



Ot.prp. nr. 86

(2000-2001)

Om lov om endringer i lov 13. juni 1975
nr. 35 om skattlegging av undersjøiske
petroleumsforekomster mv.
(petroleumsskatteloven)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 27. april 2001, godkjent
i statsråd samme dag.*

1 Innledning og sammendrag

1.1 Innledning

Det er Regjeringens mål å forvalte petroleumsressursene slik at de gir høyest mulig verdiskaping og bidrar til å sikre velferd og sysselsetting. Konesjonspolitikken, skattleggingen av petroleumssektoren og statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) er viktige virkemidler i den samlede forvaltningen av petroleumsressursene. Petroleumssektoren bidrar til store inntekter for staten, og investeringene i petroleumsvirksomheten er svært høye og gir betydelige ringvirkninger til fastlandsøkonomien. Det er derfor viktig at skattesystemet for denne sektoren er godt utformet.

Regjeringen legger stor vekt på å trekke inn en stor del av overskuddet på sokkelen til fellesskapet. Det er flere grunner til dette. For det første skyldes det at den ekstraordinære avkastningen i petroleumssektoren skriver seg fra ressurser som tilhører det norske samfunnet. Det er ikke rimelig at denne avkastningen skal tilfalle selskapene, herunder utenlandske selskaper og eiere. For det andre kan en stor del av den ekstraordinære avkastningen i prinsippet trekkes inn uten å gi effektivitetstap i økonomien og kan derved gi grunnlag for et lavere nivå på øvrige, vridende skatter. En tredje grunn er at med internasjonale kapitalmarkeder og mobile skattegrunnlag må en større del av skattebyrden bæres av de mer immobile faktorene hvorav naturressurser utgjør en helt immobil del.

Gjennom skattesystemet og SDØE vil Regjeringen sikre at en stor andel av inntektene fra petroleumsvirksomheten tilfaller fellesskapet. Den foreslåtte restruktureringen av SDØE innebærer at skattesystemet i framtiden vil bli et viktigere instrument enn tidligere for å hente inn den ekstraordinære avkastningen i utvinningsvirksomheten.

Regjeringen legger i denne proposisjonen fram forslag til enkelte endringer i petroleumsskatteloven. Forslagene bygger på petroleumsskatteutvalgets innstilling (NOU 2000: 18), høringsuttalelsene til denne, samt merknader til brev av 6. april 2001 fra Finansdepartementet med forslag til mulige endringer i petroleumsskattesystemet.

1.2 Sammendrag

Nedenfor gis en kort oppsummering av de forslagene som fremmes i denne proposisjonen.

Endret fordelingsregel for finansielle poster

For selskaper som har aktivitet på norsk kontinentalsokkel og utenfor, for eksempel i utlandet, fordeles (netto) gjeldsrenter i dag mellom de to skattedistriktene avhengig av nettoinntekten før skatt i de to distriktene, altså henholdsvis utvinningsinntekten på norsk sokkel og utvinningsselskapenes inntekt fra annen virksomhet. Denne fordelingsregelen fører til at en for stor del

av gjeldsrentene blir fordelt til sokkelskatteregimet. Dette skyldes både at avkastningen før skatt som oftest vil være høyere på sokkelen enn i annen virksomhet, og at inntekten fra annen virksomhet er lav fordi det sjelden betales utbytte fra datterselskap til sokkelselskapet. Gjeldsrentene kan dermed trekkes fra mot en skattesats på 78 prosent i stedet for mot 28 prosent i landskatteregimet.

Dagens regel fører til at sokkelselskapet har lavere finansieringskostnader enn andre selskaper ved virksomhet utenfor sokkelen. Regelen gir sterke skattemotiver til å legge annen virksomhet inn i sokkelselskapet. Regelen gjør investeringer, etableringer eller oppkjøp lønnsomme bedriftsøkonomisk, som ikke er samfunnsøkonomisk lønnsomme.

Departementet foreslår å endre fordelingsreglene for fordeling av finansielle poster. Den nye regelen innebærer at et utvinningsselskaps samlede finansielle kostnader (gjeldsrenter etc.) fordeles mellom sokkelskattedistrikt og landskattedistrikt etter skattemessig nedskrevet verdi av driftsmidlene i de to skattedistriktene. Regelen justeres imidlertid slik at det ikke er nødvendig for et utvinningsselskap som har virksomhet utenfor norsk sokkel, å ha maksimal gjeld etter «tynn kapitaliseringsregelen» for å få maksimale rentefradrag mot sokkelen.

Fremføring av underskudd med rente

I dag vil § 10-behandling skattemessig likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon ved kjøp av utvinningstillatelser som ikke er på letestadiet. Det er ikke tilfelle når selskapene blir tildelt lisens. Når et selskap vurderer å søke konsesjon på norsk sokkel, har det betydning hvor lang tid det forventes å gå før selskapet kommer i skatteposisjon og derved får trukket fra sine utgifter. Utsiktene til å bære utgifter uten å få skattemessige fradrag eller å få fradrag først langt fram i tid, gir selskaper som allerede har skattepliktig inntekt på sokkelen et fortrinn. Tilsvarende kan nye selskaper la være å gå inn på norsk sokkel.

Departementet foreslår derfor å gi adgang til å fremføre underskudd med rente. Forslaget vil i større grad likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon ved vurderingen av nye leteprospekter og utbygginger på sokkelen. Fremføring med rente vil også ha betydning for etablerte selskaper i den utstrekning de tidvis faller ut av skatteposisjon.

Fremføring av underskudd med rente vil også bidra til at skattesystemet behandler overskudd og underskudd på en symmetrisk måte. Å fremføre underskuddet, fremfor at det kommer til fradrag umiddelbart, kan ses på som en sikker investering for selskapene. Det betales ikke skatt av renten på underskuddsfremføring. Fremføringsrenten skal settes til selskapenes alternative avkastning for en slik «investering», som er risikofri rente redusert med skattesatsen for alminnelig inntekt.

Den nye regelen innebærer en skattemessig symmetrisk behandling av overskudd og underskudd. Forslaget vil stimulere nye aktører til å delta på sokkelen og gjøre skattesystemet mer robust i perioder med lave oljepriser.

Overføring av underskudd ved opphør av virksomhet

Det kan tenkes situasjoner der selskapene ikke får fradrag for underskudd fordi de ikke kommer i tilstrekkelig inntektsposisjon til å absorbere underskuddene. Det kan for eksempel skje dersom et nytt selskap på sokkelen investerer i et prosjekt som viser seg å være ulønnsomt, eller der selskapene ikke rekker å utnytte de fremførte underskuddene før konsesjonstiden utløper.

Departementet foreslår at slike gjenstående underskudd tillates overført ved realisasjon av virksomhet og fusjon.

En slik regel vil innebære større sikkerhet for selskaper som ønsker å etablere seg på sokkelen.

Ikke lenger adgang til å trekke fra landunderskudd

Etter gjeldende regler kan inntil halvparten av underskudd i landvirksomhet trekkes fra mot inntektene fra sokkelen. For å skjerme petroleumsskatteinntektene foreslår departementet å fjerne muligheten til å føre halvparten av underskudd fra landvirksomhet i Norge til fradrag i grunnlaget for alminnelig skatt på sokkelen.

Aktivering av renter

Departementet foreslår at det innføres en lovbestemt begrensning i adgangen til å aktivere renteutgifter som kostpris for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b. For å oppnå nødvendig sammenheng i regelverket bør fordelingen av finansposter mellom sokkel og land skje *før* renteaktivering. Derved vil det underliggende kausalitetskravet som ligger til grunn for rentefordelingen, også få effekt for aktiveringsadgangen.

2 NOU 2000 : 18 Skattlegging av petroleumsvirksomhet

2.1 Bakgrunnen for utredningen

I innstillingen til Revidert Nasjonalbudsjett 1999 vedtok Stortinget følgende:

«Stortinget ber Regjeringen igangsette et utredningsarbeid med sikte på revisjon av petroleumsskattningen og fremme forslag til endringer overfor Stortinget i løpet av år 2000.»

Finansdepartementet nedsatte i oktober 1999 et utvalg for å vurdere petroleumsskattesystemet. Utvalget leverte i juni 2000 sin rapport, NOU 2000 : 18 «Skattlegging av petroleumsvirksomhet».

2.2 Ekspertutvalgets vurderinger av det eksisterende petroleumsskattesystemet

I dette avsnittet gis en oppsummering av ekspertutvalgets hovedinnvendinger mot det eksisterende petroleumsskattesystemet. Utvalgets hovedinnvending mot det eksisterende systemet var:

- Stor mulighet til å finansiere sokkelselskapets øvrige aktiviteter med ubeskattet sokkelinntekt
- For generøse investeringsbaserte fradrag
- Lete- og investeringsincentiver avhenger av skatteposisjon

Nedenfor utdypes utvalgets hovedinnvendinger til det eksisterende petroleumsskattesystemet.

2.2.1 Stor mulighet til å finansiere sokkelselskapets øvrige aktiviteter med ubeskattet sokkelinntekt

Den alt overveiende delen av sokkelselskapenes finansutgifter kommer til fradrag i inntekt fra sokkelvirksomheten, dvs. mot en skattesats på 78 prosent. En tilsvarende stor del av selskapets finansinntekter kommer til beskatning på samme måte. Siden sokkelselskapets *eiere* vil være undergitt en lavere beskatning av finansposter, gir petroleumsskattereglene incentiv til å ta egenkapital ut av selskapet og erstatte den med gjeld.

Selskaper som driver virksomhet på sokkelen, kan også ha inntekt som er skattepliktig til land. Dette kan for eksempel dreie seg om inntekt fra ordinær industrivirksomhet eller aksjeutbytte fra datterselskaper innenlands eller utenlands. De gjeldende reglene for fordeling av sokkelselskapets netto finansposter mellom sokkel- og landskatteregimet er basert på respektiv nettoinntekt før skatt. Dette gir en skjev fordeling mellom sokkel og land i forhold til den kapitalen som er investert innen det enkelte regimet. En av grunnene til det er at avkastningen før skatt per krone investert som oftest vil være høyest fra sokkelvirksomheten. En annen grunn er at landinntekten er lav fordi

det sjelden betales utbytte fra datterselskapet til sikkelselskapet. Fordelingsreglene fører derved til at en uforholdsmessig stor del av finanskostnadene kommer til fradrag i sikkelinntekten.

