få liten betydning for skattesystemets nøytralitets-egenskaper. D e p a r t e m e n t e t foreslår ikke endringer på dette punktet nå.

Forslaget viderefører ett felles særskattegrunnlag selv om fradragsreglene er ulike for forskjellige grupper av investeringer. Fra og med inntektsåret 2022 vil derfor investeringer delvis behandles etter dagens ordinære regler (investeringer foretatt før 2020, ev. 2022 for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum), delvis etter de midlertidige reglene og delvis etter de nye ordinære reglene med umiddelbar utgiftsføring.

Enkelte eiere av gassinfrastruktur, *Cape-Omega AS, North Sea Infrastructure AS, Silex Gas Norway AS og Sval Energi AS*, har i høringen pekt på at den foreslåtte omleggingen vil vesentlig svekke avkastningen for eiere av gassinfrastruktur med regulerte tariffinntekter. CapeOmega AS tar i sitt høringssvar til orde for å unnta regulert gassinfrastruktur fra omlegging til kontantstrømskatt til den pågående gjennomgangen av rammebetingelser etter 2028 er sluttført. Sval Energi AS argumenterer for direkte utgiftsføring for infrastrukturinvesteringer også i alminnelig inntekt, alternativt at det beholdes en friinntekt for slike investeringer.

D e p a r t e m e n t e t mener at det ikke foreligger gode grunner til å endre virkeområdet for særskatten eller unnta gassinfrastruktur fra en nøytral særskatt. Avkastningen i gassinfrastrukturen reguleres av tarifforskrift fastsatt av Olje- og energidepartementet, og skattesystemet er ikke et egnet virkemiddel for å regulere avkastning i gassinfrastrukturen. Departementet foreslår derfor ingen særskilt skattlegging av gassinfrastrukturen på sokkelen. Når det gjelder spørsmålet om utgiftsføring i alminnelig inntekt, vises det til vurderingene i punkt 5.1.2.

Når kostnader til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, jf. petroleumsskatteloven § 3 b, skal utgiftsføres umiddelbart i særskattegrunnlaget etter reglene som foreslås her, må avskrivnings- og friinntektsreglene i petroleumsskatteloven § 5 endres. Tilhørende tilpasning av reglene ved realisasjon mv. av § 3 b-driftsmiddel er behandlet i punkt 5.6.2.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 5.

5.1.2 Spørsmål om utgiftsføring i alminnelig inntekt

I høringsnotatet argumenterte departementet for at særskatten bør utformes nøytralt, men at den generelle overskuddsskatten i petroleumsvirksomhet, skatten på alminnelig inntekt i sokkel-distriktet, bør være mest mulig lik den andre næringer står overfor. Omleggingen til kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring for driftsmidler som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 b, er derfor avgrenset til særskatten, og det er ikke foreslått endringer i avskrivningsperioden i alminnelig inntekt.

Flere høringsinstanser foreslår at utgiftsføring også bør innføres i alminnelig inntekt i sokkel-distriktet. Dette gjelder *Advokatfirmaet Harboe & Co, Advokatforeningen, selskapene Concedo AS, Longboat Energy AS, Mime Petroleum AS, One-Dyas Norge AS, Pandion Energy AS, Source Energy AS og Wellesley Petroleum AS* (fellesuttalelse), *Norsk Industri, Norsk olje og gass og Oljeskattekontoret*.

Advokatfirmaet Harboe & Co mener at kontantstrømskatt burde omfatte begge skattegrunnlag og peker på at høringsforslaget samlet bidrar til økt skatterisiko.

Norsk Industri mener at kontantstrømskatt bør omfatte hele petroleumsskatten for å sikre en samfunnsøkonomisk optimal utnyttelse av felleskapets ressurser og motvirke skattemotiverte transaksjoner og handlinger.

Norsk olje og gass foreslår at hele petroleumsskatten endres til en kontantstrømskatt for å sikre nøytralitet både med hensyn til ressursutnyttelse og mellom petroleumsselskaper med ulik skatteposisjon.

Selskapene *Concedo AS, Longboat Energy AS, Mime Petroleum AS, One-Dyas Norge AS, Pandion Energy AS, Source Energy AS og Wellesley Petroleum AS* (fellesuttalelse) slutter seg til innspillet fra Norsk olje og gass om at kontantstrømskatten bør omfatte hele petroleumsskatten.

I høringssvaret fra *Skatteetaten* påpekes det at *Oljeskattekontoret* ikke er overbevist om at hensynet til horisontal likebehandling av ulike næringer bør ha gjennomslag, og at det er vektige grunner for at petroleumsskatten som helhet bør utformes nøytralt.

På den andre siden er *Statistisk sentralbyrå* enig med departementet i at investeringer fortsatt bør avskrives over levetiden i den ordinære selskapskatten på kontinentalsokkelen. *Professor Torfinn Harding og førsteamanuensis Lassi Ahlvik (Universitetet i Stavanger, Handelshøgskolen avde-*

ling for samfunnsøkonomi og finans) er også enige med departementet i at det bør være lik skattemessig behandling av ulike næringer i selskapskatten (skatten på alminnelig inntekt), noe som tilsier at investeringene bør avskrives over levetiden.

Departementet vektlegger at rammevilkårene skal bidra til at kapital og arbeidskraft allokteres dit avkastningen for samfunnet er høyest. Skatten på alminnelig inntekt er en generell overskuddsskatt som ilegges så å si all næringsvirksomhet. Denne bør utformes slik at ulike investeringsobjekter og ulike næringer skattlegges mest mulig likt. Skatten reduserer selskapenes avkastning etter skatt, men så lenge denne vridningen er mest mulig lik for alle virksomheter, vil det ikke påvirke insentivene til å fordele kapitalen mellom ulike virksomheter. For å oppnå dette må blant annet de skattemessige avskrivningene følge det økonomiske verdifallet til driftsmidlene så langt det er mulig. Raskere avskrivninger for visse driftsmidler vil gi insentiv til å allokere kapital til driftsmidler med gunstige avskrivningsregler. Det vil bidra til å redusere den samlede avkastningen av kapitalen i samfunnet.

Skatten på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet har aldri vært utformet med samme egenskaper som særskatten. Friinntekten, som skal kompensere for at investeringer avskrives over tid, har vært begrenset til særskattegrunnlaget. I alminnelig inntekt må investeringer avskrives uten kompensasjon, og nåverdien av investeringsfradragene blir dermed lavere enn investeringskostnaden slik at normalavkastningen beskattes. Petroleumsskatteutvalget vurderte i NOU 2000: 18 *Skattlegging av petroleumsvirksomhet* om normalavkastningen i petroleumsvirksomheten burde beskattes gjennom skatt på alminnelig inntekt. Utvalget fant ikke sterke argumenter for å forskjellsbehandle normalavkastningen i denne sektoren.

Departementet kan ikke se at det for petroleumsvirksomhet er særlige grunner til å fravike utgangspunktet om at alle næringer bør stå overfor en skatt på overskudd der avskrivninger følger økonomisk verdifall. Periodisering av investeringskostnader for å sammenstille dem med løpende inntektsrealisering (innenfor samme periode) er en grunnleggende systemegenskap i skatten på alminnelig inntekt. Umiddelbart fradrag for visse typer investeringer, slik flere høringsinstanser tar til orde for, ville brutt med denne systemegenskapen og utgjort et fremmedelement. Det ville flyttet investeringskostnader fra investor og over på skattekreditor og i realiteten

medført at petroleumsvirksomheten ikke sto overfor en skatt på normalavkastningen, men kun en nøytral kontantstrømskatt på 78 pst. Det er ikke godtgjort hvorfor en særlig lønnsom virksomhet som petroleumsvirksomhet ikke skal betale skatt på normalavkastningen. Da grunnrenteskatten for vannkraftproduksjon nylig ble lagt om til kontantstrømskatt, ble avskrivninger i alminnelig inntekt beholdt med avskrivningsperioder helt opp mot 67 år. At avskrivningene i alminnelig inntekt for driftsmidler i petroleumsvirksomhet over lang tid har vært raskere enn det økonomiske verdifallet skulle tilsi, er ikke et godt argument for å gjøre avskrivningene enda raskere.

Norsk olje og gass viser i sitt hørings svar til at nøytralitet er særlig viktig for næringer med et svært høyt skattetrykk hvor de skattemessige vurderingene får større betydning. Til dette kan det kommenteres at departementets samlede forslag er utformet for at selskapenes investeringsinsentiver skal være de samme som om selskapene bare sto overfor skatt på alminnelig inntekt og ingen særskatt. Dette håndteres blant annet gjennom at en beregnet selskapskatt kommer til fradrag i særskattegrunnlaget, jf. punkt 5.3. Så lenge særskatten er nøytral, vil ikke samlet skattesats ha betydning for det prinsipielle spørsmålet om petroleumsvirksomheten skal stå overfor skatt på normalavkastningen på linje med annen næringsvirksomhet.

Utgiftsføring i alminnelig inntekt for en svært lønnsom virksomhet som petroleumsvirksomhet ville gjøre det vanskelig å forsvare at det ikke kan innføres tilsvarende utgiftsføring for andre næringer. Unntak for én næring ville dermed forsterket presset for tilsvarende unntak for andre næringer. Videre kunne en generell utgiftsføring i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet påvirket konkurransevilkårene mellom leverandørselskaper og petroleumsselskaper. En egenutført investering kunne petroleumsselskapet utgiftsført umiddelbart i alminnelig inntekt, mens et leverandørselskap måtte avskrevet investeringen over tid uten kompensasjon. Investeringskostnaden etter skatt ville dermed blitt høyere om investeringen ble foretatt av leverandørselskapet. Eksemplet illustrerer at avskrivningsreglene i alminnelig inntekt for like driftsmidler bør være de samme selv om selskapene driver virksomhet i ulike næringer.

Norsk olje og gass mener at det ikke utgjør ulovlig statsstøtte å gi umiddelbar utgiftsføring også i alminnelig inntekt. Begrunnelsen er blant annet ESA-avgjørelsen i leterefusjonssaken, der det ble lagt til grunn at petroleumsskattesystemet er et eget referansesystem. Dersom

lovedringene ikke er selektive innenfor referansesystemet, er de ikke ulovlig statsstøtte.

I leterefusjonssaken argumenterte Norge med at petroleumsskattesystemet består av både skatt på alminnelig inntekt (22 pst.) og særskatten (56 pst.), og at leterefusjonen måtte gjelde i begge grunnlag for at systemet skulle være nøytralt. Denne argumentasjonen tok imidlertid utgangspunkt i det eksisterende skattesystemet med parallelle skatter der samvirkningen gjorde det hensiktsmessig med særregler i alminnelig inntekt, jf. punkt 5.5. *D e p a r t e m e n t e t* mener at den foreslåtte omlaggingen til kontantstrømskatt (inkludert samvirkningsregelen) gjør at begrunnelsen for å se de to skattene i sammenheng endres.

Avskrivningsregler har et annet formål enn reglene om leterefusjon. Utgangspunktet for avskrivningsreglene er at de skal følge driftsmidlenes økonomiske verdifall. Dersom en skulle endret avskrivningsreglene i alminnelig inntekt, for eksempel ved å tillate umiddelbar utgiftsføring, måtte det vurderes om dette er i tråd med EØS-avtalen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at omlaggingen til kontantstrømskatt bare omfatter særskatten, mens avskrivningsreglene i alminnelig inntekt ikke endres.

5.2 Behandling av underskudd og ubenyttet friinntekt i særskattegrunnlaget

5.2.1 Utbetaling av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt

Ved umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader i særskattegrunnlaget må det tas stilling til om underskudd i særskattegrunnlaget fortsatt skal fremføres med et rentetillegg, eller om skatteverdien av underskuddet i stedet skal utbetales løpende, slik det i dag gjøres for letekostnader. I nåverdi er de to alternativene likeverdige. Utbetaling vil imidlertid vesentlig styrke likviditeten til selskaper som ikke er i særskatteposisjon og i større grad likebehandle selskaper i og utenfor særskatteposisjon. Utbetaling kan også sies å være mest i tråd med kontantstrømskattens grunnidé, der inntekter skattlegges og kostnader utbetales når de påløper. En unngår dessuten videre diskusjoner om verdsetting av fremtidige fradrag.

Fordelene med en utbetalingsordning må veies opp mot ulempene. Utbetalingsordninger i skattesystemet er sårbare for misbruk i form av uberettigede refusjonskrav. Dette er blant annet

kjent fra dagens leterefusjon, merverdiavgiftssystemet og Skattefunn-ordningen.

I høringsnotatet foreslo departementet en utbetalingsordning under forutsetningen om at skattemyndighetene gis mulighet til å gjennomføre en kontroll av kostnadene i forkant av utbetaling. Kontrollsystemer må legge til rette for at det bare er skatteverdien av pådratte, relevante kostnader som refunderes.

De fleste høringsvarene er positive til forslaget om en utbetalingsordning for underskudd i særskatten.

Advokatforeningen uttaler at det er naturlig i forlengelsen av innføringen av en kontantstrømskatt at det også innføres en generell utbetalingsordning for særskatteverdien av underskudd, og at dagens ordninger med lete- og opphørsrefusjon opphører.

Oljeskattekontoret påpeker imidlertid at det fra et kontrollperspektiv isolert sett er en fordel at det går lengst mulig tid fra en kostnad oppstår til skattyteren får tilgang til likviditeten. Muligheten til å gjennomføre kontroller blir fremhevet som det viktigste.

Flere høringsinstanser har uttalt at en tilsvarende utbetalingsordning bør innføres for alminnelig inntekt. Departementet behandler dette spørsmålet særskilt i punkt 5.5.2.

D e p a r t e m e n t e t foreslår at selskaper fra og med inntektsåret 2022 årlig skal få utbetalt særskatteverdien av underskuddet fra staten, uavhengig av hva slags fradragberettigede kostnader i petroleumsvirksomheten underskuddet skriver seg fra. Det samme gjelder ubenyttet friinntekt som fortsatt skal beregnes etter reglene i petroleumsskatteloven § 11 og forslag til overgangsbestemmelse, jf. punkt 5.7.3. Skatteverdien fremkommer ved å multiplisere udekket underskudd i grunnlaget for særskatt og ubenyttet friinntekt med særskattesatsen i inntektsåret. Særskattesatsen foreslås teknisk økt til 71,8 pst. som følge av at en beregnet selskapsskatt kommer til fradrag i særskattegrunnlaget, jf. punkt 5.3.

Etter gjeldende regler kan et petroleumsselskap som har underskudd i inntektsåret som skriver seg fra leteutgifter, kreve utbetalt årlig skatteverdien av leteutgiftene pådratt i inntektsåret, jf. petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd. Videre kan et selskap kreve utbetalt skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt ved opphør av særskattepliktig virksomhet, jf. petroleumsskatteloven §§ 3 c fjerde ledd og 5 syvende ledd.

Disse ordningene blir overflødige i særskatten med departementets forslag til en generell utbeta-

lingsordning for skatteverdien av underskudd. Når skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt utbetales årlig, er det heller ikke aktuelt med renter på fremføring av underskudd og ubenyttet friinntekt, jf. petroleumsskatteloven §§ 3 c annet ledd og 5 sjette ledd. Det foreslås derfor at gjeldende ordninger for lete- og opphørsrefusjon og underskuddsfremføring med rente avvikes i særskatten og inkluderes i en generell ordning med årlig utbetaling av skatteverdien av underskudd. Tilsvarende foreslås for ubenyttet friinntekt som fortsatt skal beregnes etter de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11 og overgangsbestemmelse for investeringer foretatt før 2022.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 3 c, 5 sjette ledd, 11 syvende ledd og forslag til overgangsbestemmelse.