Kapitalinnskudd i datterselskaper finansieres for en stor del med gjeld i sikkelselskapet. Datterselskapene selv har gjennomgående en svært høy egenkapitalandel. Datterselskapenes investeringer er derved indirekte finansiert ved opplåning på sikkelselskapets hånd, slik at renteutgiftene kommer til fradrag i sikkelinntekten etter den fordelingsnøkkelen som er nevnt ovenfor. Tilpasningen med høy gjeldsandel i sikkelselskapet og lav gjeldsandel i datterselskaper tyder på at selskapene i stor grad utnytter muligheten til å få fradrag for finanskostnader mot en skattesats på 78 prosent.

Sikkelselskapenes utenlandsaktiviteter har økt betydelig de senere årene. Det gjelder ikke bare de norske selskapene. Det er også en tiltagende tendens til at utenlandsk eide utvinningsselskaper plasserer aktivitet som ikke er relatert til norsk sikkkel, i det norske utvinningsselskapet. Omfanget av utenlandsaktiviteten må forventes å øke i årene fremover. Inntekter fra norsk sikkkel kan da unngå særbeskatning gjennom lånefinansiering av nye investeringer i utlandet.

Oppsummeringsvis er problemet at ubeskattet sikkelinntekt finansierer sikkelselskapets øvrige aktiviteter. Etter utvalgets vurdering er dette en alvorlig svakhet ved det gjeldende regelverket for skatt på petroleumsutvinning. Skjevdelingen av finanskostnadene uthuler skattegrunnlaget på sikkelen. Den fører også til at sikkelselskapet eller konsernet det tilhører, har lavere kostnader enn andre selskaper ved virksomhet utenfor sikkelen. Fordelingsreglene gir sterke skattemotiver til å legge annen virksomhet inn i sikkelselskapet. Finansieringsfordelen er et skattemessig subsidium som gir sikkelselskapene et klart fortrinn sammenliknet med konkurrentene ved investeringer utenfor sikkelen. Subsidiet gjør det mulig å foreta investeringer, etableringer eller oppkjøp som er lønnsomme bedriftsøkonomisk, men ikke nødvendigvis samfunnsøkonomisk. Effektene av skjevdelingen forsterkes av at sikkelselskapene har insentiv til å fremmedkapitalfinansiere sine investeringer så mye som mulig. Under forutsetninger som ikke er urealistiske, kan reduksjoner i sikkelskatt finansiere 50 prosent av selskapets investeringer utenfor sikkelen.

2.2.2 For generøse investeringsbaserte fradrag

Den andre viktige innvendingen utvalget har mot petroleumsskattesystemet, er at investeringsbaserte fradrag kan føre til at investeringer i sikkelvirkosomhet som er ulønnsomme før skatt, kan være lønnsomme for selskapene etter skatt. Investeringsbaserte skattefradrag i dagens system er avskrivningene, friinntekten og fradraget for netto finanskostnader.

Samlet sett er disse fradragene for store når selskapet er i full skatteposisjon og kan nyttiggjøre seg fradragene umiddelbart. Det innebærer at det for slike selskaper kan være lønnsomt å gjennomføre samfunnsøkonomisk ulønnsomme investeringer. Resultatet kan bli dårlig ressursanvendelse og lavere petroleumsskatteinntekt.

Det er ikke bare et problem at ulønnsomme felt kan bli besluttet utbygd. Etter utvalgets mening er det antakelig enda mer alvorlig at systemet stimule-

rer til for høy kapitalinnsats i alle prosjekter. På tross av negativ samfunnsøkonomisk verdi av kapitalinnsats på marginen, kan investeringen totalt sett gi høy lønnsomhet, både før og etter skatt.

Problemet med for generøse fradrag til selskaper som er i skatteposisjon, har sammenheng med at skattegrunnlagene ikke sammenfaller godt nok med normalavkastningen og grunnrenten. Normalavkastningen beskattes ikke like hardt i petroleumsvirksomheten som i andre næringer. Det skyldes at avskrivninger over seks år fra investeringstidspunktet er altfor raskt i forhold til levetiden for hovedtyngden av driftsmidlene i virksomheten. Gjennom de fradragene som gis i særskattegrunnlaget, skjermes dessuten mer enn normalavkastningen mot særskatt. Vurdert over levetiden er altså særskattegrunnlaget lavere enn grunnrenten.

Ifølge utvalget må en forvente at innslaget av utbygginger på norsk sokkel som ikke gir vesentlig mer enn normal avkastning, vil øke over tid. Med manglende beskatning av normalavkastningen vil slike investeringer på sokkelen bli skattemessig favorisert i forhold til investeringer med samme lønnsomhet før skatt i andre sektorer. Det vil føre til en uheldig kanalisering av kapital og en lavere kapitalavkastning totalt sett.

2.2.3 Lete- og investeringsinsentiver avhenger av skatteposisjon

Selskaper som *ikke* har sokkelinntekter fra før, får ikke full nytte av den generøse skattemessige behandlingen av investeringsutgifter i form av tidlige og raske fradrag. Det gjør at investeringene er mindre lønnsomme for selskaper som er utenfor skatteposisjon, enn for etablerte selskaper med store inntekter.

Den økonomiske forskjellsbehandlingen er særlig stor når en tar hensyn til at leteutgifter for nye selskaper ikke får umiddelbar skattereduserende effekt, slik som hos selskaper som har skattbar inntekt å trekke leteutgiftene fra mot. Det betyr at det isolert sett kan være skattemessige inngangsbarrierer for nye selskaper på sokkelen. Spørsmålet må imidlertid vurderes i sammenheng med at nye selskaper kan kjøpe allerede tildelte utvinningstillatelser uten skattemessig diskriminering. Uansett om ervervet av andel i tillatelse skjer ved tildeling eller kjøp, er det bare selskaper som godkjennes av Olje- og energidepartementet som kan inneha tillatelse. Det betyr at spørsmålet om inngangsbarrierer er et viktig spørsmål også i konsesjonspolitikken.

Det blir ofte vist til at det er behov for nye aktører på sokkelen, etter hvert som den blir mer utforsket og mer moden. Det kan være selskaper som av forskjellige grunner kan være interessert i mindre utbygginger og krever lavere lønnsomhet enn store, etablerte selskaper. Det kan også være selskaper som har spesialisert seg på visse deler av virksomheten, for eksempel haleproduksjon. Det bør derfor ikke legges unødige hindringer, av skattemessig eller annen art, for at kompetente og seriøse selskaper slipper til som rettighetshavere på sokkelen.

2.3 Utvalgets forslag til endringer i petroleumsskattesystemet

Utvalget har i sine forslag til utforming av petroleumsskattesystemet forsøkt å bote på svakhetene i gjeldende system slik utvalget oppfatter de. Hovedtrekkene i utvalgets forslag kan oppsummeres slik:

- Fradraget for netto finanskostnader og dagens friinntekt mot særskattegrunnlaget erstattes av et kapitalavkastningsfradrag. Fradraget vil skjerme normalavkastningen mot særskatt. Kapitalavkastningsfradraget beregnes på grunnlag av kapital i driftsmidler på sokkelen vurdert til skattemessig nedskrevne verdier, og kapitalavkastningsraten settes til risikofri rente før skatt.
- Netto finanskostnader i grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt fordeles etter skattemessige formuesverdier i de to skattedistriktene. Petroleumsskatteloven § 3 h om krav til egenkapitalandel oppheves.
- Avskrivningsreglene endres slik at de er mer i samsvar med levetiden til driftsmidlene. Tidspunktet for når avskrivningene kan påbegynnes endres til når driftsmidlet er levert eller ferdig.
- Det skal ikke lenger være adgang til å trekke fra halvparten av landunderskudd mot sokkelinntekten.
- Fremtidige underskudd i grunnlagene for skatt på alminnelig inntekt og særskatt tillates fremført med risikofri rente etter skatt. Med fremtidige underskudd menes underskudd som oppstår etter at reglene er trådt i kraft. Ett medlem foreslo at retten til å fremføre underskudd med rente ikke skal gjelde for underskudd i alminnelig inntekt.
- Fremtidige underskudd i selskap som avvikler virksomheten på norsk sokkel, tillates overført når selskapet fusjonerer med eller selskapets virksomhet selges til andre selskaper. Ett medlem gikk imot at det skulle være adgang til overføring av gjenstående underskudd.
- Samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 av overdragelser kan opphøre ved overdragelser mellom selskaper som ikke har gamle underskudd eller ubenyttet friinntekt. Det foreslås skattemessig kontinuitet ved salg av driftsmidler sammen med tilhørende tillatelse.
- Ved kjøp og salg av andeler som involverer selskaper med gamle underskudd og ubenyttet friinntekt, skal det fortsatt treffes vedtak etter petroleumsskatteloven § 10. Det samme gjelder overdragelser hvor SDØE er part.

Utvalget mente at forslagene vil bidra til at petroleumsskattesystemet blir mer målrettet i forhold til å beskatte sokkelinntekten. Grunnlaget for petroleumsskattene vil bli mindre påvirket av selskapenes øvrige virksomhet.

Nye avskrivningsregler bør føre til at normal avkastning i petroleumssektoren blir skattlagt på linje med annen virksomhet. Normal avkastning vil være skjermet mot særskatt gjennom kapitalavkastningsfradraget. Denne skjermingen er mindre enn virkningen av for liberale avskrivninger og dagens fradrag for faktiske renteutgifter og friinntekt. Det er nødvendig for å unngå for høy kapitalbruk på sokkelen.

Forslagene om fremføring av underskudd med rente vil gi selskaper som ikke er i skatteposisjon, tilsvarende lete- og investeringsincentiver som etablerte selskaper.

Systemet er også bygget opp etter prinsipper som skal sikre størst mulig grad av nøytralitet overfor investeringsbeslutninger. Det betyr blant annet at skattesystemet virker nøytralt for nye investeringer, uansett hva særskattesatsen måtte være, og uansett kravet som selskapene setter til lønnsomhet. Et system som bygger på nøytralitet, vil derfor legge til rette for større grad av stabilitet i skattesystemet.

De svakhetene i petroleumsskattesystemet som utvalget har påpekt, har bestått lenge. Utvalget mener at behovet for å rette opp skjevhetene er blitt større og vil øke ytterligere, fordi:

- Omfanget av utenlandsvirksomheten må forventes å øke i årene fremover.
- Det kan bli flere investeringer på norsk sokkel som ikke gir mer enn normal avkastning.
- Behovet for nye aktører er større etter hvert som norsk sokkel blir mer moden.

2.4 Synspunkter fra høringsinstansene

2.4.1 Høringsrunden

Petroleumsskatteutvalgets utredning ble sendt på høring ved Finansdepartementets brev av 17. juli 2000. Høringsfristen ble satt til 16. oktober 2000. Følgende høringsinstanser har hatt merknader til utvalgets utredning:

- Aker Maritime ASA
- Dansk Olie og Naturgas A/S
- DNO ASA
- Landsorganisasjonen i Norge
- LASMO plc
- Miljøverndepartementet
- Norges Rederiforbund
- Olje- og energidepartementet
- Oljedirektoratet
- Oljeindustriens Landsforening
- Oljeskattekontoret
- Petroleum Geo-Services ASA
- Skattedirektoratet
- Teknologibedriftenes Landsforening

Følgende høringsinstanser har ikke hatt merknader til utvalgets utredning:

- Den norske advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Justisdepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening
- Norges Bank
- Norsk Skattebetalerforening
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Riksrevisjonen

Høringsinstansene har generelt svært ulike oppfatninger med hensyn til petroleumsskatteutvalgets analyser og forslag til endringer i petroleumsskattesystemet. Enkelte instanser er gjennomgående kritiske til utvalgets samlede arbeid, andre instanser er kritiske til enkelte vurderinger og forslag, men positive til andre, og enkelte instanser gir i hovedsak sin tilslutning til utvalgets arbeid. Høringsinstansenes vurderinger blir gjennomgått mer detaljert nedenfor.

2.4.2 Generelle vurderinger av utvalgets arbeid

Aker Maritime ASA (AMA) finner både generelle positive og negative trekk ved utredningen. Det heter blant annet:

«AMA deler mange av arbeidsgruppens synspunkter og er enig i at vi trenger en systemendring som gir bedre insentiver. AMA er imidlertid også enig med OLF i at dagens petroleumsskattenivå er for høyt, og at de forslag som fremmes vil øke det ytterligere, i realiteten mer enn det som fremgår av arbeidsgruppens provenyberegninger. AMA er oppmerksom på at arbeidsgruppen egentlig ikke har tatt stilling til nivået, men overlater dette til de politiske myndigheter.»

AMA mener videre at arbeidsgruppen har utført et omfattende arbeid. Det påpekes imidlertid også at rapporten er sterkt preget av teoretiske resonnementer, og at AMA har svært vanskelig for å kjenne seg igjen i den virkeligheten arbeidsgruppen beskriver. Det heter blant annet:

«Vi har merket oss at OLF i sitt opprinnelige innspill til utvalget presenterer en til dels ganske annerledes nasjonal og internasjonal virkelighet enn utvalget, herunder hva som virker begrensende og motiverende for internasjonale oljeselskaper. Det er som alt annet et partsinnlegg, men AMA har også selv et rimelig solid erfaringsmateriale å bygge på. AMA's virkelighetsoppfatning ligger i denne sammenheng nærmere OLF's.»

Ellers mener AMA at teoribruken i innstillingen tar alt for lett på at en har å gjøre med en utpreget kunnskapsbasert næring, og at det arbeidsgruppen kaller «renprofitt» er et altfor omfattende grunnrentebegrep. AMA ønsker at det videre arbeid med rammebetingelsene på sokkelen skjer i en kommisjon med bred deltakelse fra industrien, myndighetene, politikere og eksperter.

Landsorganisasjonen i Norge (LO) uttaler blant annet:

«Hensyn til statens evne til å finansiere velferdsstaten tilsier at en ved en eventuell omlegging av skattesystemet ikke svekker statens totale inntektsgrunnlag. Et eventuelt salg av SDØE-andeler tilsier således at en må legge økende vekt på effektiv beskatning og ikke åpne for noen generell lettelse av petroleumsskatten. Intensjonen bør snarere være å tette hull som er unødig gunstige for etablerte selskaper på sokkelen, og som kan føre til skattelekkasjer og ressursløsning. På disse punkter støtter LO utvalgets generelle holdning.»

LO påpeker samtidig at norsk sokkel må være konkurransedyktig, og at oljeselskapene må gis rammevilkår som er tilstrekkelig stabile til at både de og leverandørindustrien kan planlegge langsiktig. Det vil også være skadelig om endringer får så stor effekt at store deler av iverksatte investeringer ikke ville blitt igangsatt under nye vilkår, fordi dette vil undergrave selskapenes tillit til rammevilkårene på norsk sokkel. LO uttaler også:

«LO har ikke forutsetninger for å vurdere de samlede effektene av forslagene fullt ut, og skattesystemet er svært komplisert. For en så spesiell aktivitet som oljenæringen er det viktig å være klar over at rene teoretiske overveielser ikke er tilstrekkelige, og det bør settes i gang en prosess mellom oljeselskapene og myndighetene for å avklare forhold av betydning før det fattes beslutninger.»

LASMO plc, som i forbindelse med høringen omtaler sin betydelige interesse for å delta på norsk kontinentalsokkel, uttrykker også skepsis til virkningen av utvalgets samlede forslag. Det uttales i denne forbindelse:

«In our view if the proposals are adopted as drafted, they will lead to a significant deterioration in the economic return from new developments, and in particular on smaller projects which may be profitable pre-tax. It might be that these smaller discoveries become non-commercial to develop, a position which benefits neither State nor industry. Such projects would require a decrease in the Special Tax rate to remain fiscal neutrality for the State and post-tax profitability for participants.»

Norges Rederiforbund påpeker bl.a. at petroleumsskatteutvalget fremmer forslag til en omfattende reform, og at det er svært krevende å overskue de praktiske og kommersielle effektene som en slik omlegging vil ha på industrien og statens inntekter. Dersom det skulle bli aktuelt å gjennomføre de endringer som utvalget foreslår, vil det være behov for overgangsregler der man tar utgangspunkt i en grundig gjennomgang av hvordan omleggingen slår ut for de ulike skattytere. Rederiforbundet er videre opptatt av at skattenivået på sokkelen samlet er slik at utbyggingsprosjekter og leteaktivitet opprettholdes på et høyt nivå. Som oppsummering gis følgende anbefaling:

«Norges Rederiforbund vil tilrå departementet å arbeide videre med utgangspunkt i forslagene til omlegging av petroleumsskatteloven slik utvalget har foreslått.

Forbundet er særlig opptatt av de gunstige virkningene omleggingen vil ha på å forhindre skattevridninger mellom eie og leie. Omleggingen av systemet vil isolert sett gi en betydelig økning i skatten for oljeselskapene. Dette vil innebære en alvorlig svekkelse av sokkelens konkurransedyktighet og vil føre til reduserte investeringer og aktivitet. Det er derfor en forutsetning at en omlegging av regelverket betinger en økning av kapitalavkastningsfradraget og samtidig en reduksjon av særskatten utover utvalgets forslag.»

(OD) mener at det fremlagte forslaget er helhetlig, og de vil gjerne bidra til å understreke at en ikke kan gå inn for kun deler av forslagene, men må se alle forslag i sammenheng.

Oljeindustriens Landsforening (OLF) er gjennomgående svært kritisk til utvalgets arbeid og ber Finansdepartementet om å avvise forslagene som fremkommer i utredningen. Av generelle kommentarer heter det blant annet:

«Ekspertutvalget har ikke foretatt noen vurdering med hensyn til hvilket nivå det bør være for den fremtidige petroleumsbeskatningen. Selv om dette ikke har vært en del av utvalgets mandat, er det etter OLFs syn uheldig at system og nivå ikke vurderes i sammenheng.»

Det uttales videre:

«Den rapport som er fremmet av utvalget fremstår som svært teoretisk basert, og flere av de fremlagte forslagene er svært uferdige i sin form. Den virkelighet som selskapene på norsk sokkel opererer innenfor, er ikke hensyntatt på en god nok måte, og man har sett bort fra helt essensielle krav til stabilitet og forutberegnelighet. Fordi utvalget ignorerer de beslutningsprosesser og krav til lønnsomhet som faktisk benyttes av selskapene, vil det forslag som er fremmet få helt andre og langt mer negative virkninger - sett både fra et selskapsmessig og et

samfunnsøkonomisk synspunkt - enn det som synes å være utvalgets intensjoner.»

Av hovedsynspunkter for øvrig fremkommer:

«Utvalgets forslag til nytt petroleumsskattesystem vil medføre betydelig skjerpet beskatning dersom det innføres uten vesentlig større endring i skattesatsene enn beregnet av utvalget. ...OLF har ved en rekke anledninger påpekt nødvendigheten av å styrke norsk kontinentalsokkels konkurranseevne ved en reduksjon av skattenivået gjennom bortfall av bruttoskatter og reduksjon av særskatt.»