5.2.2 Tidspunkt for utbetaling

Et spørsmål er på hvilket tidspunkt selskapene skal få utbetalt skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt. I de midlertidige petroleumsskattereglene vedtok Stortinget en ordning med negativ terminskatt for inntektsårene 2020 og 2021. I utgangspunktet vil en terminskatt som både kan være positiv og negativ, innebære en helt symmetrisk behandling av inn- og utbetalinger gjennom året. Det er likevel en rekke prinsipielle, administrative og kontrollmessige problemer med en løpende utbetalingsordning.

Terminskatten skrives ut i månedsskiftet juni/juli i inntektsåret og er basert på det enkelte selskapets anslag over forventet petroleumsskatt for inntektsåret. Anslaget bygger som regel på faktiske tall for første kvartal og selskapets prognoser for resten av året. Ettersom dette anslaget i stor grad bygger på det enkelte selskapets forventninger, har skattemyndighetene begrenset mulighet til å kontrollere forutsetningene før terminskatten skrives ut. Det foretas en revidering av terminskatten før fjerde termin med virkning for de tre siste terminene. Revisjonen skjer i januar året etter inntektsåret. Det reviderte anslaget bygger som oftest på faktiske tall for de tre første kvartalene og prognose for resten av året. Innbetalt terminskatt avregnes i fastsatt skatt ved skatteoppgjøret. Så lenge selskapet kan gjøre opp differansen, har dette liten betydning. Utbetaling er bare aktuelt for selskaper som ikke er i skatteposisjon, som etter dagens ordinære terminskatteregler ikke er nødvendig å kontrollere før ved skatteoppgjøret. I motsetning til andre utbeta-

lingsordninger innenfor skattesystemet, som Skattefunn-ordningen, vil en utbetalingsordning mangle en mekanisme for sertifisering eller godkjenning. Det er derfor risiko for at en slik ordning vil resultere i urettmessige utbetalinger.

På denne bakgrunn kom departementet til at en ordning med negativ terminskatt var for sårbar for misbruk, og at det ikke var forsvarlig å innføre negativ terminskatt som en permanent ordning i de ordinære petroleumsskattereglene. I stedet foreslo departementet at skatteverdien av underskudd utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret, på tilsvarende måte som for dagens lete-refusjon. En slik løsning reduserer risikoen for urettmessige utbetalinger og gir skattemyndighetene kontrollmuligheter.

Høringsinstansene er delt i spørsmålet om negativ terminskatt. *Norsk olje og gass* og flere av petroleumsselskapene ønsker en ordning med negativ terminskatt. *Skatteetaten* advarer derimot mot en slik løsning.

Advokatfirmaet Wiersholm AS uttaler at staten med en robust panteadgang vil legge til rette for at aktørene selv kan skaffe nødvendig finansiering, fremfor at staten for eksempel gjennom negativ terminskatt i større grad selv må stå for finansieringen og bære kostnadene med den.

Advokatforeningen uttaler at foreningen ikke deler departementets standpunkt om at risikoen for urettmessige utbetalinger veier tyngre enn hensynet til en symmetrisk behandling av inntekter og kostnader.

Selskapene *Concedo AS*, *Longboat Energy Norge AS*, *Mime Petroleum AS*, *One-Dyas Norge AS*, *Pandion Energy AS*, *Source Energy AS* og *Wellesley Petroleum AS* (fellesuttalelse) ber om at ordningen med negativ terminskatt videreføres. Selskapsgruppen uttaler at negativ terminskatt vil innebære at selskaper utenfor skatteposisjon vil redusere sitt finansieringsbehov og innebære tilgang til finansiering til en lavere kostnad på linje med selskaper i skatteposisjon. Selskapene kan ikke se at de administrative og kontrollmessige utfordringene med en løpende utbetalingsordning tilsier at man ikke skal ha en helt symmetrisk behandling av inntekter og kostnader. Etter selskapenes syn foreligger det ikke en stor risiko for at en slik ordning vil resultere i urettmessige utbetalinger. En slik risiko foreligger allerede ved betaling av terminskatt, og prinsipielt er det ikke noe skille i risikoen mellom positiv og negativ terminskatt. Også ved positiv terminskatt er det risiko for urettmessig lave innbetalinger. Når det gjelder forholdet til kontroll, kan selskapene heller ikke se noen prinsipiell forskjell mellom positiv

og negativ terminskatt. Skattemyndighetene må uansett fastsette skatten på bakgrunn av innrapporterte opplysninger om estimerte inntekter og kostnader og foreta nødvendig kontroll. Det er dessuten et begrenset antall selskaper som er underlagt petroleumsskatteregimet og som oljeskattemyndighetene har god kjennskap til. Sett sammen med oljeskattemyndighetenes detaljerte kontroll tilsier det at misbruksfaren er begrenset.

Lime Petroleum AS mener at departementet ikke har grunnlag for å avvise negativ terminskatt slik det gjøres i høringsnotatet, og ber om at det blir foretatt en bredere og dypere vurdering før departementet fremmer et eventuelt lovforslag.

Norsk olje og gass mener at ordningen med negativ terminskatt bør innføres som en permanent ordning. Foreningen uttaler blant annet følgende i høringssvaret:

«Negativ terminskatt likestiller selskaper i og utenfor skatteposisjon. For selskap uten inntekter som har store investeringskostnader i starten av inntektsåret, medfører departementets forslag at refusjon av skatteverdien av underskudd først utbetales om lag to år etter investeringstidspunktet.

Norsk olje og gass legger til grunn at ordningen med terminskatt vil bli opprettholdt. Det betyr at skattemyndighetene uansett må fastsette skatten på grunnlag av selskapenes innrapporterte opplysninger om estimerte inntekter og kostnader, og foreta nødvendig kontroll av selskapenes opplysninger. Selv uten negativ terminskatt, er det i prinsippet fare for at noen selskaper oppgir for lave forventede inntekter eller høyere kostnader for å få lavere utskrevet terminskatt. Det er således ikke noen prinsipiell forskjell på faren for misbruk avhengig av om det innføres negativ terminskatt. Den kredittrisikoen som staten eventuelt påtar seg knyttet til en negativ terminskatt som mottaker ikke er i stand til å betale tilbake er uansett begrenset.

Det begrensede antall petroleumsselskaper på norsk sokkel sammenholdt med den detaljerte myndighetskontrollen og kjennskapet til selskapene som Oljeskattekontoret representerer, medfører også at faren for misbruk av ordningen må anses begrenset.

Norsk olje og gass antar dessuten at de erfaringer skattemyndighetene har gjort seg for 2020 og 2021 vil medføre at merarbeidet med en negativ terminskatt for senere år blir redusert. Det er uansett mulig å justere fristene for innrapportering og utbetaling av ter-

minskatten slik at skattemyndighetene gis bedre tid til å vurdere selskapenes opplysninger. Terminskatten kan alternativt utskrives med bruk av terskelverdier eller sikkerhetsfradrag for å sikre statens skatteinngang ytterligere, eventuelt ved å stille strengere krav til formell godkjenning av nye selskaper som kan drive petroleumsvirksomhet.»

Petrolia Noco AS er enig i at utbetaling av forhåndsskatt må kunne kontrolleres på en effektiv måte og at det eksisterer en hypotetisk mulighet for misbruk. Selskapet er imidlertid sterkt uenig i at denne risikoen er stor og mener den effektivt kan kontrolleres. Selskapet foreslår følgende mulige kontrolltiltak:

- Krav om styrevedtak av selskapets prognoser som legges til grunn i forbindelse med fastsetting av terminskatt.
- Ved levering av ligningspapirer, som skal leveres innen utgangen av april, kan forventet tilleggs ut- eller innbetaling flagges separat og beløp for siste termin kan korrigeres tilsvarende slik at total inn-/utbetaling per 2. juni er identisk med leverte ligningspapirer som også signeres av revisor.
- Siste termin utbetales ikke, resterende ut- eller innbetaling gjøres i forbindelse med endelig ligning.
- Terminskatt endres fra å være basert på prognose til å være basert på bokførte tall på lignende måte som merverdiavgiftssystemet.

Skatteetaten mener at det ikke bør innføres negativ terminskatt. *Oljeskattekontoret* påpeker at det fra et kontrollperspektiv isolert sett er en fordel at det går lengst mulig tid fra en kostnad oppstår til skattyteren får tilgang til likviditeten. Først og fremst gir det skattemyndighetene tid til å gjennomføre kontroller. Oljeskattekontoret peker på at opprinnelig utskrevet negativ terminskatt i stor grad vil være basert på selskapenes forventninger. På utskrivningstidspunktet kan det være vanskelig å vurdere rimeligheten i forutsetningene selskapet har lagt til grunn i prognosene for de tre siste kvartalene. Det er også risiko for at planlagte aktiviteter faktisk ikke gjennomføres. Innkrevingsmyndighetens muligheter til å kreve tilbakebetaling vil også kunne svekkes. Gitt at kontantstrømskatt er et relativt uprøvd system, er derfor ikke negativ terminskatt noe Oljeskattekontoret vil anbefale før man eventuelt har sett an utviklingen. Per i dag har Oljeskattekontoret ikke

tilgang til egne IT-systemer for saksbehandling av terminskatt. Innføringen av negativ terminskatt i forbindelse med de midlertidige reglene har ført til at man står overfor en større informasjonsmengde og krav til kontroll enn det som er tilfellet med den ordinære terminskatteordningen. Derksom den midlertidige ordningen med negativ terminskatt videreføres som en permanent ordning, er det derfor etter Oljeskattekontorets syn et klart behov for å utarbeide systemer for mottak og inn-sending av opplysninger, kontroll og saksbehandling knyttet til terminskatt og negativ terminskatt.

Departementet fastholder at en ordning med negativ terminskatt ikke bør innføres som en varig løsning. Et bærekraftig skattesystem er avhengig av effektiv innkreving og kontroll. At riktig skatt blir fastsatt til rett tid, er avgjørende for å opprettholde tilliten til skattesystemet.

Normalordningen i skattesystemet er at skattegrunnlaget fastsettes i skattemeldingen og skatteberegningene gjennomføres ved det ordinære skatteoppgjøret. I løpet av året betales forskuddsskatt basert på tidligere års informasjon mv. Den korte erfaringen med ordningen med negativ terminskatt i de midlertidige reglene er at det brukes betydelige ressurser på kontroll. Det er likevel usikkert om kontrollarbeidet reduserer risikoen i vesentlig grad.

Risikoen for at urettmessige utbetalinger til en svak finansiell aktør ikke blir betalt tilbake, er større enn at selskaper som går med overskudd, unnlater å betale utestående skattekrav. *Petrolia Noco AS* har blant annet begrunnet sitt hørings-svar med at selskaper som får utbetalt negativ terminskatt «*har gjennomgått en betydelig prosess med myndighetene for å bli godkjent som oljeselskap*». Departementet påpeker at ordningen med prekvalifisering mv. ikke gjelder spørsmålet om særskatteplikt. Selskaper kan bli særskattepliktige uten noen form for forhåndsgodkjenning og uten å eie utvinningstillatelser.

For lav innbetaling av forskuddsskatt er en risiko staten ikke kan unngå. At det også er kredittrisiko forbundet med positiv terminskatt er ikke et godt argument for å øke risikoen ved å innføre negativ terminskatt. Et underskuddsselskap kan opphøre med aktivitet på kontinentalsokkelen og i Norge før Skatteetaten har mulighet til å kontrollere skattemeldingen og kreve tilbakebetaling av ev. uberettiget skatteutbetaling. Staten må som skattekreditor legge vekt på kontrollhensyn ved utformingen av skattesystemet.

I det ordinære skattesystemet kan underskudd fremføres til fradrag i senere års inntekter uten rente. Med departementets forslag til kontant-

strømskatt vil skatteverdien av underskudd i særskattegrunnlaget utbetales. Departementet foreslår også en pantsettelsesordning for skatteverdien av underskudd, jf. punkt 5.2.3. Departementet mener forslaget samlet sett går langt i å likestille petroleumsselskaper i og utenfor skatteposisjon.

På denne bakgrunn mener departementet fortsatt at en løsning med negativ terminskatt vil være svært sårbar for misbruk, og at det ikke er forsvarlig å innføre negativ terminskatt som en permanent ordning i petroleumsskattesystemet. Departementet foreslår i stedet at særskatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret, på tilsvarende måte som for dagens leterefusjon. En slik løsning reduserer risikoen for urettmessige utbetalinger og gir skattemyndighetene kontrollmuligheter. Dette er også tilsvarende utbetalings-tidspunkt som i grunnrenteskatten for vannkraft, som nylig er lagt om til en kontantstrømskatt med utbetaling av skatteverdien av underskudd. Departementet foreslår at utbetalingsordningen for underskudd reguleres i petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd og petroleumsskatteloven § 11 syvende ledd og overgangsbestemmelse for ubenyttet friinntekt.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 5 sjette ledd, 11 syvende ledd og overgangsbestemmelse.

5.2.3 Pantsettelsesordning for skatteverdien av underskudd mv.

For å styrke selskapenes lånemuligheter frem til særskatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt utbetales, kan det vurderes å innføre adgang til å pantsette kravet om utbetaling av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt. Om kravet pantsettes, vil selskapene enklere kunne belåne kravet frem til det utbetales fra staten ved skatteoppgjøret. Behovet for egenfinansiering kan dermed reduseres. I skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd er det gitt en slik pantsettelsesadgang for krav på utbetaling av skatteverdien av leteutgifter, jf. også tilhørende regler i petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd siste punktum.

I høringen ba departementet om innspill om behovet for en pantsettelsesordning, hvordan en slik ordning ev. kunne vært utformet innenfor for-svarlige rammer, samt fordeler og ulemper med en ordning.

Flere høringsinstanser er positive til å innføre en pantsettelsesadgang. Dette gjelder blant annet *Advokatfirmaet Wiersholm AS*, *Advokatforen-*

ingen, selskapene *Concedo AS*, *Longboat Energy Norge AS*, *Mime Petroleum AS*, *ONE-Dyas Norge AS*, *Pandion Energy AS*, *Petrolia Noco AS*, *Source Energy AS* og *Wellesley Petroleum AS* (fellesuttalelse), *Lime Petroleum AS*, *Norsk Industri og Norsk olje og gass*. Høringsinstansene har lignende argumenter om at pantsettelsesadgang fører til lavere investeringskostnader. Videre at pantsettelsesadgang sikrer likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon og dermed bidrar til økt konkurranse og mangfold i næringen. Høringsinstansene som også ønsker negativ terminskatt, mener at adgang til pantsettelse er særlig viktig dersom det ikke innføres negativ terminskatt.

Selskapene *Concedo AS*, *Longboat Energy Norge AS*, *Mime Petroleum AS*, *ONE-Dyas Norge AS*, *Pandion Energy AS*, *Source Energy AS* og *Wellesley Petroleum AS* (fellesuttalelse) uttaler at fremmedkapital er viktig for å finansiere virksomheten deres på norsk kontinentalsokkel, og at det er avgjørende at det utarbeides et godt rammeverk for å sikre slik kapitaltilgang. Selskapene uttaler at det er viktig at utformingen av skattesystemet hensyntar behovene og mulighetene for selskaper i tidlig fase for å opprettholde lønnsom produksjon av olje og gass i et langsiktig perspektiv. Selskapene mener det er særdeles viktig med en overgangsordning for inntektsåret 2022 dersom det ikke foreslås pantsettelsesadgang i det nye regelverket.

DNB Bank ASA uttaler at en pantsettelsesadgang kan ha vesentlig betydning for selskaperes tilgang på kapital. Ved innføring av en pantsettelsesordning bør også skattekravet kunne overdras, fordi det kan bli aktuelt å utforme finansieringsløsninger basert på kjøp av refusjonskrav. Dette er tilsvarende som for leterefusjonsordningen. Statens motregningsrett er omtalt som problematisk fra et finansieringsperspektiv. Dersom motregningsretten opprettholdes, foreslår *DNB* at rekkevidden av motregningsretten lovfestes til at den er begrenset til skatte- og avgiftskrav, slik det følger av en fortolkningsuttalelse 2. mai 2013 fra Finansdepartementet.