Videre heter det:

«Utvalget legger stor vekt på at petroleumsskattesystemet i størst mulig grad skal være nøytralt, slik at det blir best mulig samsvar mellom lønnsomhet før og etter skatt. Resultatet av utvalgets forslag vil imidlertid i realiteten bli et langt mindre nøytralt skattesystem der samfunnsøkonomisk lønnsomme feltutbygginger ofte vil vise seg ulønnsomme etter skatt for selskapene og vil da ikke bli bygget ut. Dette skyldes som tidligere nevnt at de teoretiske forutsetninger ikke stemmer med selskapenes faktiske beslutningskriterier. Konsekvensen av forslaget vil bli nedbygging av oljeindustrien gjennom redusert leteaktivitet, færre feltutbygginger og dermed redusert ressursutnyttelse og verdiskapning. Dette medfører redusert proveny til den norske stat. Også nye aktører på norsk kontinentalsokkel vil få forverrede rammebetingelser, noe som er stikk i strid med norske myndigheters intensjoner.....Konsekvensen for leverandørindustrien kan bli svært alvorlig.»

Oljeskattekontoret er gjennomgående fornøyd med petroleumsskatteutvalgets arbeid. Det uttales blant annet:

«Et velfungerende skattesystem er en sentral forutsetning for at selskapenes og det offentliges interesser skal være sammenfallende når beslutninger vedrørende utvinning av reservene blir tatt. Slikt interessesammenfall forutsetter at den inndragningen av avkastning som skjer gjennom skattesystemet, bygger på en riktig identifisering av normal avkastning og grunnrente. Oljeskattekontoret vil derfor innledningsvis si seg svært tilfreds med at Finansdepartementet har iverksatt en grunnleggende gjennomgang av de gjeldende skattereglene.»

Videre heter det blant annet:

«Tatt i betraktning den tidsrammen som var satt for petroleumsskatteutvalgets arbeid, har utvalget levert en innstilling som krever stor respekt. Utvalget har imidlertid selv pekt på at den stramme tidsfristen har vært til hinder for utredning av flere sentrale spørsmål av betydning. Kontoret er dessuten kjent med at det fra industriens side reises innvendinger mot enkelte av de grunnleggende forutsetningene for utvalgets konklusjoner. I denne situasjonen vil Oljeskattekontoret advare mot en forsering av det gjenstående arbeidet frem mot et revidert regelverk. Det har vært tillagt stor betydning at selskapene skal ha stabile rammebetingelser for sin virksomhet på sokkelen, og de nye skattereglene må derfor hvile på et nøyte gjennomarbeidet grunnlag slik at det ikke senere avdekkes behov for endring av viktige sider ved reglene.»

Oljeskattekontoret påpeker imidlertid samtidig at det på et sentralt punkt foreligger behov for en umiddelbar endring av skattereglene, noe som er nærmere gjennomgått i kapittel 2.4.3.

Geo-Services ASA (PGS) påpeker at prospektiviteten på norsk sokkel fortsatt er høy, men at en står ovenfor en dreining av virksomheten mot mindre felt, flere aktører og mer utstrakt bruk av innleide tjenester til erstatning for enorme investeringer i feltspesifikke utbyggingsløsninger. Selskapet mener at petroleumsskatteutvalget i for liten grad har drøftet insentiver som kan framskynde leting og utvikling av de gjenværende ressurser på norsk sokkel. PGS uttaler også:

«Vi mener at det er en vesentlig mangel at Petroleumsskatteutvalget ikke har drøftet grunnleggende nye måter å innhente statens rettmessige andel av grunnrenten på, men begrenset seg til å vaske det eksisterende regelverk.»

Teknologibedriftenes Landsforening (TBL) påpeker at reaksjonene fra bransjehold bærer preg av skuffelse, fordi utvalgets innstilling totalt sett ikke imøtekommer kravet om en styrking av norsk sokkels konkurranseevne, men mer omhandler endringer i systemegenskaper som samlet sett fører til en forverring av konkurranseevnen. TBL uttaler samtidig:

«TBL ser et klart behov for å utforme et skattesystem som på en bedre måte enn dagens system vil stimulere til økt rasjonalitet og kostnadsreduksjoner i oljeindustrien. Men, det er vanskelig å få den rette klarhet i om vi med det foreliggende forslaget vil oppnå dette.»

TBL mener også at det bør nedsettes et nytt bredt sammensatt utvalg med representanter for de berørte departementer, partene i oljeindustrien, potensielle nye aktører, forskningsinstitusjoner, politikere og andre uavhengige ressurspersoner, slik at man kan bringe inn et bredere fagmiljø for å vurdere og fremme forslag til et nytt skattesystem.

2.4.3 Forslaget om omlegging av fradraget for finanskostnader og friinntekten i særskattegrunnlaget

AMA uttaler om arbeidsgruppens forslag på dette punkt bl.a.:

«Det er åpenbart at 6% (anslag for den risikofrie renten) av nedskrevne fysiske verdier, som også skal dekke inn renteutgifter, er et altfor lavt fradrag i særskatt. Selv med arbeidsgruppens tilleggsforutsetninger dekker dette neppe en gang vanlig kapitalkostnad, og gir ikke i det hele tatt rom for avkastning på kunnskap og effektivitet. Det gruppen kaller «renprofitt» er altså et alt for omfattende grunnrentebegrep. Det betyr at man vil særbeskatte all avkastning på kunnskap utover slik som er umiddelbart tilgjengelig for enhver investor. Vi må sterkt advare mot å særbeskatte slik avkastning, også i lys av at hele det politiske Norge er sterkt opptatt av nettopp å fremme kompetanseoppbygging i form av teknologi og effektiv organisasjon.»

LO har et annet syn og uttaler:

«For å hindre at selskaper kan benytte annen aktivitet til å overføre finanskostnader til fradrag i særskatten og dermed uthule grunnrentebeskatningen, er det også fornuftig at mulighetene for dette

begrenses. Dette vil også beskytte mot at selskapenes aktivitet i andre land indirekte subsidieres gjennom fradrag mot norsk særskatt.»

LASMO plc mener at fordi renteutgifter er faktiske kostnader i virksomheten på sokkelen, så bør de som sådan være fradragsberettigede også mot særskatten under et netto inntektsskattesystem. De har samtidig forståelse for at et rimelig fordelingsprinsipp for gjeldsrenter mellom sokkelen og annen virksomhet kan bli komplisert, men mener at utvalgets foreslåtte fordelingsprinsipp for gjeldsrenter mot alminnelig inntekt må kunne anvendes også i forhold til særskatten.

Norges Rederiforbund fremkommer ikke med innvendinger mot den foreslåtte omlegging av fradragene mot særskatten som sådan. De mener imidlertid at fordi oljeselskapene gjennomgående har høyere lånekostnader enn risikofri statsobligasjonsrente, er det foreslåtte kapitalavkastningsfradraget satt for lavt. Konkret foreslås at kapitalavkastningsfradraget blir satt til statsobligasjonsrente pluss et tillegg på to prosentpoeng.

OD er positiv til fjerning av finanskostnadsfradraget mot særskatt, ettersom dette kan subsidiere investeringer utenfor norsk sokkelområde.

OLF er gjennomgående svært kritisk til forslaget om omlegging av fradragsreglene i særskattegrunnlaget. Etter deres vurdering er det for det første overhodet verken faglig eller politisk grunnlag for å ta bort friinntekten fra det norske petroleumsskattegrunnlaget. Vedrørende fradragsretten for gjeldsrenter påpekes at forslaget vil innebære et klart brudd med prinsipper som i lang tid har vært sentrale i norsk skattelovgivning, og at slike rentekostnader er en naturlig og integrert del av sokkelvirksomheten og derfor bør være fradragsberettigede både for alminnelig skatt og særskatt. OLF påpeker videre at oljeselskapene ut fra foreliggende regnskapsstatistikk ikke har større rentebærende gjeld og dermed rentefradrag enn andre selskaper i Norge. Vedrørende det foreslåtte kapitalavkastningsfradraget uttaler OLF blant annet:

«Den klart største svakheten er utvalgets definisjon av «normalavkastning». Siden den er knyttet opp til den løpende statsobligasjonsrente, innebærer dette at det ikke tas høyde for den betydelige risiko som leting og utvinning av petroleum innebærer. ... Normalavkastning «vil derfor, stikk i strid med uttalte forutsetninger fra myndighetenes side, bli gjenstand for en relativt markant særbeskatning...OLF kan derfor ikke se noen teoretisk begrunnelse for hvorfor normalavkastningen i petroleumsvirksomheten skal være mindre enn i andre bransjer eller andre land.»

OLF trekker dessuten frem problemstillingen om at et bortfall av rentefradraget for særskatt uten en tilstrekkelig dokumenterbar kompensasjon vil kunne medføre at særskatten, og muligens også selskapsskatten, ikke lenger anses for kreditabel mot amerikansk inntektsskatt. Dette har OLF redegjort for i et brev til utvalget som er vedlagt utvalgets innstilling. OLF er i denne forbindelse også kritisk til at utvalget ikke har gjort noen inngående vurdering i forhold til de problemene dette kan medføre for de selskapene som rammes, og følgelig heller ikke den negative virkningen dette kan få for norsk sokkel som et egnet investeringsområde for disse selskapene. Etter deres vurdering vil et bortfall av kredit både etter amerikanske internrettslige regler, og etter skatteavtalen, utvilsomt få alvorlige konsekvenser for videre amerikansk delta-

gelse på norsk sokkel. Selv en økt usikkerhet om disse spørsmålene vil få klare negative konsekvenser.

Oljeskattekontoret mener derimot at det foreligger et umiddelbart behov for endring av skattereglene på dette området. Det heter blant annet:

«Som det er grundig beskrevet i utvalgets innstilling, gir reglene vedrørende finansposter en mulighet til å belaste renteutgifter som ikke er relatert til virksomheten på norsk sokkel, mot særskattepliktig inntekt fra denne. Denne muligheten brukes i økende grad av selskapene, og det årlige tapet av skatteproveny er allerede betydelig. Oljeskattekontoret deler utvalgets oppfatning om at denne muligheten må anses som en systemfeil som selskapene ikke kan ha hatt noen rimelig forventning om opprettholdelse av. Kontoret vil derfor oppfordre departementet til å iverksette arbeid med sikte på en umiddelbar innføring av en midlertidig bestemmelse som vil hindre ytterligere skattetap.»

Etter kontorets oppfatning innebærer tanken bak modellen med et kapitalavkastningsfradrag i petroleumsbeskatningen svært gode systemegenskaper. Det vises særlig til systemets forutsetning om at selskapene gjøres indifferente med hensyn til valg av finansiering i form av fremmedkapital eller egenkapital. Kontoret påpeker også at en effekt av å innføre et kapitalavkastningsfradrag kan være at det oppstår insentiv til å leie driftsmidler fremfor eie, og at enkelte forhold må vurderes nærmere i den forbindelse. Oljeskattekontoret er videre opptatt av at departementet anvender den nødvendige tid for utredning av spørsmålet om hvorvidt krediteringsreglene for utenlandske selskaper kan settes i fare. Kontoret ønsker imidlertid i påvente av en bredere gjennomgang av et slikt spørsmål at det allerede for inntektsåret 2000 innføres en ny, midlertidig fordelingsregel for netto finansposter med konsekvens for særskatten, hvor det foreslås brukt skattemessige formuesverdier som fordelingsgrunnlag på samme måte som utvalget har foreslått dette som fordelingsnøkkel mellom sokkel og land i alminnelig inntekt.

2.4.4 Fordeling av netto finanskostnader mellom land og sokkel

LASMO plc gjentar i forbindelse med utvalgets forslag på dette punkt at en fordelingsregel basert på skattemessige formuesverdier må anses å være akseptabel og teknisk gjennomførbar ikke bare med hensyn til alminnelig skatt, men bør også kunne legges til grunn for særskatt.

OD støtter forslaget om en fordelingsregel basert på skattemessige formuesverdier mot alminnelig inntekt, ut fra argumentet om å skjerme de statlige petroleumsinntektene og den effekt forslaget om å tillate underskuddsfremføring med rente i grunnlaget for petroleumsskatt vil få.

OLF mener at bruk av skattemessige balanseverdier vil medføre at altfor stor del av rentene fordeles til land i forhold til det som er det faktiske finansieringsbehovet. Eventuelle forslag til endringer må ha som siktemål å finne en fordelingsnøkkel som best mulig reflekterer faktisk kapitalbehov henholdsvis på sokkelen og på land. OLF mener at dette vil kreve ytterligere utredninger utover det utvalget har hatt tid til, og at OLF bør trekkes med i et eventuelt slikt utredningsarbeid.

Oljeskattekontoret anbefaler, som omtalt ovenfor, at utvalgets forslag om fordelingsregel for finansposter mot alminnelig inntekt som et strakstiltak kan tenkes gjennomført med virkning også for særskatten. Kontoret antar for

øvrig at uansett hvordan regelen utformes, vil det kunne oppstå spørsmål om en post skal kunne medtas eller ikke, eventuelt hvorvidt den skal henføres til sokkel eller land. Det kan heller ikke ses bort fra at selskapene vil ha en viss mulighet til å påvirke størrelsen på enkelte poster ved årsskiftet.

2.4.5 Avskrivningsregler mer i samsvar med levetiden til bedriftene

LO ser fra sitt ståsted det ikke som bekymringsfullt at skattesystemet stimulerer til investeringer og til ringvirkninger og videreforedling på land. Det må derfor nøye vurderes i hvor stor grad det er fornuftig å stramme inn på avskrivningsreglene. Det uttales blant annet:

«Utvalget synes i liten grad å legge vekt på at investeringer er svært langsiktige, at norske utvinningskostnader er relativt høye og at aktiviteten må kunne opprettholdes også i tider med lave priser.»

OD er usikker på om de avskrivningsbaserte fradragsordningene i praksis fører til at samfunnsøkonomisk ulønnsomme prosjekter gjennomføres. De har ikke kjennskap til tilfeller der beregninger fra selskapene eller OD selv viser positiv lønnsomhet etter skatt, og negativ lønnsomhet før skatt. Fra ODs side har det ofte vært uttrykt bekymring for at selskapene i marginale prosjekter investerer for lite, altså det motsatte av utvalgets konklusjon. Viktige årsaker til dette er i følge OD selskapenes krav til materialitet og det faktum at selskapene benytter høyere diskonteringsrente enn myndighetene. OD etterlyser analyser som avklarer om overinvesteringer er et problem i praksis. Om forslaget til endring av starttidspunktet for avskrivning, stiller også OD spørsmål ved utvalgets konklusjoner. Det heter blant annet:

«OD vil påpeke at avskrivningsstart ved levering eller ferdigstillelse kan gi selskapene incentiv til å ta i bruk driftsmidler tidligere enn det som er samfunnsøkonomisk, inklusiv sikkerhets- og arbeidsmiljømessig, ønskelig ...OD vil dessuten påpeke at et avskrivningssystem som er basert på levetid kan være vanskelig å administrere både for selskaper og myndigheter. Disse forhold må tas i betraktning hvis nye avskrivningsregler skal utarbeides.»

OLF mener at dagens avskrivningsregler er av stor betydning for de nøytralitetsegenskapene som det eksisterende petroleumsskattesystemet er bygget for å ivareta. Det påpekes videre at en endring i avskrivningsreglene, dels gjennom utsatt avskrivningsstart og dels gjennom lengre avskrivningsperiode, i seg selv vil medføre en betydelig skjerpet beskatning uten at utvalget har foreslått kompenserende elementer. OLF uttaler videre blant annet:

«Forslaget vil også gi skattemessige insentiver ved valg av utbyggingsløsninger som kan være samfunnsøkonomisk uheldige. Det vil f.eks. være insentiver til ikke å se utbygging av strukturer i nærheten av hverandre i sammenheng.»

Oljeskattekontoret påpeker at valg av avskrivningsregler bare vil ha betydning for nåverdien av skatt på alminnelig inntekt, fordi det foreslåtte kapitalavkastningsfradraget vil utligne effekten av «feil» i avskrivningsprofilen mot særskatten. De mener videre at siden skattelovens oppdeling i forskjellige avskrivningsgrupper med tilhørende avskrivningssatser er temmelig grov innen landskatteregimet som utvalget har sammenlignet med, kan det være grunn til å stille spørsmål ved nødvendigheten av et avskrivningssystem der siktemå-

let er å treffe de bedriftsøkonomiske avskrivningsreglene så presist som mulig. Det heter videre blant annet:

«Oljeskattekontoret vil fremheve viktigheten av at reglene utformes slik at nye utbyggingsløsninger og teknologisk utvikling ikke nødvendigvis endringer av avskrivningsreglene. Vi vil også sterkt understreke behovet for at inndelingen av driftsmidlene blir entydig og ikke gir rom for manipulasjoner. Dette er et område hvor oljeskattemyndighetene og sannsynligvis også selskapenes revisorer - ikke besitter fagkompetanse, og det vil derfor være svært vanskelig å vinne frem mot selskapets påstand. Vi antar også at det må være i selskapenes interesse at det ikke etableres et system som vil kreve utstrakt ressursbruk i form av dokumentasjon og argumentasjon.»

Kontoret antar derimot når det gjelder muligheten for å foreta renteberegning av «feil» avskrivninger, at dette bare i liten grad vil foranledige spørsmål av mer teknisk art dersom rentesatsen kan fastsettes slik at selskapene kan forutsettes å bli indifferente til hvilken avskrivningsperiode som til enhver tid legges til grunn. I så fall vil etter kontorets oppfatning lineære avskrivninger være å foretrekke fremfor skattemessige avskrivninger etter produksjonsenhetsmetoden.

2.4.6 Underskudd fra landvirksomhet kan ikke trekkes fra mot sokkelinntekt

OD støtter utvalgets forslag ut fra argumentene om å skjerme de statlige petroleumsinntektene og den effekt forslaget om å tillate underskuddsfremføring med rente vil få.

OLF mener at en naturlig endring ville være å tillate full konsolidering av underskudd mellom sokkel og land. De mener at det ikke er noen grunn til at utvinningsselskapene skal behandles skattemessig strengere enn andre selskaper innenfor 28 prosent-regimet. Om utvalgets mening om at elementer som ikke har tilknytning til sokkelen, ikke skal kunne fremføres med rente, uttaler OLF:

«Dette er en feil begrunnelse, da det vel også i dag er slik at dersom det er underskudd både på land og sokkel, så fremføres landunderskuddet separat uten en fordeling til sokkelen. En behøver derfor ikke å risikere at landunderskudd blir overført til sokkelen og deretter framført med rente.»

2.4.7 Framføring av underskudd med rente og overføring av underskuddsposisjoner ved opphør

AMA verdsetter forsøket på å rette opp ulik behandling av selskaper i og utenfor særskatteposisjon gjennom underskuddsfremføring med rente, men de mener at oppskrivingsraten er for lav, og at det er usikkerhet ved det framskrevne fradragets varige verdi.

DONG A/S, LASMO plc, PGS og TBL uttrykker liknende synspunkter.

LO uttaler:

«De forslagene som er innrettet mot å fremme nye selskapers deltakelse på sokkelen synes vel begrunnet. I en fase der det er viktig å få inn nye selskaper som kan utnytte mer marginale felt og mer nisjepreget produksjon, er det viktig at slike kan komme inn og framføre under-

skudd i en startfase med renter mot framtidige inntekter, men LO tar ikke stilling til hvor sterk en slik stimulans bør være.»

Norges Rederiforbund mener at begge disse forslagene virker generelt positivt med tanke på å legge til rette for nye aktører som vil stimulere til et mer dynamisk og konkurransedyktig aktørbilde.

OLF har isolert sett ingen motforestillinger mot at myndighetene gjør det lettere for nye selskaper å etablere seg på norsk sokkel. Samtidig heter det:

«I sum er imidlertid de forslag som er fremmet av utvalget overhodet ikke egnet til å gjøre det lettere for nye selskaper å etablere seg på norsk sokkel - snarere tvert i mot. ...Det antas at nye selskaper på norsk sokkel i første rekke vil komme inn ved små feltutbygginger samt ved haleproduksjon. Det er nettopp disse feltene som vil være mest sårbare under et skatteregime som skisseres av utvalget.»