Lime Petroleum AS er enig med departementet i at behovet for lånefinansiering for selskaper utenfor skatteposisjon vil bli langt mindre ved årlig utbetaling av særskatteverdien av underskudd. *Lime Petroleum AS* anser at det vil bidra til å redusere dagens økonomiske barriere mellom letefasen og utbyggingsfasen og gjøre det lettere for mindre selskaper uten produksjon å delta i utbyggingsprosjekter.

Norsk olje og gass uttaler at pantsettelsesadgang er særlig viktig dersom negativ terminskatt ikke innføres som en permanent ordning. *Norsk olje og gass* mener en pantsettelsesadgang må innføres også ved negativ terminskatt. På denne måten sikrer man pantstaverne en best mulig sikkerhet med den følge at rentekostnadene minimeres til fordel for både selskapene og staten gjennom reduserte rentefradrag. I tillegg til å bidra til reduserte finansieringskostnader på skattekrav som staten mener er sikre, vil en pantsettelsesadgang være særlig viktig for selskaper med store utbygginger eller som er i fjerntingsfasen uten andre inntekter. En slik pantsettelsesadgang vil sikre økt nøytralitet mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon og bidra til økt konkurranse i næringen.

Oljedirektoratet uttaler at så lenge negativ terminskatt avskaffes og pant ikke er avklart, vil en rettighetshaver utenfor skatteposisjon, i tilfeller hvor det kreves enstemmighet, kunne forhindre beslutninger i en utvinningstillatelse, f.eks. om boring av letebrønn.

Petrolia Noco AS kommenterer hvordan utbetaling til långiver bør sikres.

Professor Torfinn Harding og førsteamanuensis Lassi Ahlvik (Universitetet i Stavanger, Handelshøgskolen avdeling for samfunnsøkonomi og finans) viser til egen forskning på leterefusjonsordningen og innføring av pantsettelsesadgang i 2007 og uttaler blant annet følgende:

«Vi kan ikke med sikkerhet påvise i våre analyser hvor viktig denne innføringen var for effekten av leterefusjonsordningen.[...] Resultatene tyder derfor på at det var en relativt rask effekt av leterefusjonsordningen. Anekdoter fra bransjen, på den annen side, tilsier at muligheten for pantsettelse var viktig for å få effekt av ordningen. Vi kan i våre analyser ikke utelukke at også en slik effekt var til stede.»

Skatteetaten ser betenkeligheter med å innføre en generell pantsettelsesadgang. Det har vært ressurskrevende å håndtere pantsettelsesordningen knyttet til leterefusjon. Skatteetaten antar at en pantsettelsesadgang på underskuddsutbetaling vil kunne øke omfanget av pantsatte utbetalingskrav og således øke den administrative byrden sammenlignet med gjeldende regelverk. *Oljeskattekontoret* peker på at det er et politisk valg hvilken finansiell styrke aktører på norsk kontinentalsokkel bør ha. Dersom det skal innføres en pantsettelsesadgang, mener *Oljeskattekontoret* det

bør tas utgangspunkt i gjeldende system for pantsettelse av leterefusjon.

Departementet uttalte følgende da pantsettelsesadgang ble innført for leterefusjonsordningen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) pkt. 9.6.11:

«Departementet er enig i at en adgang til pantsettelse og overdragelse av slike utbetalinger kan bidra til å fremme formålet med ordningen i petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd. En adgang til pantsettelse og overdragelse må imidlertid avveies mot de hensyn som ligger bak pantsettelses- og overdragelsesforbudet i skattebetalingsloven § 32 a. Ordningen er ment å bidra til å effektivisere det offentlige motregningsadgang etter lovens § 32 nr. 2, jf. Ot.prp.nr.82 (1980–1981) kap. 5. En generell adgang til pantsettelse vil også kunne medføre praktiske problemer for skattemyndighetene. Dette gjelder særlig i forbindelse med endring og retting av ligningen, men det kreves også et system for oppfølging slik at utbetalingen skjer til riktig rettighetshaver.

Motregningsadgangen som følger av skattebetalingsloven § 32 er en enkel og effektiv måte å sikre oppgjør for offentlige krav som er misligholdt. Adgangen til motregning er generelt begrunnet i grunnleggende rimelighets- og rettferdighetsbetraktninger. Departementet kan ikke se at det foreligger spesielle hensyn som tilsier at motregningsadgangen bør reduseres på dette området. Departementet mener derfor at en eventuell pantsettelsesadgang bør utformes slik at retten til motregning ikke begrenses av at kravet er pantsatt eller overdratt.

De praktiske forhold rundt en adgang til å pantsette og overdra krav etter petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd er etter departementets vurdering ikke til hinder for en slik ordning, fordi den vil gjelde et meget begrenset antall skattytere. Departementet foreslår derfor at slike krav kan pantsettes eller overdras, men at retten til motregning går foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse. Det vises til forslag til § 3 c femte ledd nytt femte og sjette punktum.

Et grunnleggende prinsipp er at panthaver eller den som har fått overdratt en fordring, ikke kan erverve større rettigheter enn opprinnelig debitor for kravet. Departementet legger til grunn at dette innebærer at et eventuelt krav på tilbakebetaling av en tidligere utbetaling som følge av endringer i skattyters ligning kan rettes mot panthaver eller den som har fått

overdratt fordring når utbetalingen er skjedd til disse. Når slike krav rettes mot skattyter, bestemmer skattebetalingsloven § 31 nr. 4 at kravet kan innfordres etter reglene for skatt. Departementet foreslår at det samme skal gjelde når kravet kan rettes mot panthaver eller den som har fått krav overdratt til seg. Det vises til forslaget til § 3 c femte ledd syvende punktum. Departementet foreslår også en bestemmelse som klargjør at kravet i slike tilfeller også kan rettes mot skattyter. Det vises til forslaget til § 3 c femte ledd åttende punktum.»

Utgangspunktet i norsk skatterett er et forbud mot frivillig pantsettelse eller overdragelse av krav på tilbakebetaling av skatte- og avgiftsbeløp. Forbudet skal bidra til å effektivisere det offentlige motregningsrett. Departementet mener vurderingene som ble gjort ved innføringen av pantsettelse av leterefusjonskrav, fortsatt er relevante, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) punkt 9.6.11. Departementet har merket seg at *Harding og Ahlvik ved Universitetet i Stavanger* ikke med sikkerhet kan påvise hvor viktig pantsettelse var for effekten av leterefusjonsordningen, og at det i hovedsak er anekdoter fra bransjen som tilsier at pantsettelsesordningen var viktig.

En pantsettelsesordning for utbetaling av særskatteverdien av underskudd vil være mer omfattende enn gjeldende pantsettelsesordning for letekostnader. Departementet forventer at finansieringsmulighetene vil øke med en utvidet pantsettelsesordning. Terskeeffekten vil dermed bli mindre for leteselskaper som er på vei over i en utbyggings- og driftsfase. Departementet mener derfor at en pantsettelsesadgang for underskudd i særskatten er mer omfattende enn det kan være behov for. Ettersom utbetalingskravet gjelder hele underskuddet i særskatten, er det likevel forenkelt å la pantsettelsesadgangen dekke hele dette beløpet. Avgrensningen mellom letekostnader og andre kostnader i leterefusjonsordningen har dessuten vært krevende å praktisere. På denne bakgrunn foreslår departementet å innføre en pantsettelsesadgang for utbetalingen av skatteverdien av hele underskuddet i særskattegrunnlaget, uavhengig av hva underskuddet skriver seg fra, etter tilsvarende modell som med gjeldende pantsettelsesordning for leterefusjonskrav. Pantsettelsesadgangen foreslås å reguleres tilsvarende som gjeldende pantsettelsesordning for letekostnader. Det vil si at henvisningen i skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd første punktum endres slik at den viser til petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd. Departementet foreslår at pantset-

telsesordningen også omfatter utbetaling av skatteverdien av ubenyttet friinntekt etter petroleumsskatteloven § 11 og overgangsbestemmelse.

Flere høringsinstanser som ønsker pantsettelsesadgang, har argumentert for at statens tilbakesøkningsadgang i skattebetalingsloven § 1-3 bør begrenses til situasjoner der panthaver ikke har vært i god tro på utbetalingstidspunktet. Dette gjelder *Advokatfirmaet Wiersholm AS, Advokatforeningen, selskapene Concedo AS, Longboat Energy Norge AS, Mime Petroleum AS, ONE-Dyas Norge AS, Pandion Energy AS, Source Energy AS og Wellesley Petroleum AS* (fellesuttalelse) og *Norsk olje og gass*. Begrunnelsen er både en presumsjon om at utbetalingen ville vært tapt dersom den var betalt direkte til skattyter, og at redusert risiko for bankene vil gi bedre finansieringsmuligheter for petroleumsselskapene.

Advokatforeningen mener at solidaransvaret gir staten en tilfeldig sikkerhet for skattyters evne til å oppfylle egne skatteforpliktelser, at regelen undergraver formålet med pantsettelsesadgang og at den forringer selskapenes finansieringsmuligheter.

DNB ASA uttaler at solidaransvaret i skattebetalingsloven kan føre til at banker og andre potensielle långivere avstår fra å yte denne typen finansiering.

Norsk olje og gass uttaler at Skeie-saken og statens krav på tilbakebetaling av utbetalt refusjonskrav til panthaver har medført at enkelte sentrale aktører har sluttet å yte lån med pant i leterefusjon som følge av det lovfestede ansvaret til panthaver nedfelt i skattebetalingsloven § 1-3 annet ledd, og at bestemmelsen må oppheves for at pantsettelsesadgangen skal være effektiv. Alternativet er at skattyter tar opp et letelån uten pant i refusjonskravet med en høyere rentesats, og at lånet umiddelbart nedbetales på refusjonstidspunktet. I et slikt tilfelle har staten ikke anledning til å krevne bankene for et eventuelt tilbakebetalingskrav som oppstår i ettertid.

Oljeskattekontoret uttaler at arbeidet med innkreving av petroleumsskatt ikke har gitt så mange utfordringer med å inndrive krav. Et viktig unntak er sakskomplekset behandlet i HR-2020-611-A. Saken har vist at ansvar mot panthaver kan virke effektivt som innkrevingsmiddel innenfor sitt virkeområde. *Oljeskattekontoret* uttaler at det å beholde statens adgang til å gjøre krav gjeldende mot panthaver, jf. skattebetalingsloven § 1-3, kan bidra til at panthaverne (som typisk er banker) får insentiv til å etablere rutiner som kan sikre at de aktuelle kostnadene fyller vilkårene for fradrag.

Ifølge høringsinstansene kan det fremstå som en tilfeldig fordel for staten dersom panthaver må dekke et tilbakesøkningskrav som presumtivt ville gått tapt om det var rettet mot pantsetter. Panthaver må trolig bære dette tapet ettersom et regresskrav mot pantsetter neppe vil gi dekning. Et tilbakesøkningskrav fra staten forutsetter likevel at panthaver har mottatt betaling. Dersom staten er avskåret fra å fremme tilbakesøkningskrav, er det istedenfor panthaver som får en tilfeldig fordel.

Staten har ikke mulighet til å kontrollere petroleumsselskapenes kostnader før utbetalingen av lånet. Panthaver kan og bør krevne tilstrekkelig informasjon fra låntaker i forkant av finansieringen og har derfor mulighet for å vurdere de aktuelle kostnadene og sikre lånebetingelser som reflekterer panthavers kostnader og risiko. På den måten kan bankene både bidra til at aktørene på norsk kontinentalsokkel har tilstrekkelig finansiell styrke og bidra til å forhindre misbrukstilfeller. *Departementet* mener staten ikke bør påta seg mer risiko enn nødvendig for å tilrettelegge for økt finansiering. For gunstige ordninger reduserer bankenes egen motivasjon for å føre en forsvarlig kreditt- og likviditetspolitikk. Långivere som tar risiko, må også være forberedt på å bære tap. *Departementet* mener derfor panthaver bør bære noe av ansvaret for at de aktuelle kostnadene fyller vilkårene for fradrag.

Norsk olje og gass uttaler at statens risiko er lav som følge av at aktørene på norsk sokkel gjennom prekvalifisering mv. må bevise at de har finansiell evne til å delta i slik virksomhet, og at konsesjonsmyndighetene for øvrig foretar en grundig kontroll av selskapene ved inntreden. *Departementet* påpeker at ordningen med prekvalifisering mv. ikke gjelder spørsmålet om særskatteplikt. Selskaper kan bli særskattepliktige uten noen form for forhåndsgodkjenning og uten å eie utvinningstillatelser.

Advokatfirmaet Wiersholm AS har vist til at en bank som opptrer som agent på vegne av flere banker, eller en tillitsmann som opptrer på vegne av investorer i et obligasjonslån, kan ende som ansvarlig for tilbakesøkningskrav uten å kunne søke regress videre. *Departementet* mener dette er en risiko finansnæringen allerede kan håndtere gjennom avtaler mellom partene.

På denne bakgrunn foreslår *departementet* å opprettholde tilbakesøkningsadgangen for staten i skattebetalingsloven § 1-3 annet ledd. Erfaringen med gjeldende leterefusjonsordning har vist at det er behov for en slik adgang.

Departementet viser til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 10-1, petroleumsskatteloven § 11 syvende ledd og overgangsbestemmelse.

5.2.4 Opplysningsplikt og kontroll mv.

Enkelte høringsinstanser uttaler seg om behovet for kontrolltiltak ved en utbetalingsordning.

Landsforeningen i Norge (LO) uttaler at kontantstrømskatt med høye satser gir insentiv til skatteplanlegging. Videre påpeker LO at en likviditetsforbedring for skattyter vil bety det motsatte for skatteinnkrever. Kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring vil medføre at staten bærer en stor risiko med fellesskapets midler.

Oljeskattekontoret har stilt spørsmål om det bør innføres en skjerpet opplysningsplikt innenfor kontantstrømskatten. *Skatteetaten* har blant annet uttalt følgende:

«Særlig for særskattepliktige med presset likviditet og svak finansiell stilling kan det oppstå situasjoner der utsiktene til tilgang til skatteverdien av kostnader medfører at virksomheten tar større risiko enn den ellers ville gjort. Slike aktører kan ha lite å tape, og forutsetningene kan gi opphav til situasjoner som i tradisjonell skattetenkning er fremmede. I teorien kan man se for seg ulike varianter, alt fra tilfeller der det allerede ved avtaletidspunktet foreligger et arrangement der det er klart at full betaling ikke skal finne sted [...] til tilfeller der det er uforutsette etterfølgende hendelser som medfører at full betaling aldri skjer som forutsatt. Handlingsmønstre kan også gjentas slik at det kan oppstå skattemessig drevne karuselleffekter der virksomhetene kan holdes gående ved at det fremsettes nye (typisk uberettigede) refusjonskrav. Skattekreditor vil i slike tilfeller kunne ende opp med å dekke en høyere andel enn skattesatsen. (...) Det harmonerer ikke med tanken om staten som passiv medinvestor.»

Departementet peker på at et grunnleggende trekk ved det norske petroleumsskattesystemet er at staten og den enkelte skattyteren deler den betydelige opp- og nedsiderisikoen knyttet til særskattepliktig virksomhet. Med forslaget til omlegging til kontantstrømskatt vil staten gjennom særskatten ta en betydelig del av eventuelle overskudd, men samtidig dekke en like

stor del av eventuelle underskudd. Formålet med innføringen av kontantstrømskatt er at særskatten skal være nøytral slik at skatten ikke virker vridende og påvirker aktørenes atferd. Det er derfor ikke intensjonen at aktørene skal pådra seg større kostnader enn de ellers ville pådratt seg som følge av omleggingen av særskatten.