Oljeskattekontoret mener at forslagene ikke synes å ville gi problemer i forhold til igangværende virksomhet, og det er vanskelig å se at det her kan foreligge et potensiale for skatteplanlegging. Kontoret uttaler videre blant annet:

«Forslaget om rett til omsetning av underskudd ved opphør av sokkelvirksomhet må ses som en del av den helhetlige skattemodellen som er foreslått av utvalget og der KAF danner grunnstenen. Under forutsetning av at denne modellen gjennomføres, vil det være nødvendig at man gjennom renteberegning og salg av underskudd oppnår en effekt som i nåverdi er den samme som de etablerte selskapene oppnår gjennom umiddelbare utgiftsfradrag. Da fremstår en ordning med statlig utbetaling av skatteverdien av underskuddene som den mest nærliggende løsningen. Utvalgets mindretall har påpekt at det ellers vil oppstå en situasjon der selskapet som «kjøper» underskuddet vil kreve en viss andel av «fortjenesten» ...Oljeskattekontoret har vanskelig for å se at full nøytralitet kan oppnås på annen måte enn gjennom etablering av en statlig tilskuddsordning.»

Oljeskattekontoret tar også opp følgende problemstillinger:

- Dersom man ikke tenker seg at KAF-modellen blir gjennomført, vil det like fullt kunne være et behov for å senke de skattemessige inngangsbarrierene på sokkelen.
- Dersom KAF ikke innføres, kan det ikke utelukkes at etablerte selskaper gjennom aktivering av leteutgifter kan få økt sin gjeldskapasitet, og at disse selskapene kan oppnå en skattemessig fordel fremfor nye aktører. Kontoret understreker at det ikke har hatt tid til å foreta en tilstrekkelig omfattende vurdering av dette spørsmålet.
- Det kan være behov for å se nærmere på om adgang til omsetning av underskudd er vurdert med henblikk på alle tenkelige sluttsituasjoner.
- Det må, som påpekt av utvalget selv, sikres at salgsvederlag eller statlige tilskudd ikke kan kombineres med skattefradrag i hjemlandet på en slik måte at selskapene oppnår et gunstigere resultat enn nøytralitet i forhold til de reglene som gjelder for etablerte sokkelselskaper.

Skattedirektoratet påpeker at forslaget om beregning av rente ved framføring av underskudd i grunnlaget for alminnelig inntekt innebærer et brudd med de vanlige reglene om framføring av underskudd, og direktoratet er på denne bakgrunn enig med mindretallets uttalelser vedrørende dette spørsmålet. Angående de foreslåtte reglene om en generell adgang til å overføre under-

skudd, er direktoratet også av den oppfatning at dette innebærer et uheldig brudd med grunnleggende skattemessige prinsipper og viser til mindretallets merknader også vedrørende dette.

2.4.8 Petroleumsskatteloven § 10 erstattes av generelle regler

DONG A/S, LASMO plc og Norges Rederiforbund støtter utvalgets forslag på dette punkt.

OLF er enig i det meste som foreslås vedrørende kjøp og salg av lisenser på norsk sokkel. Det påpekes at man til en viss grad vil kunne beholde noe av fleksibiliteten ved å beholde enkelte skjønnsmessige regler og/eller alternative valgmuligheter i de generelle reglene. OLF er imidlertid ikke enig med utvalget i at forslaget om generelle regler er avhengig av alle de forslag som er i utredningen. OLFs oppfatning er at forslaget om generelle regler for kjøp og salg av lisenser i hovedsak hviler på forslaget om renteberegning av underskudd til fremføring, og at alle andre forslag i rapporten for så vidt er løsrevet fra et endret § 10-institutt.

Oljeskattekontoret sier seg i det vesentlige enig i de momentene utvalget fremholder, men vil påpeke at begrenset forutberegnelighet også vil være tilfelle uten § 10. Kontoret påpeker også at i forhold til det skatteproveny som trygges gjennom § 10, er det lite ressurser som kreves til administrativ fastsetting av vilkårene og oppfølging av disse. De er enig i at dersom utvalgets øvrige forslag til endringer av petroleumsskatteregimet vedtas, vil behovet for § 10 i det alt vesentlige forsvinne. Kontoret er imidlertid noe i tvil om hva som menes med at ordningen med enkeltvedtak etter § 10 bør beholdes for «spesielle tilfeller». En mulighet som etter deres mening bør vurderes, er å opprettholde § 10 med enkeltvedtak i en overgangsperiode, fram til man ser i praksis hvordan det nye regelverket fungerer. Kontoret ser det heller ikke som åpenbart at det er nødvendig å gjøre spesielle unntak for SDØE, og at det bør vurderes nærmere hvorvidt det er nødvendig med særbestemmelse i slike tilfelle. Kontoret ser det videre som problematisk å innføre generelle regler for visse typetilfeller, som utvalget har foreslått dersom § 10 ikke kan oppheves.

2.4.9 Andre problemstillinger

Beslutninger om å eie eller å leie

Norges Rederiforbund har vært særlig opptatt av om de nye skattereglene gir nøytralitet i beslutningen mellom å eie eller leie flyttbare produksjonsinnretninger. Etter deres analyser konkluderes det med at det foreslåtte skattesystemet er nesten helt nøytralt med hensyn til eie/leie-beslutninger for produksjonsinnretninger, og at systemet også gir gunstige effekter for andre aktuelle driftsmidler. Rederiforbundet er således tilfreds med den virkningen de foreslåtte endringene gir når det gjelder skattemessig likhet mellom eie og leie av skip og innretninger.

OD viser til gjeldende forskrift om skattemessig behandling av leie av flyttbare produksjonsinnretninger, og at enkelte tidligere foreslåtte endringer med sikte på å skape større grad av nøytralitet ennå ikke er fastsatt. OD savner en vurdering av hvordan utvalgets forslag vil slå ut i forbindelse med innleie av innretninger, særlig dersom de spesielle skattereglene for rederier benyt-

tes, men også om ordinære skatteregler legges til grunn. Etter deres vurdering bør ikke skattesystemet medføre økt bruk av leie av utstyr, der en kan få en leiepris som ikke gjenspeiler samfunnsøkonomiske kostnader.

Oljeskattekontoret viser til at eie-leie forskriften hviler på en forutsetning om at de investeringsbaserte fradragene i petroleumsskatteregimet gir selskapene incentiv til å eie fremfor å leie. Forutsatt at man gjennom innføring av et kapitalavkastningsfradrag oppnår at incentivet til å eie faller bort, ser Oljeskattekontoret ikke betenkeligheter ved å oppheve forskriften. Imidlertid peker kontoret på at en hittil ikke har registrert noen interesse blant selskapene for anvendelse av denne forskriften, men at selskapene i flere tilfelle bare krever fradrag for leiebeløp ved leie av driftsmidler etter vanlige regler. Selv om det kan være flere grunner til dette, kan det ikke utelukkes at leiealternativet allerede i dag anses som gunstig i skattemessig sammenheng. Kontoret påpeker således at dersom et skattesystem basert på eie har nøytrale systemegenskaper, kan det være grunn til å vurdere en skattemessig regulering av leiealternativet slik at uheldige effekter unngås.

PGS mener at dagens eie-leie bestemmelser ikke eliminerer den skattefordel felteiers egeninvestering har, og at forskriften således bør forbedres i retning av å dempe de fradragsberettigede egeninvesteringene. De påpeker også at det følger av utvalgets forslag at dersom ikke alle utvalgets anbefalinger som er egnet til å svekke insentiver til overinvesteringer for selskaper i særskatteposisjon tas til følge, er det heller ikke forsvarlig å oppheve eie-leie forskriften.

CO₂-avgiften

LO viser til utvalgets standpunkt om at CO₂-avgiften er en vridende skatt som ikke bør brukes fiskalt. De mener at et for høyt nivå på denne kan føre til at marginalt lønnsomme prosjekter stoppes i Norge, mens «det er fritt frem i andre land». LO viser til at stimulansen til å utvikle bedre teknologi har vært sterk gjennom den høye avgiften, og at dette ikke vil gå tapt dersom en legger avgiften på et mer moderat nivå i påvente av at et internasjonalt kvotesystem kommer på plass.

Miljøverndepartementet er prinsipielt enig i utvalgets betraktning om CO₂-avgiften og ønsker å påpeke at denne miljøavgiften har til hensikt å redusere utslippene. De mener også at denne avgiften bør ligge på et nivå som fører til at vi når våre klimapolitiske mål på en mest mulig kostnadseffektiv måte.

Incentivkontrakter

Norges Rederiforbund viser til at PGS i et eget vedlegg til utredningen har etterlyst at det åpnes for større grad av bruk av incentivkontrakter knyttet til oljepris. Rederiforbundet ber departementet arbeide videre med å tilpasse regelverket slik at det oppfordrer til større bruk av slike kontrakter. De mener at incentivkontrakter vil gi økt mulighet for ny og mer kostnadseffektiv arbeidsfordeling mellom oljeselskap og rederi/entreprenør.

OD viser også til henvendelsen fra PGS. De ser i utgangspunktet positivt på at spillerommet for avtaler er størst mulig, og ser også at begge parter uavhengig av skattemessige forhold kan ha interesse av å knytte kompensasjoner opp mot oljepris.

PGS er ikke tilfreds med at utvalget ikke vil foreslå den lovendring som de har bedt om. De mener utvalgets begrunnelse ikke påviser at en lovendring vil ha negativ innvirkning på petroleumformuen, men tvert i mot. PGS opprettholder således sitt forslag om lovendring.