Motstykket til at staten dekker en andel av kostnadene gjennom skattesystemet, er at også skattyterne selv må bære sin del av risikoen gjennom å gjøre opp for de forpliktelsene som danner grunnlag for refusjon med reelle verdier. Disse grunnleggende formålsbetraktningene inngår som sentrale faktorer ved tolkning og anvendelse av de ulike materielle skattebestemmelsene for særskattepliktige selskaper, blant annet når det gjelder vurderingen av om det foreligger en «kostnad» etter skatteloven § 6-1. Departementet viser også til at skatteloven § 13-1 kan komme til anvendelse på transaksjoner muliggjort av interessefellesskap. Bestemmelsen er ikke begrenset til en prisingsregel, men kan også innebære at et fra-drag settes helt til side. Departementet viser videre til at skatteloven § 13-2 gjelder for petroleumsskatteområdet og kan anvendes både i tilfeller som er beskrevet i høringssvaret fra Skatteetaten og ved annen omgåelse av regelverket.

Opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven § 8-1 er alminnelig og gjelder også for petroleumsvirksomhet. Plikten til å levere skattemelding for petroleumsvirksomhet er regulert i skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav c. Videre gir skatteforvaltningsloven § 10-1 hjemmel for at skattemyndighetene kan be om kontrollopplysninger fra skattepliktige. Disse bestemmelsene oppstiller i utgangspunktet en vid opplysningsplikt, som etter departementets syn dekker skattemyndighetenes behov for opplysninger. Departementet viser også til skatteforvaltningsloven § 8-1, som oppstiller krav om at den som skal levere skattemelding, skal «opptre aktsomt og lojalt». Det fremgår av Prop. 1 L (2009–2010) punkt 5.9.2 og 5.9.5 at «[a]ktsomhets- og lojalitetsstandarden som rettslig norm er streng» og at «spørsmålet om skattyter har opptrådt lojalt og aktsomt må avgjøres konkret i det enkelte tilfellet». I dette ligger etter departementets forståelse at det stilles særlig strenge krav til for eksempel profesjonelle og ressurssterke parter. For særskattepliktige etter petroleumsskatteloven gjelder det derfor etter departementets oppfatning allerede en særlig streng opplysningsplikt.

5.3 Fradrag for beregnet selskapsskatt i særskattegrunnlaget og økt særskattesats

For at en særskatt utformet som en kontantstrømskatt skal virke helt nøytralt, må skattegrunnlaget reflektere den kontantstrømmen som benyttes til å vurdere investeringens lønnsomhet i fravær av særskatt. Skatten på alminnelig inntekt på 22 pst. øker avkastningskravet for all næringsvirksomhet, også for petroleumsvirksomhet. Det vil si at en investering som vurderes som lønnsom i fravær av skatt på alminnelig inntekt, ikke nødvendigvis er lønnsom etter at skatt medregnes. Tilsvarende kan en investering som gir ekstraordinær avkastning i fravær av skatt på alminnelig inntekt, vurderes som marginalt lønnsom etter skatt. Skatt på alminnelig inntekt treffer hele kapitalavkastningen, også normalavkastningen, og utgjør en kostnad som i utgangspunktet bør medregnes i særskattegrunnlaget.

Det er ønskelig at de to skattene til sammen ikke fører til større vridninger enn det som følger av skatt på alminnelig inntekt. For å oppnå dette foreslo departementet i høringsnotatet en sekvensiell løsning der en beregnet skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet skulle komme til fradrag i særskattegrunnlaget. Grunnlaget for særskatten vil da bli smalere, og særskattesatsen måtte derfor økes teknisk til 71,8 pst. for at samlet skatteprosent skulle forbli 78 pst. ($22 \text{ pst.} + (1 - 0,22) \times 71,8 \text{ pst.} = 78 \text{ pst.}$). Denne løsningen tilsvarer langt på vei den løsningen som er valgt i grunnrenteskatten for vannkraft, som ble lagt om til kontantstrømskatt fra 2021. Som følge av satsøkningen foreslo departementet i høringsnotatet å nedjustere friinntektsatsene i dagens ordinære regler (5,2 pst. over fire år) og de midlertidige reglene (24 pst. første året) fra og med inntektsåret 2022 med faktoren 0,78. Det ble også foreslått at utbetalingen av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år skulle ta utgangspunkt i skattesatsene for inntektsåret 2021. På den måten skulle skatteverdien av underskudd fremført fra tidligere år og friinntekt holdes uendret.

Norsk olje og gass støtter forslaget om en sekvensiell skatt der en beregnet selskapsskatt kommer til fradrag i særskattegrunnlaget, fremfor en parallell skatt der skattene beregnes uavhengig av hverandre.

Skatteetaten peker på at løsningen rent teknisk fremstår som mer kompleks enn dagens petroleumsskattesystem. Forslaget vil blant annet medføre større endringer i skattemeldingen. Skatte-

etaten fremhever likevel at løsningen neppe vil medføre vesentlig økt kontrollbehov. Den beregnede selskapsskatten bygger i det vesentlige på tallstørrelser som selskapene allerede rapporterer i nåværende skattemelding. Skatteetaten skriver at kontrollbehovet og kompleksiteten i reglene imidlertid kan øke dersom det på sikt introduseres flere inntekts- og kostnadselementer i alminnelig inntekt som ikke er inkludert i særskattegrunnlaget.

Advokatforeningen uttaler at investeringer foretatt i 2020 og 2021 må holdes utenfor ved beregningen av fradrag for beregnet selskapsskatt i 2022 og senere år for å gi sammenheng i systemet. Tilsvarende påpeker *Norsk olje og gass* og *Lime Petroleum AS* at gjenværende avskrivninger mot alminnelig inntekt for investeringer foretatt i 2020 og 2021 under de midlertidige reglene må holdes utenom beregningen av fradraget for å unngå en utilsiktet innstramning.

Departementet fastholder forslaget om å gi fradrag for en beregnet skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet i særskattegrunnlaget. Som omtalt i høringsnotatet vil grunnlaget for særskatten da bli smalere, og særskattesatsen må derfor økes teknisk til 71,8 pst. for at samlet skatteprosent skal forbli 78 pst. ($22 \text{ pst.} + (1 - 0,22) \times 71,8 \text{ pst.} = 78 \text{ pst.}$). Selv om de administrative kostnadene øker noe med innføringen av et nytt fradrag, er dette viktige systemforbedringer. Departementet vil imidlertid foreslå noen justeringer i hvordan fradraget beregnes sammenlignet med høringsforslaget. Formålet med fradraget er at utregningen av særskatt skal ta hensyn til at inntekts- og kostnadselementene i skattegrunnlaget allerede er kommet til beskatning gjennom skatten på alminnelig inntekt. Den beregnede størrelsen skal derfor kun inkludere de elementene som inngår i både alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget. Det vil si at inntekter som ikke inngår i særskattegrunnlaget eller kostnader som ikke er fradragsberettiget i særskattegrunnlaget, skal holdes utenom. Eventuelle restavskrivninger av driftsmidler som allerede er fullt ut avskrevet i særskatten før omleggingen (før 2022), som driftsmidler som allerede er utgiftsført i henhold til de midlertidige skatte-reglene, skal også holdes utenom beregningen, jf. hørings svarene fra *Norsk olje og gass* og *Lime Petroleum AS*. Restavskrivninger av driftsmidler pådratt før 1. januar 2020 (2022 for driftsmidler som nevnt i § 3 b tredje punktum) som fortsatt skal følge de ordinære reglene i den resterende delen av avskrivningsperioden (seks/tre år), både i alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget, skal derimot inngå i beregningen.

På denne bakgrunn foreslår departementet en justering av ordlyden i høringsforslaget. Departementet foreslår at fradraget tar utgangspunkt i særskattegrunnlaget med korreksjoner, i stedet for å ta utgangspunkt i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Fradraget vil i lovteksten omtales som en *beregnet selskapsskatt*. I grunnlaget for beregnet selskapsskatt inngår dermed de samme inntektene og kostnadene som i særskattegrunnlaget. Driftsmidler som utgiftsføres umiddelbart i særskattegrunnlaget etter forslaget til § 5 tredje ledd, skal likevel avskrives etter reglene for alminnelig inntekt, jf. § 3 b, i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Dette tilsvarer metoden som er valgt i grunnrenteskatten for vannkraft. Friinntekt som fortsatt gis i særskattegrunnlaget etter de midlertidige reglene i § 11 og overgangsbestemmelse, skal ikke inngå i beregningsgrunnlaget.

Et særskilt spørsmål er hvordan fradraget for beregnet selskapsskatt skal fastsettes når beregnet selskapsskatt blir negativ. Departementet foreslo i høringsnotatet at beregnet negativ selskapsskatt skulle fremføres til fradrag i senere inntektsår, det vil si at fradraget for inneværende år ville settes til null. Når beregnet negativ selskapsskatt ev. ble benyttet mot positiv beregnet selskapsskatt i senere inntektsår, ville det redusert fradraget for beregnet selskapsskatt i særskattegrunnlaget dette året. Det skulle dermed skje en separat fremføring av beregnet negativ selskapsskatt uavhengig av om selskapet utnyttet underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet mot overskudd fra annen virksomhet i det aktuelle inntektsåret. I høringsnotatet ble det omtalt at denne løsningen kunne gi en begrenset nåverdifordel for selskaper med positiv alminnelig inntekt i land-

distriktet det aktuelle inntektsåret. Det skyldes at selskapet kunne føre underskuddet i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet mot alminnelig inntekt i landdistriktet det aktuelle inntektsåret, mens det først ble tatt hensyn til i særskattegrunnlaget når beregnet selskapsskatt ble positiv.

Skatteetaten peker i sitt høringssvar på at den foreslåtte håndteringen av beregnet negativ selskapsskatt vil kunne gi enkelte selskaper med overskudd på land en betydelig skattefordel, og ikke bare en begrenset nåverdifordel. Dette kan oppstå dersom beregnet selskapsskatt (i petroleumsvirksomheten) aldri blir positiv, mens selskapet like fullt fører underskuddet i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet mot overskudd på land. Da vil beregnet negativ selskapsskatt aldri bli tatt hensyn til i særskattegrunnlaget, og skatteverdien av underskuddet i sokkeldistriktet vil utgjøre 93,8 pst. (22 pst. + 71,8 pst.). Selskapet vil dermed få en varig skattefordel.

Departementet er enig med Skatteetaten i at det kan oppstå en betydelig skattefordel med forslaget i høringsnotatet, og at dette er en utilsiktet effekt. Fradraget for beregnet selskapsskatt er ment å avspeile hvordan innteks- og kostnadskomponenter i særskattegrunnlaget blir skattemessig behandlet i alminnelig inntekt. Dersom underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet i realiteten er kommet til fradrag mot annen inntekt, bør dette også reflekteres i den beregnede selskapsskatten som kommer til fradrag i særskattegrunnlaget.

Departementet mener det er viktig å holde fast ved utgangspunktet om at beregnet negativ selskapsskatt fremføres når selskapet ikke kan utnytte underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet mot annen inntekt i det aktuelle inn-

Boks 5.1 Skatteberegning i foreslått petroleumsskatt

I grove trekk vil petroleumsskatten beregnes på følgende måte ved nye investeringer:

Skatt på alminnelig inntekt	Særskatt
Salgsinntekter (normpris for olje)	Salgsinntekter (normpris for olje)
- Driftskostnader inkl. leteknader	- Driftskostnader inkl. leteknader
- Avskrivninger (16,7 pst. lineært i 6 år)	- Investeringskostnader (100 pst. i investeringsåret)
- Rentefradrag	- Beregnet selskapsskatt
- (Fremført underskudd)	
= Alminnelig inntekt (22 pst.)	= Særskattegrunnlag (71,8 pst.)

tekstsåret. Det kompensere selskapet for verditapet av fremføringen og bedrer nøytralitetsegenskapene til særskatten. Beregnet negativ selskapsskatt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår. For å unngå at selskapene får en utilsiktet skattefordel, foreslås imidlertid at adgangen til å fremføre beregnet negativ selskapsskatt avskjæres i den grad underskuddet i alminnelig inntekt i sakkeldistriktet fradras i alminnelig inntekt i landdistriktet i det aktuelle inntektsåret. I så fall skal det beregnes en negativ selskapsskatt av underskuddet som fra-

dras i alminnelig inntekt i landdistriktet. Dette beløpet skal inntektsføres i særskattegrunnlaget. Beløpet som inntektsføres er likevel begrenset til beregnet negativ selskapsskatt i inntektsåret. Det vil si at det minste beløpet av beregnet negativ selskapsskatt og beregnet negativ selskapsskatt av underskuddet som fradras i alminnelig inntekt i landdistriktet, inntektsføres i særskattegrunnlaget.

Når særskattesatsen teknisk oppjusteres, må friinntekten i de midlertidige reglene og gjenværende friinntekt for investeringer pådratt før 2020

Boks 5.2 Selskapenes investeringsandel med forslaget

I boks 2.1 fremgår det at når sikre skattefradrag verdsettes med en risikofri rente etter skatt på 1,95 pst., dekker staten 88 pst. av investeringskostnadene etter skatt med dagens ordinære regler, mens selskapene dekker 12 pst. De høye investeringsfradragene medfører en betydelig skatteutgift som omtales i de årlige nasjonalbudsjettene.

I tabell 5.1 er det gjort tilsvarende beregninger med departementets forslag. Her utgiftsføres investeringskostnaden umiddelbart i særskattegrunnlaget, mens investeringene fortsatt

avskrives lineært over seks år i alminnelig inntekt. Fradraget for beregnet selskapsskatt innebærer at 22 pst. av avskrivningene i alminnelig inntekt kommer til fratrukk i særskatten. Verdsett med en risikofri rente etter skatt (1,95 pst.) vil staten dekke om lag 78 pst. av investeringskostnadene, mens selskapene dekker 22 pst. Særskatten vil da virke nøytralt på selskapenes investeringsinsentiver, mens det fortsatt vil være en skatteutgift knyttet til raske avskrivninger i alminnelig inntekt.

Tabell 5.1 Regneeksempel for investeringsfradrag med forslaget¹

År	1	2	3	4	5	6	Sum
A. Investering	100						
B. Avskrivning i alminnelig inntekt	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	
C. Skatteverdi (22 pst.) av B	3,7	3,7	3,7	3,7	3,7	3,7	
D. Umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnlag	100						
E. Fratrukk i særskattegrunnlag for C	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	
F. Samlet fradrag i særskattegrunnlag (D+E)	96,3	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	
G. Skatteverdi (71,8 pst.) av F	69,2	-2,6	-2,6	-2,6	-2,6	-2,6	
H. Nåverdi av skattefradrag (C+G) (Risikofri rente: 1,95 pst. ²)	72,8	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9	77,7
I. Selskapenes investeringsandel etter skatt (100–77,7)							22,3

¹ Beregningene er gjort på påløpt basis.

² Siden det foreslås å avvike særordningene ved underskudd mv. i alminnelig inntekt, jf. punkt 5.5.2, vil fremtidige fradrag i alminnelig inntekt ikke lenger være helt sikre med forslaget. De burde derfor verdsettes med et avkastningskrav som reflekterer systematisk risiko for at selskapet ikke får utnyttet disse fradragene. Effekten vil være liten siden mesteparten av investeringsfradraget kommer umiddelbart.

nedjusteres for at skatteverdien av investeringsfradragene i særskattegrunnlaget skal holdes uendret, jf. ovenfor. Departementet foreslår en noe større nedjustering av friinntekten i de midlertidige reglene enn i høringen. I høringen ble det foreslått en satsjustering som ga uendret skatteverdi av friinntekten, uten at det ble tatt hensyn til at også nåverdien av avskrivningene i særskattegrunnlaget øker med omleggingen. For at skatteverdien av investeringsfradragene i særskattegrunnlaget målt i nåverdi skal holdes uendret sammenlignet med i dag, foreslås friinntektssatsen i de midlertidige petroleumsskattereglene nedjustert til 17,69 pst. Friinntektssatsen for investeringer pådratt før inntektsåret 2020 (2022 for driftsmidler som nevnt i § 3 b tredje punktum) foreslås nedjustert til 4,06 pst., som i høringen. For investeringer pådratt før 2020 som er omfattet av overgangsregelen til friinntektssatsen i 2013, jf. lov 21. juni 2013 nr. 66, gjelder en friinntektssats på 7,5 pst. For disse investeringene foreslås friinntektssatsen nedjustert til 5,85 pst.

Boks 5.1 illustrerer skatteberegningen med forslaget.

Med forslaget til omlegging av særskatten til en kontantstrømskatt, der det innføres et fradrag for beregnet selskapsskatt og særskattesatsen økes teknisk til 71,8 pst., øker selskapenes andel av investeringskostnadene etter skatt fra om lag 12 pst. i dag til om lag 22 pst., jf. boks 5.2.

Flere petroleumsselskaper har oppgitt at de ikke verdsetter sikre investeringsfradrag med risikofri rente slik departementet gjør, jf. kapittel 2. De oppgir at skattefradrag verdsettes sammen med øvrig kontantstrøm med et høyere avkastningskrav. Selskapene vil i så fall undervurdere verdien av sikre, fremtidige investeringsfradrag. Om den foreslåtte omleggingen øker selskapenes andel av investeringskostnadene og dermed fremstår som en skatteskjerpelse eller ikke for selskapene, vil avhenge av hvor høyt avkastningskrav selskaper benytter til å verdsette fremtidige fradrag. Dersom selskaper verdsetter fremtidige fradrag med et høyt avkastningskrav, vil omleggingen til kontantstrømskatt kunne fremstå som en lønnsomhetsforbedring for selskapene.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 5 femte ledd, 11 femte ledd tredje punktum og sjette ledd og forslag til overgangsregler. Videre vises til endringer i skattevedtaket for inntektsåret 2022 § 4-2.

5.4 Behandling av finanskostnader i særskattegrunnlaget

Med en kontantstrømskatt kan selskapene utgiftsføre hele investeringskostnaden umiddelbart i særskattegrunnlaget for driftsmidler som etter gjeldende rett avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b, også for driftsmidler som er finansiert med gjeld. Et ytterligere fradrag i særskatten for kostnadene ved gjeldsfinansiering, som rentekostnader, har da ingen faglig begrunnelse. Fradraget for finanskostnader i særskatten bør derfor utgå.

I høringen foreslo departementet ingen endringer i fradraget for finanskostnader i inntekt i sokkeldistriktet. Gjeldende regler om begrenning av fradraget til 50 pst. av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi av driftsmidler i sokkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom året, jf. petroleumsskatteloven § 3 d, innebærer imidlertid at fradraget for finanskostnader i særskattegrunnlaget vil bli kraftig redusert og tilnærmet helt faset ut om få år med forslaget. Det skyldes at omleggingen til kontantstrømskatt gjør at nye § 3 b-driftsmidler får en skattemessig verdi lik null i særskattegrunnlaget.

Departementet har ikke registrert konkrete innspill i høringen på dette punktet. Departementet fastholder at det ikke gjøres endringer i fradraget for finanskostnader i særskattegrunnlaget. Som omtalt i høringsnotatet innebærer dette at fradraget for finanskostnader knyttet til tidligere § 3 b-investeringer i de fleste tilfeller vil være faset ut i særskattegrunnlaget fra og med 2025.

Etter § 3 d syvende ledd gjelder en tilbakeføringsadgang for netto finanskostnader som innebærer at selskapet uansett får effektivt fradrag for finanskostnader i alminnelig inntekt, enten i sokkeldistriktet eller landdistriktet.

Behovet for overgangsregler for urealiserte valutagevinster/-tap er omtalt i punkt 5.7.1.

5.5 Endringer i alminnelig inntekt

5.5.1 Innledning

Departementets endringsforslag er i hovedsak rettet mot forbedringer i særskattegrunnlaget. De foreslåtte endringene i særskattegrunnlaget påvirker imidlertid begrunnelsen for enkelte elementer i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Det foreslås derfor enkelte endringer i alminnelig inntekt. Forslagene medfører at alminnelig inntekt i sokkeldistriktet nærmer seg alminnelig inntekt for annen næringsvirksomhet.

5.5.2 Avvikling av særordninger for underskudd mv.

I petroleumsskatten har det over lengre tid eksistert enkelte særordninger for underskudd mv. i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Med samvirkningsløsningen en har hatt så langt, der de to skattene beregnes parallelt, har det vært nødvendig med slike særordninger i alminnelig inntekt for at særskatten ikke skulle virke vridende for selskaper som er utenfor skatteposisjon. Den faglige begrunnelsen fremgår av vedlegg 1 til NOU 2000: 18 *Skattlegging av petroleumsvirksomhet*. Særordningene innebærer at selskapene får sikkerhet for full verdi av skattefradragene også i skatten på alminnelig inntekt. Samtidig medfører ordningene mer lempelige regler i alminnelig inntekt for petroleumsvirksomhet enn for annen næringsvirksomhet. Følgende særordninger, jf. petroleumsskatteloven § 3 c annet, fjerde og femte ledd, er innført i skatten på alminnelig inntekt på tilsvarende vilkår som i særskatten:

- Fremføring av underskudd med rentetillegg
- Leterefusjon
- Opphørsrefusjon

I tillegg er det en egen regulering av overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av petroleumsvirksomhet eller fusjon i petroleumsskatteloven § 3 c tredje ledd.

I høringen ble det foreslått en ny samvirkningsløsning der det gis fradrag for beregnet selskapskatt i særskattegrunnlaget. Gjennom fradraget vil staten dekke 71,8 pst. av (beregnet) skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, inklusive tap som måtte følge av at underskudd i alminnelig inntekt må fremføres og eventuelt aldri kommer til fradrag. Med denne samvirkningsløsningen faller dermed begrunnelsen for særordningene for underskudd i alminnelig inntekt bort, og de ble derfor foreslått avvirket. Reglene for underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet blir da likere reglene for underskudd i alminnelig inntekt for annen virksomhet. Samtidig vil selskapene ha sikkerhet for å få utbetalt 71,8 pst. av underskuddet gjennom særskatten.

Flere høringsinstanser har innvendinger til at særordningene for underskudd i alminnelig inntekt tas bort. Innvendingene kommer gjerne i kombinasjon med forslag om at kontantstrømskatten også bør omfatte alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, jf. punkt 5.1.2.

Norsk olje og gass foreslår i høringssvaret at de særlige skatteordningene i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet videreføres for å sikre likestilling

av selskaper i og utenfor skatteposisjon og sikre selskapene fullt fradrag for kostnader i opphørsfasen. Eventuelt bør det etableres ordninger med løpende utbetaling av underskudd, refusjon for fjerningskostnader, mulighet til å tilbakeføre underskudd i en ubegrenset tidsperiode eller mulighet til å overføre underskudd ved samlet overføring av petroleumsvirksomheten når det gjelder alminnelig inntekt i sokkeldistriktet.

Advokatforeningen mener selskapene fremdeles bør få refusjon av udekket underskudd i alminnelig inntekt ved opphør av virksomhet, eventuelt ved at tilbakeføringsadgangen for underskudd utvides til minst fem år.

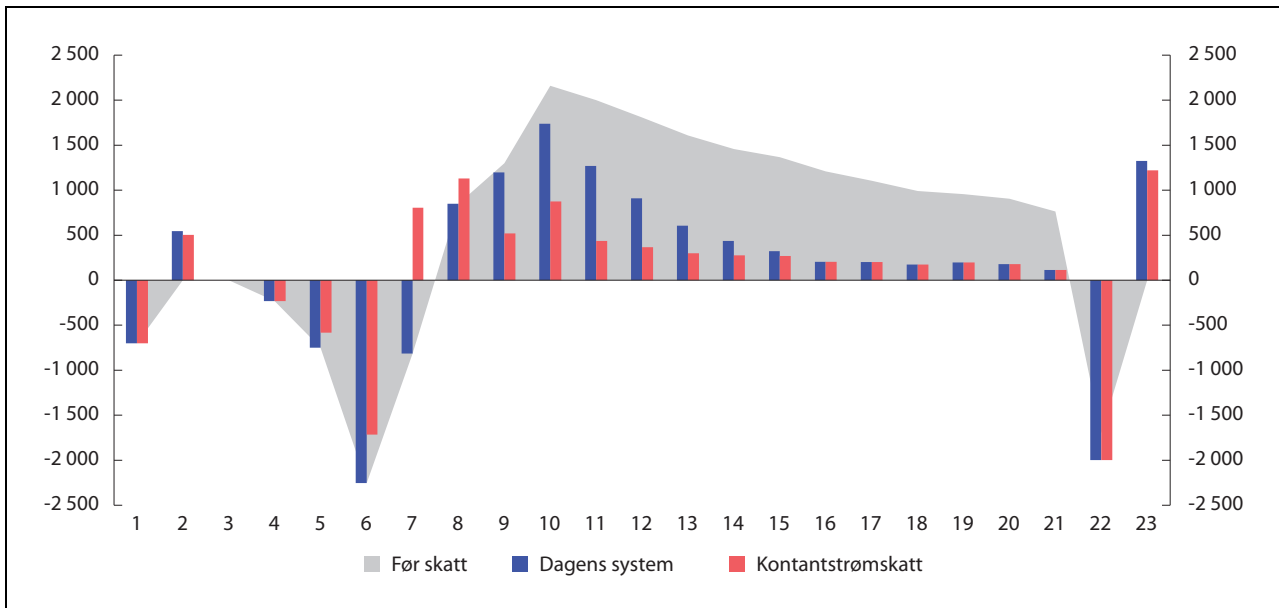
I høringssvar fra *Concedo AS, Longboat Energy AS, Mime Petroleum AS, One-Dyas Norge AS, Pandion Energy AS, Source Energy AS og Wellesley Petroleum AS* (fellesuttalelse) pekes det på at fradragmuligheten i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet for avslutningskostnader bør sikres ved tidsubegrenset tilbakeføringsadgang. Lignende synspunkter er fremmet i høringssvar fra *Den norske Revisorforening, Advokatfirmaet Harboe & Co, Lime Petroleum AS og Norsk Industri*.

Oljedirektoratet påpeker at bortfall av opphørsrefusjon i skatten på alminnelig inntekt kan medføre tidligere nedstengning og vanskeliggjøre transaksjoner i halefasen.

Statistisk sentralbyrå er derimot enig i vurderingene i høringsnotatet om at når beregnet selskapskatt kommer til fradrag i særskattegrunnlaget, bortfaller begrunnelsen for særordningene for underskudd i alminnelig inntekt.

Forslaget i høringen om avvikling av særordninger for underskudd vil medføre noe strammere vilkår for selskaper som går med underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Bakgrunnen var at forslaget til ny samvirkning, som langt på vei fastholdes i denne proposisjonen, fjerner behovet for slike særordninger. Da bør reglene for fremføring av underskudd og dekning av endelige tap være mest mulig like de som gjelder for annen næringsvirksomhet. Petroleumsvirksomhet er en særlig lønnsom virksomhet. **D e p a r t e m e n t e t** ser ikke at det foreligger en god begrunnelse for at petroleumsvirksomhet skal ha lempeligere vilkår for underskudd i alminnelig inntekt enn annen virksomhet. Departementet foreslår dermed at særordningene for underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet oppheves, jf. gjeldende regler i petroleumsskatteloven § 3 c annet til femte ledd.

I høringsinnspillene er det lagt særlig vekt på hensynet til letevirksomhet og kostnader ved avslutning av virksomhet, og disse forholdene



Figur 5.1 Illustrasjon av skatteeffekter fra leting til utbygging og produksjon. Kontantstrøm før og etter skatt per år i prosjektperioden. Mill. kroner. Løpende priser

Kilde: Finansdepartementet

omtales derfor nærmere i de påfølgende avsnittene.

Enkelte høringsinstanser peker på at fjerningen av særordningene i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet kan ha uheldige virkninger for leteselskaper. Som påpekt i høringsnotatet kan endringene innebære at rene leteselskaper, som i dag har leterefusjon i både særskatt og skatt på alminnelig inntekt, isolert sett får noe svekket likviditet på kort sikt. Med forslaget vil imidlertid særskattesatsen teknisk økes fra 56 til 71,8 pst., noe som øker skatteverdien av refusjonen av underskudd i særskattegrunnlaget. Samlet skatte-refusjon vil dermed kun bli redusert fra 78 til 71,8 pst. av letekostnadene. Den resterende delen av fradragsverdien (6,2 pst.) får selskapene utnyttet når underskuddet i alminnelig inntekt benyttes mot senere overskudd.

Videre kan leteselskaper, etter å ha gjort et funn, kunne gå over i investeringsfasen hvor de vil ha nytte av umiddelbar utgiftsføring og utbetalingsordningen for skatteverdien av underskudd i særskatten. Dette er illustrert ved et forenklet eksempel i figur 5.1. I eksemplet pådrar selskapet seg en letekostnad som refunderes ved skatteoppgjøret i slutten av år 2. Skatterefusjonen med forslaget vil være litt lavere (71,8 pst.) enn med dagens regler (78 pst.). Deretter starter utbyggingen av et funn, og selskapet vil med forslaget årlig få utbetalt 71,8 pst. av drifts- og investeringskostnader fremfor å måtte fremføre kostnadene med

dagens regler. Selskapets akkumulerte kapitalbehov de første syv årene vil mer enn halveres i dette eksemplet. De påfølgende årene vil selskapets kontantstrøm etter skatt reduseres som følge av at avskrivninger og friinntekt bortfaller og det ikke lenger er noe underskudd fremført fra tidligere år som reduserer særskattegrunnlaget. Eksemplet illustrerer at forslaget som helhet vil styrke likviditeten for selskaper i oppbyggingsfasen om en ser på virkningen over noen år. Det presiseres at eksemplet er stilisert for å få frem skatteeffektene og ikke er ment å gi et nøyaktig eller dekkende bilde av tidsforløpet for konkrete investeringsprosjekter på sokkelen.

Flere høringsinstanser har særlig trukket frem forslagets virkning på fradraget for nedstengnings- og fjerningskostnader i alminnelig inntekt. I petroleumsvirksomhet kan kostnader ved nedstengning og fjerning være betydelige. Med forslaget vil selskapene få refundert 71,8 pst. av slike kostnader gjennom særskatten. Den resterende skatteverdien av fradraget i alminnelig inntekt (6,2 pst.) vil refunderes når/dersom selskapet har positiv alminnelig inntekt. For et selskap som ikke har annen inntekt enn inntekter fra det aktuelle feltet som stenges ned, kan skatterefusjonen for fjerningskostnader dermed bli noe lavere, som illustrert i det siste året i figur 5.1.

Mange selskaper vil imidlertid ha andeler i flere felt. I så tilfelle kan nedstengnings-/fjerningskostnader fra ett felt samordnes mot inntek-

ter fra andre felt. Petroleumsselskaper vil også fortsatt kunne benytte de generelle reglene i skatteloven om skattemessig fusjon. Negativ alminnelig inntekt i ett selskap kan samordnes mot positiv alminnelig inntekt i et fusjonert selskap, forutsatt at utnyttelse av skatteposisjonen ikke er det overveiende motivet for transaksjonen, jf. skatteloven § 13-3 og punkt 5.6.1 nedenfor. For selskaper med lønnsom landaktivitet kan negativ alminnelig inntekt i sokkeldistriktet også benyttes til å redusere positiv alminnelig inntekt i landdistriktet. Videre kan selskaper ved opphør av virksomhet benytte hovedregelen i skatteloven om tilbakeføring av underskudd mot overskudd de to foregående årene, jf. skatteloven § 14-7. Ved tilbakeføring av underskudd vil alminnelig inntekt og beregnet selskapsskatt reduseres i det aktuelle inntektsåret gjennom endret skattefastsetting. Redusert beregnet selskapsskatt vil øke særskattegrunnlaget og utlignet særskatt samme år.