Overgangsregler

OLF mener utvalgets forslag innebærer at prosjekter som er besluttet utbygd og godkjent av norske myndigheter etter dagens skatteregime, kan få en betydelig del av investeringene behandlet etter nye og langt mindre gunstige skatteregler. Det hevdes at en i tillegg vil miste særskattefradraget for en betydelig del av finansieringskostnadene for slike investeringer, uten at dette blir kompensert ved et kapitalavkastningsfradrag. OLF mener at en slik fremgangsmåte vil kunne få svært negative følger for tilliten til det norske skattesystemet, og at det behøves en langt grundigere gjennomgang av overgangsordninger ved en eventuell skattereform enn det utvalget har hatt tid til.

Oljeskattekontoret viser til utvalgets utgangspunkt om at nye skatteregler bare skal komme til anvendelse for investeringer foretatt etter ikrafttredelsestidspunktet, men at det for nye gevinstbeskatningsregler åpnes for at disse kan gjøres gjeldende også for investeringer avskrevet etter gamle avskrivningsregler. Kontoret har vanskelig for å se at generell anvendelse av nye gevinstregler vil kunne føre til uheldige vridninger ved overdragelse av driftsmidler, og de viser dessuten til de administrative problemene forbundet med etablering av et tosporet system. På denne bakgrunn anbefaler de at nye gevinstbeskatningsregler gis generell anvendelse. Angående utvalgets forslag om at investeringsutgifter pådratt før ikrafttredelsestidspunktet skal gi rett til friinntekt for den resterende delen av perioden, innser kontoret at det kan være problematisk å erstatte «opparbeidet rett» til friinntekt med et kapitalavkastningsfradrag basert på skattemessig nedskrevne verdier. Videre heter det:

«Det er imidlertid viktig at det ikke etableres unødig belastende regler for praktiseringen av et tosporet system. I denne sammenheng vil vi peke på at det ikke er uproblematisk dersom friinntekt, som utvalget foreslår, bare skal kunne føres mot framtidig inntekt fra tildelte tillatelser...Oljeskattekontoret har vanskelig for å se vesentlige system- eller provenyehensyn som skulle tale for en slik løsning. Vi vil derfor fraråde at det etableres en overgangsregel med et slikt innhold.»

Administrative konsekvenser

Oljeskattekontoret finner grunn til å påpeke at all erfaring tilsier at endringer i petroleumsskattesystemet som i utgangspunktet også er ment å innebære forenklinger, ofte får motsatt virkning. De trekker fram en del forhold ved utvalgets forslag som bidrar til å belyse administrative utfordringer og hensyn i denne forbindelse. Petroleumsskattesystemet har etter kontorets oppfatning blitt stadig mer komplisert. De understreker betydningen av at det foretas en grundig analyse av ressursbehovene på petroleumsskattens område.

3 Departementets brev av 6. april 2001 og merknader til brevet

3.1 Departementets brev av 6. april 2001

Finansdepartementet sendte 6. april 2001 ut et brev med forslag til mulige endringer i petroleumsskattesystemet med høringsfrist den 19. april 2001.

Departementets utkast var basert på arbeidet i petroleumsskatningsutvalget (jf. NOU 2000 : 18), høringsuttalelser til utvalgets rapport og møter som departementet har hatt med berørte instanser. Forslagene til endringer tok først og fremst sikte på å rette opp strukturelle svakheter i petroleumsskattesystemet, slik at reglene i mindre grad enn i dag skulle gi selskapene motiv til disposisjoner som er samfunnsøkonomisk uheldige.

I brevet foreslo departementet å endre regelen som fører til at store deler av finansielle kostnader knyttet til virksomhet utenfor sokkelområdet kan fradragføres mot sokkelinntekten. Forslaget til endring bestod i å la selskapets samlede netto finanskostnader bli fordelt mellom landdistriktet og sokkel-distriktet etter skattemessig gjenstående verdi av driftsmidlene i de to skattedistriktene. I dag fordeles de samlede netto finanskostnadene forholdsmessig etter nettoinntekten i hvert distrikt.

I brevet ble det også foreslått en endret beregning av friinntekten. Rente-fradraget og friinntekten kan således samlet sett ses på som kompensasjon for at investeringer ikke utgiftsføres direkte i særskattegrunnlaget. Friinntekten ble i departementets brev foreslått beregnet på grunnlag av 20 prosent av skattemessige verdier for driftsmidler i sokkelvirksomheten, svarende til at om lag 80 prosent av skattemessig verdi normalt gir grunnlag for rentefradrag. Friinntekten skulle beregnes som produktet av 20 prosent av skattemessige gjenstående verdier og en tilnærmet risikofri rente.

For å redusere skattemessige inngangsbarrierer for nye aktører på sokkelen, og samtidig gjøre skattesystemet enda mer robust i perioder med lave oljepriser, ble det videre foreslått en skattemessig symmetri i behandling av overskudd og underskudd. Det oppnås ved at underskudd både i grunnlaget for alminnelig skatt og særskatt kan fremføres med rente.

Videre foreslo departementet en regel om at underskudd ved overdragelse av virksomhet på sokkelen eller ved selskapsfusjon, kan overføres til andre selskaper.

Endringene ble foreslått gjennomført fra inntektsåret 2002, og ville ført til en viss skjerpelse i petroleumsskatningen. I den forbindelse ble det foreslått lettelser ved å fremskynde fradraget for gjenstående friinntekt på investeringer som er foretatt etter 1. januar 1998, men før virkningstidspunktet for ny friinntekt (1. januar 2002). Gjennom overgangsregelen skulle selskapene gis mulighet til å fradragføre slik gjenstående friinntekt samlet med henholdsvis 50 prosent, 30 prosent og 20 prosent i de tre årene 2002, 2003 og 2004.

Det ble også foreslått en forsert avvikling av produksjonsavgiften.

For å legge til rette for fortsatt høy teknologiutvikling i petroleumsvirksomheten ble det foreslått en vesentlig styrking av forskningsinnsatsen.

3.2 Merknader til departementets brev

Departementet har mottatt merknader fra følgende instanser: Oljeindustriens Landsforening, Oljeskattekontoret, Teknologibedriftenes Landsforening, Landsorganisasjonen i Norge, Norsk Olje- og Petrokjemisk Fagforbund, Dansk Olie og Naturgas A/S, Aker Maritim, Petroleum Geo-Services og Den norske Revisorforening.

Oljeindustriens Landsforening

Oljeindustriens Landsforening (OLF) viser til at forslaget svekker norsk sokkels konkurransekraft og vil svekke lønnsomheten for nylig besluttede prosjekter. OLF mener også at forslagene vil føre til vesentlig svekket lønnsomhet for nye prosjekter, og særlig for marginale prosjekter. Videre mener OLF at forslaget vil føre til at en altfor stor del av finanskostnadene vil fordeles til land, og at også investeringer i eksisterende felt vil bli rammet av forslaget. Dette vil ifølge OLF kunne redusere viljen til å gjennomføre tiltak for økt utvinning, forlenget levetid og økt utnyttelse av eksisterende infrastruktur. De lempende elementene som er bygd inn i forslaget, er etter OLFs syn helt utilstrekkelige til å kompensere for de betydelige skjerpelsene, både for eksisterende og nye aktører.

OLF avviser departementets forslag i sin helhet, men foreslår subsidiært en alternativ fordelingsregel som reflekterer de reelle finansielle verdiene på sokkelen under forutsetning av at merskatten dette medfører kompenseres. OLF mener at en eventuell ny fordelingsregel må ta utgangspunkt i regnskapsmessige balanseverdier ved årsslutt.

Oljeskattekontoret

Oljeskattekontoret sier i sine merknader at en fordeling av finansielle kostnader basert på skattemessige formuesverdier langt på vei vil fjerne muligheten til å få fradrag i sokkelinntekten for finansielle kostnader knyttet til annen virksomhet. Oljeskattekontoret har også enkelte tekniske merknader til utformingen av fordelingsregelen. Oljeskattekontoret viser til sin høringsuttalelse av 23.10.2000 der det ble understreket av skattetapet ved den nåværende regelen er betydelig. Kontoret foreslår derfor at den nye fordelingsregelen bør gis ikrafttredelse allerede fra inntektsåret 2001.

Etter Oljeskattekontorets oppfatning ville det vært ønskelig om utformingen av reglene for fremføring av underskudd med rente og overføring av endelige underskudd kunne vært utredet under mindre grad av tidspress.

Når det gjelder de andre forslagene har Oljeskattekontoret en del tekniske merknader.

Teknologibedriftenes Landsforening

Teknologibedriftenes Landsforening (TBL) stiller seg positive til flere av forslagene, men er negative til at departementet fremmer forslag som i sum virker skatteskjerpene på industrien.

TBL viser til at de har vært opptatt av å peke på at sokkelselskapenes investeringer på land gir en skattemessig vridning i sokkelselskapenes favør som følge av dagens adgang til rentefordeling. Etter TBLs mening vil departementets forslag redusere effekten av denne negative skattevridningen. TBL peker imidlertid på at departementets forslag kan gi sokkelselskapene økt interesse for investeringer i virksomhet med liten skattemessig avskrivning, for eksempel aksjer og eiendom i både inn og utland.

TBL er bekymret for at en omlegging av frinntekten innebærer en skatteskjerpelse for sokkelselskapene og kan medføre redusert investeringsaktivitet på sokkelen. Etter TBLs mening må forslaget kompenseres med for eksempel reduksjon i særskatten desom det opprettholdes.

TBL ser positivt på forslagene om å tillate fremføring av underskudd med rente og overføring av underskudd ved overdragelse.

Norges Rederiforbund

Norges Rederiforbund er langt på vei enig med departementet i de momentene i petroleumsskatteloven som bør endres. Dette gjelder blant annet en begrensning i dagens adgang til å kunne fradragføre finansielle kostnader knyttet til virksomheter utenfor sokkelområdet mot sokkelinntekten. Rederiforbundet foreslår imidlertid en alternativ modell for fordeling av finansielle kostnader. Rederiforbundet støtter også departementets forslag om å fremføre underskudd med rente og å kunne overføre underskudd ved overdragelse og fusjon. Rederiforbundet går imidlertid mot en endring av friinntekten og er negative til at departementet fremmer forslag som i sum virker skatteskjerpene for industrien.