Petroleumsselskapene har altså flere muligheter til å få utnyttet den resterende delen av fradraget for nedstengnings- og fjerningskostnader i alminnelig inntekt, slik andre selskaper har. Også selskaper som driver annen form for næringsvirksomhet, kan ha store ubenyttede fradrag fra nedstengning/opprydning eller mislykkede investeringer og underskudd i løpet av de siste årene av virksomheten. Det er vanskelig å begrunne at en lønnsom virksomhet som petroleumsvirksomhet har behov for særlig gunstige vilkår i skatten på alminnelig inntekt ved avslutning av aktivitet.

Departementet foreslår på bakgrunn av vurderingene ovenfor ingen særregler i alminnelig inntekt for kostnader til nedstengning og fjerning.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 3 c.

5.5.3 Avskrivninger

I alminnelig inntekt bør utgangspunktet være at avskrivninger for driftsmidler følger det økonomiske verdifallet. På den måten likebehandles investeringer i ulike næringer skattemessig, jf. punkt 5.1.2. I dag er avskrivningene for mange driftsmidler i petroleumsvirksomheten raskere enn det som har blitt anslått som økonomisk verdifall. Avskrivningene kan også påbegynnes fra og med det året kostnadene er pådratt, mens hovedregelen i skatteloven er at avskrivninger først kan påbegynnes fra og med det året driftsmidlet er levert eller ferdigstilt.

Departementet foreslo i høringsnotatet ingen endringer i avskrivningsreglene i alminnelig inntekt.

Statistisk sentralbyrå stiller spørsmål ved om det burde være en lengre avskrivningsperiode enn seks år. Det pekes på at dette er mye kortere enn det som kan anslås som økonomisk verdifall av realkapitalen i olje- og gasssektoren. Det vises til at skip/fartøy til sammenligning har en avskrivningsperiode på 10 år.

Departementets forslag er i denne omgang konsentrert om endringer i særskatten, og departementet har ikke vurdert endringer i avskrivningsreglene i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Avskrivningene fortsetter dermed å følge reglene i petroleumsskatteloven § 3 b eller skatteloven avhengig av hvilke driftsmidler det gjelder.

5.5.4 Vurdering av todelingen av dagens alminnelige inntekt

I dag er petroleumsselskapenes alminnelige inntekt delt i to: Alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og alminnelig inntekt i landdistriktet. Ved større grad av skattemessig likebehandling av alminnelig inntekt i de to grunnlagene kan det stilles spørsmål ved om det fortsatt er hensiktsmessig å operere med en todeling. Administrativt vil det kunne være forenklende å slå grunnlagene sammen.

Det er imidlertid flere forhold som måtte vurderes dersom skattegrunnlagene skulle slås sammen. Med kun ett grunnlag måtte en tatt stilling til om regler som i dag kun gjelder alminnelig inntekt i landdistriktet (f.eks. konsernbidrag), også skal gjelde for et eventuelt nytt felles grunnlag, og regler som gjelder flytting mellom de to grunnlagene vil falle bort. Med ett felles grunnlag vil det også oppstå spørsmål om hvilke skattebeløp som skal overføres til Statens pensjonsfond utland. I dag er det summen av særskatt og skatten på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet som inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten og overføres fondet.

Norsk olje og gass mener todelingen av dagens grunnlag bør utredes nærmere slik at petroleumsselskapene på lik linje med andre selskaper kan konsolidere sine inntekter fra ulike virksomheter og selskaper. Norsk olje og gass skriver at utfordringen knyttet til hvilke skattebeløp som skal overføres til Statens pensjonsfond utland, kan løses gjennom egne regler, f.eks. ved å benytte det beregnede selskapsskattegrunnlaget som uansett må utarbeides for å beregne fradraget i særskattegrunnlaget.

Enkelte høringsinstanser peker på at petroleumsselskaper ikke har samme mulighet til å yte

eller motta konsernbidrag. Departementet viser til at konsernbidrag er en ordning som gir mulighet for å utjevne skatt mellom selskaper i samme skattekonsern. En vurdering av muligheten for konsernbidrag bør ev. gjøres sammen med en vurdering av om alminnelig inntekt for petroleumsselskapene fortsatt bør deles i to, eller om det bør være ett felles grunnlag.

Skatteetaten skriver i sitt hørings svar at det kan være naturlig å utrede om tiden er kommet for å fjerne mulighetene for overføringer av inntekter og fradrag i alminnelig inntekt mellom særskattepliktig virksomhet og annen virksomhet (såkalt «ring-fencing»). Dette henger imidlertid sammen med at Skatteetaten argumenterer for kontantstrømskatt også i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, jf. punkt 5.1.2.

Departementet fastholder vurderingen av at en sammensmeltning av alminnelig inntekt i sokkel- og landdistriktet vil være en systemendring som måtte utredes nærmere før den eventuelt kunne iverksettes. Departementet foreslår derfor ikke endringer på dette punktet og viderefører et system der alminnelig inntekt består av to deler, alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og alminnelig inntekt i landdistriktet.

5.6 Øvrige forslag til endringer

5.6.1 Forslagets innvirkning på petroleumsskatteloven § 10

Etter petroleumsskatteloven § 10 kreves Finansdepartementets samtykke til de skattemessige virkningene av direkte og indirekte overdragelser av utvinningstillatelser. Formålet er å motvirke at skattereglene gir insentiver eller disinsentiver til overdragelser på kontinentalsokkelen, samtidig som staten ikke skal lide et proveny tap utelukkende som følge av at utvinningstillatelser overdras til nye rettighetshavere. Departementet kan sette vilkår for samtykket og herunder fravike de alminnelige bestemmelsene i skatteloven. Det er fastsatt en forskrift der samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 gis for visse standardtransaksjoner og på de vilkår som følger av forskriften, jf. forskrift 1. juli 2009 om samtykke til overdragelse av tillatelse og interesseoverføring etter petroleumsskatteloven § 10 (§ 10-forskriften). Overdragelser som faller utenfor forskriften, krever individuelt samtykke. Det er et siktemål at behandlingen av overdragelser i størst mulig grad skal skje med grunnlag i § 10-forskriften.

Ved overdragelser av enkelttillatelse eller samlet utvinningsvirksomhet er standardreguleringen

at kontantvederlag behandles på «etter skatt»-basis. Det vil si at vederlaget ikke er skattepliktig inntekt for selger, og at kjøper ikke kan kreve fradrag for kjøpesummen. Skatteposisjoner knyttet til tillatelsen eller virksomheten (typisk avskrivnings- og friinntektsgrunnlag for § 3 b-driftsmidler) overføres fra selger til kjøper med skattemessig kontinuitet. Ved overdragelse av samlet virksomhet med underskudd og ubenyttet friinntekt kan selger velge å overføre underskuddet og ubenyttet friinntekt sammen med tilhørende virksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 3 c tredje ledd og § 5 sjette ledd. Alternativt kan selger beholde underskudd og ubenyttet friinntekt i selskapet og kreve utbetaling av skatteverdien av underskuddet ved opphør av den særskattepliktige virksomheten, jf. § 3 c fjerde ledd og § 5 syvende ledd. Fusjon eller fisjon av særskattepliktig virksomhet som følger reglene i skatteloven kapittel 11, kan skje med skattemessig kontinuitet. Reguleringen av skatteeffekter etter petroleumsskatteloven § 10 gjelder både i grunnlaget for særskatt og i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet.

I høringsnotatet foreslo departementet å utbetale årlig skatteverdien av underskudd i særskattegrunnlaget. Departementet foreslo videre en sekvensiell løsning for samvirkningen mellom skatt på alminnelig inntekt og særskatt, og uttalte at alminnelig inntekt bør gjøres mest mulig lik for petroleumsselskapene som for annen næringsvirksomhet. Det ble blant annet foreslått at overføring av udekket underskudd i alminnelig inntekt ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon etter særreglene i petroleumsskatteloven skal opphøre. For øvrig inneholdt ikke høringsnotatet nærmere omtale av den skattemessige behandlingen av overdragelser etter petroleumsskatteloven § 10.

Flere høringsinstanser har synspunkter når det gjelder petroleumsskatteloven § 10.

Skatteetaten skriver at «[d]et er behov for å klargjøre hvordan § 10-transaksjoner skal behandles etter innføring av nytt petroleumsskattesystem. Når selskapene mister retten til å fremføre underskudd i ordinært grunnlag sokkel med renter, samt mister retten til opphørsrefusjon, vil man ikke lenger oppnå likebehandling av selskaper i ulik skatteposisjon. Dette vil gi insentiver til å overdra lisensandeler fra selskaper utenfor skatteposisjon til selskaper i skatteposisjon. Et spørsmål er om praksisen med å nøytralisere for forskjeller i skatteposisjon da skal gjeninnføres. Etter kontorets syn er ikke dette ønskelig, siden det vil være veldig ressurskrevende. Uten slik nøytralisering vil man imidlertid kunne forvente en rekke

rent skattemotiverte lisensoverdragelser. Det kan stilles spørsmål om det da ikke vil være mer hensiktsmessig å innføre skatteregler som sikrer likebehandling, som f.eks. full kontantstrømskatt i begge grunnlag. Selskapene vil da kunne oppnå de samme skattefradragene uten å måtte foreta lisensoverdragelser. Det er videre behov for å avklare hvorvidt høringsforslaget er ment å innebære endret behandling av ordinært grunnlag sokkel ved § 10-transaksjoner. Skal f.eks. gjeldende regler for overføring av skatteposisjoner i ordinært grunnlag videreføres, eller er reglene tenkt å gjøres mer lik de som gjelder for øvrige næringer?».

Norsk olje og gass uttaler blant annet at formålet med petroleumsskatteloven § 10 er å motvirke skattemessige insentiver eller disinsentiver til overdragelser av utvinningstillatelser mv. på norsk sokkel. Samtidig skal reglene sikre at staten ikke lider et provenytnap utelukkende som følge av at utvinningstillatelser overdras direkte eller indirekte til nye rettighetshavere. Ved omlegging til en kontantstrømskatt er det sentralt at kontinuitetsprinsippet etter petroleumsskatteloven § 10 videreføres også med virkning for selskapsskatten. *Norsk olje og gass* mener videre at selskapene må ha anledning til å overføre underskudd ved samlet realisasjon av utvinningstillatelser eller fusjon. Dersom departementet avviker disse lovfestede ordningene, må selskapene uansett gis anledning til å søke om samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 til overføring av underskudd for å sikre verdien av slike skatteposisjoner. *Norsk olje og gass* mener dette er viktig for å sikre at endringene i petroleumsskatteloven ikke medfører skattemessige insentiver eller disinsentiver knyttet til overføring av virksomhet, og at samfunnsøkonomiske tiltak blir gjennomført uten påvirkning av skatt.

Lime Petroleum AS forutsetter at hovedtrekkene i dagens § 10-ordning videreføres med nødvendige tilpasninger til en kontantstrømskatt. Det er viktig at selskapene har forutberegnelighet i en eventuell overgangsfase mellom nytt og gammelt skattesystem, og da mange transaksjoner vil ha effektiv dato 1. januar 2022, er det etter *Lime Petroleum AS* sitt syn viktig at departementet klargjør hvilke prinsipper som skal gjelde fremover, herunder utarbeider og sender på høring forslag til endringer i § 10-forskriften. Hvis overføring skjer som ledd i en § 10-transaksjon på «etter skatt»-basis, ser *Lime Petroleum AS* det som prinsipielt ubetenkelig å videreføre dagens årelange praksis hvor selskapene kan overføre udekket underskudd som ledd i samlet realisasjon

av virksomheten på norsk sokkel. En slik adgang vil i praksis ofte være et selskaps eneste mulighet til å nyttiggjøre seg underskuddet. Selskapet mener at departementets begrunnelse om at «selskapsskattegrunnlaget bør gjøres mest mulig likt for petroleumsselskapene som for øvrig næringsvirksomhet», ikke er et tilstrekkelig argument for innstramningen. Det vises til at både risikobildet og kapitalbehovet er vesentlig annerledes på sokkelen enn på land.

I denne proposisjonen viderefører departementet forslaget om å utbetale underskudd i særskattegrunnlaget årlig, jf. punkt 5.2. Det samme gjelder ubenyttet friinntekt. Det oppstår da ikke spørsmål om å overføre eventuelt underskudd eller ubenyttet friinntekt i grunnlaget for særskatt til kjøper ved overdragelse av samlet utvinningsvirksomhet eller fusjon. For øvrig mener departementet at hensynene bak petroleumsskatteloven § 10 tilsier at gjeldende standardregulering med «etter skatt»-vederlag og skattemessig kontinuitet, jf. praksis ved enkeltsaksbehandling og etter § 10-forskriften, bør videreføres i *særskattegrunnlaget* (71,8 pst). Ved fusjon og overføring av virksomhet gjelder dette i utgangspunktet også den generelle skatteposisjonen *beregnet selskapsskatt*, jf. forslag til petroleumsskatteloven § 5 femte ledd.

Videre opprettholder departementet i denne proposisjonen forslaget om en sekvensiell løsning for samvirkningen mellom skatt på alminnelig inntekt og særskatt, jf. punkt 5.3. Departementet mener også at alminnelig inntekt bør være mest mulig lik for petroleumsvirksomhet som for øvrig næringsvirksomhet, jf. punkt 5.5.2.

Utgangspunktet i den alminnelige skatteretten ved overdragelser av eiendeler og virksomheter er realisasjonsbeskatning. I skatteloven kapittel 11 finnes likevel regler som gir viktige unntak fra utgangspunktet, og som går ut på at visse overdragelser og omorganiseringer kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet. For å likebehandle petroleumsvirksomhet med annen næringsvirksomhet kunne ett alternativ være å la disse generelle reglene få anvendelse i alminnelig inntekt ved overdragelser og omorganiseringer også innenfor særskattepliktig virksomhet, dvs. i stedet for den særlige skattebehandlingen som i dag følger av petroleumsskatteloven § 10. Etter departementets syn ville dette gi et svært komplisert system, med helt ulike regler og vurderingstemaer i henholdsvis særskattegrunnlaget og alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Departementet foreslår i stedet som utgangspunkt å videreføre gjeldende praksis og forskriftsregulering i medhold av

petroleumsskatteloven § 10, også i *alminnelig inntekt* i sokkeldistriktet. Det betyr at hovedregelen etter § 10 fortsatt skal være «etter skatt»-behandling av vederlag og skattemessig kontinuitet i begge skattegrunnlagene, jf. gjeldende «standardregulering».

For å gi bedre samsvar med reglene i den generelle skatteretten foreslås likevel et unntak fra dette utgangspunktet når det gjelder alminnelig inntekt i sokkeldistriktet. Som omtalt i punkt 5.5.2 bortfaller retten i alminnelig inntekt til å fremføre underskudd med rente og utbetaling av skatteverdien av underskudd ved opphør av særskattepliktig virksomhet. Selskapene kan da ha insentiver til å foreta transaksjoner for å utnytte underskuddet på annen måte. I den generelle skatteretten er det gitt en bestemmelse i skatteloven § 13-3 som skal motvirke enkelte skattemotiverte transaksjoner. Regelen innebærer blant annet at adgangen til å utnytte en generell skatteposisjon (typisk underskudd) kan bortfalle dersom en fusjon, omorganisering mv. hovedsakelig er skattemotivert.

Departementet mener at skatteloven § 13-3 bør kunne anvendes i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet for overdragelser som omfattes av petroleumsskatteloven § 10. Det skal gjelde selv om departementet har gitt samtykke til transaksjonen etter § 10 i enkeltvedtak eller etter forskriften. Det betyr at et særskattepliktig selskap kan miste retten til å utnytte en generell skatteposisjon (underskudd mv.) i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet dersom vilkårene i skatteloven § 13-3 er oppfylt i det konkrete tilfellet. Det er skattemyndighetene (Oljeskattekontoret) som i tilfelle anvender skatteloven § 13-3 ved skattefastsettingen. Dersom et selskap ønsker å avklare forholdet før transaksjonen gjennomføres, kan det anmode om en bindende forhåndsuttalelse etter de alminnelige reglene i skatteforvaltningsloven § 6-1. Etter departementets syn er en slik løsning i tråd med hensynene bak petroleumsskatteloven § 10 ved at en reduserer et viktig insentiv til skattemotiverte overdragelser.

Med departementets forslag skal skatteposisjoner knyttet til eiendeler som overdras (avskrivning mv.), som utgangspunkt overføres med skattemessig kontinuitet i alminnelig inntekt. Det kan da i noen grad foreligge insentiver eller disinsentiver til å overføre tillatelser mellom selskaper som er henholdsvis i og utenfor skatteposisjon. Overdragelsen påvirker tidspunktet for fradrag- eller inntektsføring av fremtidige inntekts- og kostnadsstrømmer knyttet til tillatelsen (herunder

eventuelt vederlag som består i dekning av fremtidige kostnader på tillatelsen, jf. § 10-forskriften §§ 4 og 5). Forslaget om avvikling av gjeldende særordninger om rentefremføring, lete- og opphørsrefusjon, jf. punkt 5.5.2, vil dermed generelt føre til noe ulik skattebehandling i alminnelig inntekt for petroleumsselskaper avhengig av skatteposisjon. Slike skatteeffekter oppstår også i alminnelig inntekt for annen næringsvirksomhet.

Et spørsmål er om en skal nøytralisere denne effekten for petroleumsvirksomhet ved nåverdi-beregninger slik en gjorde tidligere ved behandlingen av overdragelser etter petroleumsskatteloven § 10. Dette var en svært krevende ordning å administrere, og den kunne gi vilkårlige resultater avhengig av hvilke forutsetninger som ble lagt til grunn for beregningene. Målet de senere årene har vært å forenkle behandlingen av saker etter § 10 slik at overdragelser i størst mulig grad følger generelle regler, jf. § 10-forskriften. Departementet mener dessuten at skatten på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet bør være mest mulig lik den andre næringer står overfor. Slike beregninger foretas ikke ved overdragelser av eiendeler i næringsvirksomhet for øvrig. Det vises også til at selskapene uansett får dekket 71,8 pst. av sine kostnader gjennom fradrag og ev. årlig utbetaling i særskattegrunnlaget. Den resterende delen av fradragets verdien utgjør 6,2 pst. Selv om det kan oppstå en nåverdieffekt i alminnelig inntekt ved slike transaksjoner, antas den ikke å være så vesentlig at en bør gå bort fra den langt enklere løsningen som foreslås her. Den foreslåtte løsningen vil etter departementets oppfatning fortsatt ivareta de overordnede hensynene som ligger til grunn for § 10-ordningen.

Omleggingen til en kontantstrømskatt i særskatten skal etter forslaget tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2022. Departementet foreslår at Skatteetaten (Oljeskattekontoret) skal kunne anvende skatteloven § 13-3 på overdragelser som krever samtykke etter petroleumsskatteloven § 10, med virkning for overdragelser der samtykke etter § 10 er gitt fra og med 8. april 2022, som er dato for fremleggelsen av proposisjonen. Det gjelder uavhengig av om samtykket er gitt i individuelt vedtak eller etter § 10-forskriften. Hvis Stortinget slutter seg til forslagene i denne proposisjonen, vil departementet endre § 10-forskriften og sette vilkår i individuelle samtykker i tråd med omtalen på dette punktet. Departementet antar uansett at det vil være aktuelt å anvende skatteloven § 13-3 i et begrenset antall saker.

5.6.2 Særregler om realisasjon eller uttak av § 3 b-driftsmiddel

Petroleumsskatteloven §§ 3 f og 5 femte ledd har særregler om realisasjon og uttak av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b. Reglene skal sikre symmetrisk behandling av avskrivninger og friinntekt hos kjøper og realisasjonsbeskatning hos selger. Reglene innebærer også at selger ikke får friinntekt for mer enn det som tilsvarer selgerens faktiske investeringer i petroleumsvirksomheten. Overdragelse av § 3 b-driftsmiddel skjer normalt sammen med tilhørende tillatelse og skattleggingen reguleres i praksis av petroleumsskatteloven § 10, jf. punkt 5.6.1. For å opprettholde regler om symmetrisk skattlegging hos kjøper og selger foreslår departementet likevel å tilpasse petroleumsskatteloven § 5 til de foreslåtte endringene. Det foreslås at gevinst eller tap ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i § 3 b, skal inntektsføres eller fradragsføres i realisasjonsåret i grunnlaget for særskatt.

Når friinntekten oppheves og driftsmidler ikke kvalifiserer til friinntekt, er det ikke lenger behov for generelle regler om tilbakeføring av friinntekt hos selger ved realisasjon, jf. gjeldende § 5 femte ledd i petroleumsskatteloven. Det vil likevel kunne forekomme realisasjon eller uttak fremover av driftsmidler som har fått friinntekt før 2020 i medhold av gjeldende regler i petroleumsskatteloven § 5 og etter petroleumsskatteloven § 11. Ved realisasjon mv. av disse driftsmidlene (utenfor petroleumsskatteloven § 10) bør det fortsatt skje en inntekts- eller fradragsføring av beregnet friinntekt tilsvarende de reglene som gjelder i dag. Departementet foreslår at regler om dette tas inn i petroleumsskatteloven § 11 for driftsmidler som er pådratt fra og med 1. januar 2020, og har fått beregnet friinntekt etter denne bestemmelsen. Videre foreslås tilsvarende regler i overgangsbestemmelse om inntekts- og fradragsføring av friinntekt ved realisasjon mv. av driftsmidler pådratt til og med 2019 (2021 for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum), se punkt 5.7.3. Av forenklingshensyn vil departementet foreslå å oppheve tidligere overgangsbestemmelse om realisasjon i kapittel VIII i petroleumsskatteforskriften.

Det vises til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 5 fjerde ledd, 11 femte ledd og overgangsbestemmelse.

5.6.3 Leie av produksjonsinnretning

I høringsnotatet ble det foreslått å oppheve forskrift av 18. august 1998 nr. 819 om særlig skattemessig behandling av leie av flyttbare produksjonsinnretninger på kontinentalsokkelen. Forskriften ble innført med virkning fra 1997 og har ikke vært benyttet.

I høringen kom det ingen innspill om forslaget til oppheving av denne forskriften.

Departementet foreslår dermed å avvikle denne forskriften. Omlagging til kontantstrømskatt i særskatten vil bidra til lik skatteverdi av fradrag i særskattegrunnlaget siden både driftskostnader og investeringer som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 b, utgiftsføres umiddelbart. Departementet foreslår derfor at petroleumsskatteloven § 3 i og forskrift 18. august 1998 nr. 819 om skattemessig behandling av leie av flyttbar produksjonsinnretning på kontinentalsokkelen oppheves. Departementet foreslår også å oppheve henvisningen til petroleumsskatteloven § 3 i i petroleumsskatteloven § 3 d tredje ledd nr. 3.

Det vises til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 3 d og 3 i.

5.7 Overgangsregler

5.7.1 Urealiserte valutagevinster og -tap

I høringsnotatet ble det vurdert å innføre overgangsregler for urealiserte valutagevinster og -tap, som følge av at selskapene, gitt nye regler, vil kunne få skattemessige insentiver til å fremskynde realiseringen av valutatap og utsette realiseringen av valutagevinster. Ved å sikre at tapene fordeles mellom sokkel og land etter gamle regler, mens gevinstene fordeles etter nye regler, vil selskapene kunne oppnå en stor skattebesparelse.

En mulig overgangsregel som ble presentert i høringsnotatet, går ut på å legge til grunn at alle urealiserte gevinster og tap pr. 31. desember 2021 skal inntektsføres/fradragsføres i inntektsåret 2021. Da vil tap og gevinster for alle valutaposter inngå i skatteberegningen for 2021, altså før en går over til de foreslåtte skattereglene for 2022. Dette vil eventuelt være aktuelt for valutaeffekter knyttet til langsiktig rentebærende gjeld som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd, og hvor det føres en separat omvurderingskonto, jf. petroleumsskatteforskriften § 19. Ved en slik overgangsregel vil man for senere inntektsår måtte holde oversikt over hvilke gevinster/tap som allerede er inntektsført/fradragsført. Departementet ba om innspill til slike overgangsregler.

Tre av høringsinstansene ga innspill til overgangsregler knyttet til urealiserte valutagevinster og -tap.

Advokatforeningen uttalte i sitt høringssvar at de ikke kunne se at det er påkrevet med særskilte overgangsregler knyttet til urealiserte valutaposter. *Norsk olje og gass* mener behovet for slike overgangsregler er svært begrenset etter implementeringen av de midlertidige reglene som ble innført i 2020.

Skatteetaten vurderer også behovet for en overgangsregel knyttet til valuta i sitt høringssvar. Skatteetaten peker på at både de midlertidige reglene og at færre sakkelskaper de senere årene tar opp lån i utenlandsk valuta, begrenser hvor stor andel av urealisert valutatap som kan henføres til sakkelen i 2021. Videre uttaler etaten at det synes å være mindre behov for slike overgangsregler, og at man i så fall må vurdere ulempen ved å innføre et kompliserende element i regelverket opp mot provenyeffekten.

Departementet er enig i merknadene fra høringsinstansene og foreslår å ikke gå videre med overgangsregler knyttet til urealiserte valutaposter.

5.7.2 Utbetaling av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år

Departementet foreslår at skatteverdien av underskudd, både i alminnelig inntekt i sakkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt, og ubenyttet friinntekt fremført fra inntektsårene 2002 til 2019 utbetales. Utbetalingen foreslås å reguleres i en overgangsregel.

I høringen foreslo departementet at utbetalingen skulle skje ved skatteoppgjøret for inntektsåret 2022.

Advokatforeningen og *Lime Petroleum AS* uttaler i høringen at det burde være ubetenkelig å utbetale historiske underskudd i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2021. *Norsk olje og gass* mener også det er mest naturlig om utbetalingen skjer i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2021.

Departementet fastholder forslaget om at utbetalingen først bør skje ved skatteoppgjøret for inntektsåret 2022, som er det første inntektsåret de nye reglene vil gjelde for.

Departementet viser til forslag til overgangsregel.

5.7.3 Friinntekt

Det kan fortsatt beregnes friinntekt etter de ordinære reglene i petroleumsskatteloven § 3 b annet punktum for utgifter til driftsmidler pådratt til og med inntektsåret 2019. Departementet legger videre til grunn at utgifter til driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum ikke er omfattet av de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11². For sistnevnte driftsmidler kan det fortsatt beregnes friinntekt for utgifter pådratt til og med inntektsåret 2021. Når de ordinære reglene om friinntekt oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2022, er det behov for å regulere slik friinntekt i overgangsbestemmelse.

Det vises til punkt 5.3 om tilpasning av friinntektssatsen, punkt 5.2.1 om årlig utbetaling av skatteverdien av ubenyttet friinntekt og punkt 5.2.3 om adgang til å pantsette kravet på utbetaling av denne skatteverdien. Regler om inntekts- eller fradragsføring av beregnet friinntekt ved realisasjon og uttak av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b (utenfor petroleumsskatteloven § 10) er behandlet i punkt 5.6.2. Videre er det presisert i overgangsbestemmelse at slik friinntekt ikke skal inngå i grunnlaget for beregnet selskapsskatt etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd.

Departementet viser til forslag til overgangsregler.

5.8 Forskriftsendringer

Det er gitt flere forskrifter til petroleumsskatteloven. Forskriftene til petroleumsskatteloven må tilpasses endringene som foreslås i denne proposisjonen. Videre må forskrift 18. august 1998 nr. 819 om særlig skattemessig behandling av leie av flytbare produksjonsinnretninger på kontinental-sakkelen, oppheves, jf. punkt 5.6.3.

5.9 Behandling av særskatten i skatteavtaler med andre stater

Norsk skatt på petroleumsinntekt er omfattet av flere av Norges avtaler med andre stater for å unngå dobbeltbeskatning. Ved en omlegging av særskatten med regler som i større grad avviker fra vanlig selskapsskatt, kan det bli behov for en nærmere avklaring med relevante avtalepartnere

² Ett selskap har tatt ut stevning og bestrider dette.

hvorvidt avtalenes materielle bestemmelser om beskatningsrett fortsatt bør og skal ha anvendelse på særskatten. Denne vurderingen må i første omgang gjøres på norsk side. Departementet ser det ikke som aktuelt å la andre staters regler for behandling av norsk petroleumsinntekt avgjøre hvordan Norges internrettslige lovgivning om skattlegging av inntekt fra petroleumsutvinning på norsk kontinentalsokkel utformes.

Skattesystemet som skal sikre statens andel av grunnrenten fra kontinentalsokkelen, må utformes

slik Stortinget anser det mest tjenlig. I skatte-lovens alminnelige bestemmelser er inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet unntatt fra skatteplikt for norske personer og selskaper. I andre land kan situasjonen være annerledes. Hvordan den norske særskatten og skattlegging av petroleumsutvinning for øvrig bør behandles i skatteavtalene, kan best vurderes konkret i forhold til de relevante bilaterale avtalereelasjoner blant annet i lys av om det foreligger aktuell eller potensiell fare for dobbeltbeskatning.

6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Omleggingen til en kontantstrømskatt vil gjøre særskatten nøytral og dermed gi bedre samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger av lønnsomhet. Investeringer som er lønnsomme før særskatt, vil også være lønnsomme etter særskatt, og omvendt.

Umiddelbar fradragsføring av investeringskostnader vil redusere provenyet de første årene, men øke provenyet på lengre sikt. Provenyreduksjonen i 2022 anslås til om lag 45 mrd. kroner påløpt. Av dette utgjør om lag 39 mrd. kroner virkningen av den umiddelbare utgiftsføringen i særskattegrunnlaget i 2022, mens den resterende virkningen på om lag 6 mrd. kroner skyldes utbetalingen av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år. Den bokførte effekten anslås til halvparten av den påløpte. Dette er en betydelig styrking av selskapenes likviditet på kort sikt.

Etter hvert vil skatteinnbetalingene øke som følge av at avskrivninger, friinntekt og fradrag for finanskostnader i særskattegrunnlaget faller bort.

Utbetalingen av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år vil ikke ha noen langsiktig provenyeffekt, ettersom selskapene uansett har sikkerhet for den fulle verdien av fradragene med dagens regler, både gjennom fremføring med rentetillegg og ev. refusjon av skatteverdien ved opphør av virksomheten på sikkelen.

Omleggingen til umiddelbar utgiftsføring vil gi en provenyøkning over tid som følge av at nåverdien av dagens investeringsfradrag overstiger nåverdien av den umiddelbare utgiftsføringen. Omleggingen anslås å gi en provenyøkning over tid på om lag 7 mrd. kroner målt som nåverdi, knyttet til investeringer som foretas i 2022. Dette er en statistisk beregning, det vil si at det ikke tas hensyn til eventuelle atferdsendringer som følge av skatteendringene, f.eks. endringer i selskapenes investeringsatferd. Provenyanslagene tar utgangspunkt i de siste investeringsanslagene. Etter hvert som flere investeringer vil omfattes av de nye, ordinære reglene fremfor de midlertidige reglene, vil den beregnede provenyøkningen over tid bli høyere.

Det er i beregningen lagt til grunn at sikre skattefradrag verdsettes med risikofri rente.

Flere petroleumsselskaper har tidligere oppgitt at de verdsetter fremtidige skattefradrag sammen med øvrig kontantstrøm med et høyt risikojustert avkastningskrav, jf. kapittel 2. Verdien av sikre fremtidige fradrag med dagens skatteregler vil i så fall undervurderes. Om forslaget fremstår som en skatteskjerpelse eller ikke for selskapene, vil da avhenge av hvor høyt avkastningskrav de benytter til å verdsette fremtidige skattefradrag.

Statens inntekter fra skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland. Provenyendringen påvirker dermed ikke det oljekorrigerte budsjettet for 2022. På sikt vil provenyet og kontantstrømmen som overføres til fondet øke, og dermed vil også handlingsrommet i budsjettet etter hvert øke.

Omleggingen har administrative konsekvenser for skattemyndighetene og skattyterne. Skattemeldingen og systemene til skattemyndighetene må tilpasses omleggingen. Videre må skatteetaten ta hensyn til at investeringer i en periode kan falle inn under tre ulike regelsett (dagens ordinære regler, midlertidige regler og nye ordinære regler). Skattyternes veiledningsbehov og kontrollarbeidet hos skattemyndighetene vil trolig derfor midlertidig øke.

Landsforeningen i Norge (LO) uttaler at det er svært viktig å prioritere tilstrekkelige ressurser til skattemyndighetene både i overgangsfasen og på varig basis, som følge av at man fremover skal administrere en ny skatteordning med nye og til dels ukjente utfordringer. LO uttaler at erfaringene med kontantstrømskatt er begrenset, og at det er betydelige forskjeller mellom vannkraftsbeskatningen og petroleumsbeskatningen. LO stiller derfor spørsmål til departementets beskrivelse av de administrative konsekvensene som moderate. Kontantstrømskatt med høye satser gir incentiv til skatteplanlegging. Omleggingen kan medføre betydelige kostnadsøkninger til kontrollarbeid. LO ber regjeringen ta innover seg kom-

pleksiteten og det økte ressursbehovet i forvaltningen som følger med omleggingen.

Skatteetaten har estimert utviklingskostnader på om lag 1,3 mill. kroner ekskl. mva. Implementering av endringene i systemene vil også kreve betydelig ressursbruk hos Oljeskattekontoret i 2022 og 2023. Oljeskattekontoret må utarbeide grunnlaget for endringene. Den betydelig økte kompleksiteten vil medføre økt ressursbehov. Det økte ressursbehovet er størst de første årene, men det synes likevel klart at det permanent vil være økt behov for ressurser. De midlertidige endringene i petroleumsskatteloven § 11 som ble

innført fra inntektsåret 2020 medførte vesentlig økt kompleksitet sammenlignet med tidligere år. Mange av elementene er videreført i det nye forslaget, og ytterligere kompleksitet er kommet til. Skatteetaten har estimert ekstra tidsbruk for Oljeskattekontoret knyttet til å få på plass nye regler, inkludert bistand til tilpasning av systemer, til 1–2 årsverk i 2022 og 0,5–1 årsverk i 2023. Estimert tidsbruk til oppfølging av omleggingen er om lag 3–5 årsverk per år fremover. Kostnadene er anslått til 1–2,1 mill. kroner for 2022 og 3,6–6,2 mill. kroner for 2023. Årlige kostnader fra og med 2024 er anslått til 3,1–5,2 mill. kroner.

7 Ikrafttredelse

I høringsnotatet foreslo departementet at lovendringene skulle tre i kraft med virkning fra inntektsåret 2022 for investeringer som ikke er omfattet av de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11. Det ble videre foreslått at overgangsreglene skulle tre i kraft samtidig.

Lime Petroleum AS mener at det er uheldig at nye regler som vedtas i inntektsåret gis virkning fra 1. januar samme år. Det stilles spørsmål om det vil være i strid med Grunnlovens forbud mot tilbakevirkning. *Lime Petroleum AS* mener at reglene bør gjelde fra 1. januar 2023.

Departementet mener inntektsåret 2022 er et godt år for omlegging til en kontantstrømskatt. En god del av investeringene i 2022 vil da skatlegges etter de ordinære skattereglene når de midlertidige reglene for inntektsårene 2020 og 2021 opphører. Forslaget om omlegging av særskatten til en kontantstrømskatt ble offentlig kjent da departementet sendte forslaget på høring 3. september 2021. Dersom Stortinget vedtar endringene i år med virkning fra og med inntektsåret 2022, legger departementet til grunn at dette ikke vil være i strid med Grunnlovens forbud mot tilbakevirkning.

Greenpeace, Natur og ungdom, Naturvernforbundet, WWF Verdens naturfond og *Zero* mener at omleggingen må gjelde alle investeringer som gjennomføres fra 2022. I høringssvaret beskrives hvordan oljeprisen har steget i perioden fra de midlertidige reglene ble vedtatt. Organisasjonene peker på risiko for overoppheting i leverandørindustrien og kompetansemangel til grønn omstilling. De mener at det er en betydelig svakhet at det vil ekskludere utbygginger som får godkjenning fram til 1. januar 2024 og som er en del av det midlertidige skatteregimet. Videre uttaler organisasjonene at det er en reell risiko for at oljeselskapene framskynder og bygger ut prosjekter som er samfunnsøkonomisk ulønnsomme under det midlertidige oljeskatteregimet. Organisasjonene mener det er essensielt at de foreslåtte endringene gjelder for alle investeringer som gjennomføres fra 1. januar 2022, inkludert de utbyggingene som egentlig skulle vært omfattet av det midlertidige skatteregimet.

Departementet fastholder at omleggingen til en kontantstrømskatt ikke skal omfatte investeringer som faller inn under de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11.

Forslaget om umiddelbar utgiftsføring i særskattegrunnlaget av utgifter til § 3 b-driftsmidler, jf. forslaget til petroleumsskatteloven § 5 tredje ledd, skal dermed tre i kraft straks med virkning for utgifter til § 3 b-driftsmidler pådratt fra og med 1. januar 2022 som ikke er omfattet av petroleumsskatteloven § 11.

De øvrige forslagene til endringer i petroleumsskatteloven §§ 3 og 5 foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022. Disse forslagene, bl.a. om fradrag for beregnet selskappskatt, årlig utbetaling av skatteverdien av underskudd i særskattegrunnlaget og bortfall av særordningene for underskudd i alminnelig inntekt, skal gjelde generelt og uavhengig av om investeringer mv. behandles etter de ordinære reglene eller de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11.

Når forslaget til endringer i petroleumsskatteloven § 5 trer i kraft, oppheves de gjeldende reglene om friinntekt i petroleumsskatteloven § 5 tredje til syvende ledd.

Utgifter til § 3 b-driftsmidler som faller innenfor de midlertidige reglene, vil ha krav på umiddelbar utgiftsføring og fortsatt friinntekt etter petroleumsskatteloven § 11 annet ledd flg. Det må likevel gjøres en endring i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 11 annet ledd når særskattesatsen økes. Når de ordinære reglene om friinntekt i petroleumsskatteloven § 5 oppheves, er det dessuten foreslått å ta inn tilsvarende regler i petroleumsskatteloven § 11 om inntektsføring av friinntekt ved realisasjon og uttak av § 3 b-driftsmiddel. Videre foreslås at skatteverdien av ubenyttet friinntekt skal utbetales fra staten årlig, og at utbetalingskravet på staten kan pantsettes. Departementet foreslår at disse endringene i petroleumsskatteloven § 11 skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Det samme gjelder for forslaget om å oppheve regelen om leiet produksjonsinnretning i

petroleumsskatteloven § 3 i med tilhørende justering i petroleumsskatteloven § 3 d.

Utgifter til § 3 b-driftsmidler pådratt før inntektsåret 2020 etter de ordinære reglene (før 2022 for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum), skal etter forslaget fortsette med lineære avskrivninger og friinntekt til de er ferdig avskrevet. Det vises til forslag til overgangsbestemmelse om friinntekt omtalt i punkt 5.7.3. Overgangsbestemmelsen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Videre skal endringen i skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd første punktum etter forslaget tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Justeringen av særskattesatsen i statsskattevedtaket for inntektsåret 2022 skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Departementet viser til forslag til ikrafttredelsesbestemmelser.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt (endringer i petroleumsskatteloven mv.).

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsförekomster mv. (petroleumsskatteloven)
- lov om endringer i lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

og

- vedtak om endring i Stortingets vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak)

i samsvar med et vedlagt forslag.

A Forslag

til lov om endringer i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 3 c første ledd skal lyde:

Underskudd i alminnelig inntekt kan fradras i alminnelig inntekt i senere år uten tidsbegrensning.

§ 3 c annet til femte ledd oppheves. Sjette ledd blir annet ledd.

§ 3 d tredje ledd nr. 3 oppheves. Tredje ledd nr. 4 og 5 blir nr. 3 og 4.

§ 3 d syvende ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Bestemmelsen i § 3 c første ledd gjelder tilsvarende for underskudd som skriver seg fra kostnader som etter denne bestemmelsen er tilordnet sokkeldistriktet. Fradraget etter første punktum i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet gis for fradrag for underskudd etter § 3 c annet ledd.

§ 3 i oppheves. § 3 j blir § 3 i.

§ 5 fjerde til sjette ledd skal lyde:

Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i tredje ledd, inntektsføres i realisasjonsåret. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon. Det samme gjelder når driftsmidlet for øvrig ikke lenger kvalifiserer til fradragsføring etter tredje ledd. Gevinsten eller tapet beregnes etter driftsmidlets omsetningsverdi på realisasjonstidspunktet.

En beregnet selskapsskatt for den delen av virksomheten som er særskattepliktig, fradras i særskattegrunnlaget. Skattesatsen settes til satsen for alminnelig inntekt i inntektsåret. I beregningen inngår de samme inntektene og kostnadene som inngår i særskattegrunnlaget. Utgifter til driftsmidler som

fradras i det året utgiftene pådras etter tredje ledd, skal likevel avskrives etter reglene i § 3 b i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Gevinst og tap som nevnt i fjerde ledd skal behandles etter reglene i § 3 f, og inntektsføres eller fradras i grunnlaget for beregnet selskapsskatt. Beregnet negativ selskapsskatt fremføres til fradrag i beregnet selskapsskatt for senere inntektsår. Hvis underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fradras i alminnelig inntekt i landdistriktet i inntektsåret, skal det av dette underskuddet beregnes en negativ selskapsskatt som inntektsføres i særskattegrunnlaget. Negativ selskapsskatt i forrige punktum er begrenset til beregnet negativ selskapsskatt etter sjette punktum.

Skatteverdien av underskudd i særskattegrunnlaget utbetales fra staten. Skatteverdien av underskuddet fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i særskattegrunnlaget med gjeldende sats i inntektsåret. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det inntektsåret underskuddet er oppstått.

§ 5 syvende ledd oppheves. Åttende og niende ledd blir syvende og åttende ledd.

§ 11 andre ledd første punktum skal lyde:

Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, jf. § 3 b annet punktum, tillagt en friinntekt på 17,69 pst., kan fradras i grunnlaget for særskatt i det året utgiftene pådras dersom de er omfattet av følgende plan, søknad eller underretning:

§ 11 femte til syvende ledd skal lyde:

(5) Ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i første og annet ledd, skal skattyter beregne friinntekt som tas til inntekt eller føres til fradrag i realisasjonsåret ved beregning av særskatt. Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon settes lik realisasjonsvederlaget fratrukket historisk kostpris. Friinntekten settes til 17,69 pst. av beregningsgrunnlaget. Hvis beregningsgrunnlaget er negativt, skal friinntekten fradragsføres ved beregning av særskatt. Uttak av driftsmiddel som nevnt fra særskattepliktig virksomhet, likestilles med realisasjon. Tilsvarende

gjelder når driftsmidlet ikke lenger kvalifiserer til avskrivninger etter § 3 b. Ved anvendelse av femte og sjette punktum, settes realisasjonsvederlaget på uttakstidspunktet til omsetningsverdi. Friinntekt beregnes ikke av gjenværende kostpris som fradragføres etter § 3 ffemte ledd.

(6) Friinntekt beregnet etter denne paragraf skal ikke inngå i grunnlaget for beregnet selskapskatt etter § 5 femte ledd.

(7) Skatteverdien av ubenyttet friinntekt beregnet etter denne paragraf utbetales fra staten. Skatteverdien av ubenyttet friinntekt fastsettes ved å multiplisere ubenyttet friinntekt med gjeldende særskattesats i inntektsåret. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det inntektsåret ubenyttet friinntekt er oppstått. Skattebetalingsloven §10-1 tredje ledd første punktum gjelder tilsvarende for krav på utbetaling av skatteverdien for ubenyttet friinntekt etter dette leddet.

§ 11 sjette til åttende ledd blir åttende til tiende ledd.

II

§ 5 tredje ledd skal lyde:

Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, jf. § 3 b, fradras i det året utgiftene pådras.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning for utgifter til driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b pådratt fra og med 1. januar 2022. Endringene gjelder likevel ikke for driftsmiddel som er omfattet av petroleumsskatteloven § 11.

IV

Ved ikrafttredelsen av endringene under I og II gjelder følgende overgangsregler:

Skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt oppstått i inntektsårene 2002 til 2019 utbetales fra staten. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt og ube-

nyttet friinntekt med gjeldende skattesatser i inntektsåret 2021. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene ved skatteoppgjøret for inntektsåret 2022.

Friinntekten for pådratte investeringer til og med inntektsåret 2019 settes til 4,06 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b annet punktum. Friinntekten for pådratte investeringer til og med inntektsåret 2021 settes til 4,06 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum. Friinntekten for investeringer nevnt i første punktum, som er omfattet av overgangsbestemmelse til lov 21. juni 2013 nr. 66 om endringer i petroleumsskatteloven, settes til 5,85 pst. Kostprisen for driftsmidlet medregnes i grunnlaget for særskatt, jf. petroleumsskatteloven § 5 annet ledd, i 4 år fra og med det året det er påbegynt avskrevet. Friinntekten fradragføres ved beregningen av særskatt.

Ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i annet ledd, skal skattyter beregne friinntekt som tas til inntekt eller føres til fradrag ved beregning av særskatt. Grunnlaget for beregning av friinntekt ved realisasjon settes lik realisasjonsvederlaget fratrukket historisk kostpris multiplisert med en justeringsfaktor. Justeringsfaktoren settes til forholdet mellom gjenværende friinntektsperiode og samlet friinntektsperiode på 4 år. Friinntekten settes til 4,06 pst. av beregningsgrunnlaget, og medregnes i 4 år fra og med realisasjonsåret. Hvis beregningsgrunnlaget er negativt, skal friinntekten fradragføres ved beregning av særskatt. Uttak av driftsmiddel som nevnt fra særskattepliktig virksomhet, likestilles med realisasjon. Tilsvarende gjelder når driftsmidlet ikke lenger kvalifiserer til avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 b. Ved anvendelse av sjette og syvende punktum, settes realisasjonsvederlaget på uttakstidspunktet til omsetningsverdi. Friinntekt beregnes ikke av gjenværende kostpris som fradragføres etter petroleumsskatteloven § 3 ffemte ledd.

Friinntekt beregnet etter annet og tredje ledd skal ikke inngå i grunnlaget for beregnet selskapskatt etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd.

Skatteverdien av ubenyttet friinntekt beregnet etter annet og tredje ledd utbetales fra staten. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere ubenyttet friinntekt med gjeldende særskattesats i inntektsåret. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det inntektsåret ubenyttet friinntekt er oppstått. Skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd første punktum gjelder tilsvarende for krav på utbetaling av skatteverdien for ubenyttet friinntekt etter dette leddet.

Forslag

til lov om endringer i lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

I

§10-1 tredje ledd første punktum skal lyde:
(3) Annet ledd gjelder ikke utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 5 *sjette* ledd.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

B Forslag

til vedtak om endring i Stortingets vedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 (Stortingets skattevedtak)

I

I Stortingets vedtak 14. desember 2021 nr. 3571 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2022 gjøres følgende endring:

§ 4-2 *Særskatt*

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsförekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 71,8 pst.

II

Vedtaket trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2022.