Landsorganisasjonen i Norge

Landsorganisasjonen i Norge (LO) viser til at LO har hatt som forutsetning at omleggingen skulle være provenynøytral, og mener det er beklagelig at forslagene alt i alt inneholder en skjerpelse som i hovedsak faller på de norske selskapene. LO ser imidlertid at det har vært vanskelig å unngå dette, gitt at norske selskaper er de største skattyterne, og at det har vært et viktig hensyn å unngå at samfunnets rett til overskuddet på sokkelen undergraves. LO mener videre at det er svært viktig å understøtte at petroleumsvirksomheten kan danne grunnlaget for verdiskaping på land. LO mener derfor at regjeringen må legge til rette for dette med andre virkemidler.

Norsk Olje- og Petrokjemisk Fagforbund

Norsk Olje- og Petrokjemisk Fagforbund (NOPEF) viser til at forslaget om endret fordelingsregel dramatisk vil svekke selskapenes evne til å foreta nyinvesteringer på land, samt ramme selskaper med stor landbasert virksomhet hardere enn andre oljeselskap.

NOPEF peker også på at forslaget om endringer i friinntekten vil medføre en ganske kraftig skatteskjerpelse og vil sette flere av de store utbyggingsprosjektene som har vært diskutert, i fare.

Dansk Olie og Naturgas A/S

Dansk Olie og Naturgas A/S (DONG) mener at forslagene om fremføring av underskudd med rente og mulighet for overføring av underskudd ved avslutning av virksomheten vil lette situasjonen for nye selskaper på norsk sokkel. DONG mener videre at den nye friinntekten vil innebære en skjerpelse av beskatningen som vil vanskeliggjøre utviklingen av mindre felter.

Petroleum Geo-Services

Petroleum Geo-Services uttrykker skuffelse over at departementet ikke har tatt opp PGSs forslag om å endre petroleumsskatteloven slik at det åpnes for at kontrakter mellom oljeselskap og leverandørindustri kan inneholde prismekanismer styrt av oljeprisen - uten at leverandøren derved må svare for særskatt. PGS opprettholder derfor sitt forslag om at petroleumsskattelovens § 5 første avsnitt, andre setning, strykes.

Aker Maritime

Aker Maritime viser til at forslagene vil svekke rammebetingelsene og forverre norsk sokkels konkurranseevne. Aker Maritime er sterkt bekymret over dette, både som leverandør og som rettighetshaver. Aker Maritime mener at petroleumsskattesystemet trenger en systemmessig revisjon for å gi riktigere incentiver, men på en annen måte en det Finandepartementet foreslår. Etter Aker Maritimes mening var det visse positive trekk ved NOU 2000: 18, spesielt at endringer i avskrivningsreglene medførte et skritt i retning av like grunnlag for alminnelig inntekt land/sokkel, men bare som enkeltstående element siden det etter Aker Maritimes syn ikke må medføre skjerpet totalbeskatning. Det samlede forslaget må etter Aker Maritimes syn avvises, men Aker Maritime vil kunne akseptere en endring i rentefordelingsreglene forutsatt at fordelingsgrunnlaget reflekterer virkelige kapitalverdier.

Den norske Revisorforening

Den norske Revisorforening mener at departementets brev er svært kortfattet og ufullstendig gitt de betydelige endringene som foreslås, og at det er lagt opp til en for kort høringsfrist.

Revisorforeningen mener at det kan være grunnlag for å vurdere bruk av regnskapsmessige verdier i stedet for skattemessige verdier som grunnlag for fordeling av finansposter. Videre mener Revisorforeningen at dersom friinntekten skal endres så må den baseres på regnskapsmessige verdier og ikke skattemessig nedskrevne verdier.

4 Departementets vurderinger og forslag

4.1 Departementets generelle vurderinger

I petroleumssektoren er den samlede salgsverdien av produksjonen langt større enn kostnadene ved å utvinne den. Det oppstår dermed et betydelig overskudd i sektoren. Dette overskuddet fremkommer etter at investeringskostnadene i sektoren er trukket fra, og etter at det er tatt hensyn til risikoen ved å investere i petroleumssektoren. Overskuddet representerer dermed en avkastning utover den avkastningen som normalt kan oppnås ved å investere i andre aktiviteter med tilsvarende risiko. Et slikt overskudd betegnes gjerne grunnrente.

Et godt utformet skattesystem i petroleumssektoren bør ha to grunnleggende egenskaper:

- Skattesystemet bør utformes slik at verdiskapingen i sektoren blir størst mulig. Størst verdiskaping oppnås når samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir lønnsomme for selskapene, og omvendt. På samme måte som i andre sektorer kan dette oppnås gjennom et nøytralt skattesystem.
- Det påvirker i utgangspunktet ikke verdiskapingen at staten beholder en andel av grunnrenten i sektoren. Siden det er store realøkonomiske kostnader knyttet til å øke skattenivået på de fleste andre områder, tilsier dette at staten gjennom skattesystemet og SDØE bør beholde en størst mulig andel av grunnrenten. En høy statlig andel av grunnrenten i petroleumssektoren reduserer behovet for andre skatteinntekter.

Petroleumsskatteutvalget har pekt på klare svakheter ved det nåværende skattesystemet på sokkelen. I det følgende drøfter departementet kort de viktigste punktene i utvalgets forslag.

Etter departementets oppfatning er det nåværende systemet for fordeling av netto finanskostnader en alvorlig svakhet ved dagens petroleumsskattesystem. Skjevdelingen av finanskostnader uthuler skattegrunnlaget på sokkelen. Regelen fører til at sokkelselskapet har lavere kostnader enn andre selskaper ved virksomhet utenfor sokkelen. Fordelingsreglene gir sterke skattemotiver til å legge annen virksomhet inn i sokkelselskapet. Finansieringsfordelen er et skattemessig subsidium som gir sokkelselskapene et klart fortrinn sammenliknet med konkurrentene. Fordelingsregelen gjør det mulig å foreta investeringer, etableringer eller oppkjøp som er lønnsomme bedriftsøkonomisk, men ikke samfunnsøkonomisk. Det er etter departementets oppfatning en betydelig fare for at de negative virkningene av dagens regler kan bli større over tid. I samsvar med dette foreslår departementet endringer i den nåværende fordelingsregelen, jf. omtale i kapittel 4.2 nedenfor. Departementets forslag har likheter med den fordelingsregelen utvalget foreslo i forhold til alminnelig inntekt. Siden departementet foreslår å opprettholde fradraget for renter i særskattegrunnlaget, er imidlertid en slik fordelingsregel foreslått også i forhold til særskatten.

Finansdepartementet ser det som viktig å redusere skattemessige inngangsbarrierer for nye aktører på sokkelen. I dag er nye selskaper avhengige av å kjøpe andeler i produserende felt for å oppnå full verdi av skattemessige fradrag for investeringer. Ved å innføre en regel om framføring av underskudd med rente i grunnlaget for alminnelig skatt og særskatt, samt å tillate at underskudd kan overføres til andre selskaper ved overdragelse av virksomhet på sokkelen eller ved selskapsfusjon, blir verdien av de skattemessige fradragene uavhengig av inntektene. Det vises til forslag i kapittel 4.3 nedenfor.

Petroleumsskatteutvalget foreslo endringer i de investeringsbaserte fradragene (avskrivninger, friinntekt og netto finanskostnader) for å gjøre skattesystemet på sokkelen mer nøytralt. Utvalget påviste i den forbindelse at investeringer i sokkelvirksomhet som er ulønnsomme før skatt, kan være lønnsomme etter skatt med dagens skattesystem. Det nåværende skattesystemet kan dermed medføre at kapitalbruken på sokkelen blir for høy.

Finansdepartementet er enig med utvalget i at det nåværende petroleumsskattesystemet ikke er nøytralt. Dette skyldes at de investeringsbaserte fradragene er for høye. Finansdepartementet vil i den forbindelse peke på at normalavkastningen på sokkelen i prinsippet bør skattlegges på samme måte som i andre sektorer. I et nøytralt system bør dermed internrenten etter skatt være lik internrenten før skatt redusert med skattesatsen for alminnelig inntekt. Finansdepartementet ser i utgangspunktet ingen grunn til at marginale investeringer på sokkelen skal skattlegges mer lempelig enn tilsvarende prosjekter på land.

Til tross for svakhetene ved det gjeldende skattesystemet, fremmer departementet ikke forslag til endringer i friinntekt eller avskrivninger. Adgangen til rentefradrag mot særskattegrunnlaget beholdes også uendret med unntak av den omtalte endringen i fordelingsregelen. Departementet har i den forbindelse lagt vekt på å prioritere endringer i fordelingsregelen innenfor et samlet opplegg som også tar hensyn til de synspunktene som er blitt fremmet fra næringen. Det er departementets vurdering at forslagene i denne proposisjonen innebærer klare strukturelle forbedringer i forhold til dagens system.

4.2 Ny regel om fordeling av finansielle inntekter og utgifter mellom sokkel og land

4.2.1 Gjeldende regler for fordeling av finansielle inntekter og utgifter mellom sokkel og land

En generell problemstilling for selskap som driver utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport innenfor petroleumsskattelovens stedlige virkeområde, er hvordan inntekter og utgifter skal fordeles mellom sokkel- og landdistriktet. Forskjellen i skattenivå mellom sokkel- og landskatteregimet gjør at det får stor betydning hvor en inntekts- eller utgiftspost skattlegges eller føres til fradrag. Problemstillingen er mest aktuell for selskap som driver sammensatt virksomhet, men får også i noen grad betydning for «rene» utvinningsselskap.

Reglene om fordeling av *finansielle* inntekter og utgifter mellom sokkel og land ble endret med virkning fra inntektsåret 1982. Inntil da hadde finansielle *utgifter* blitt fordelt mellom sokkeldistriktet og øvrige distrikter på land etter forholdet mellom nettoinntekten i hvert distrikt. Fordelingen var altså basert

på en indirekte metode samsvarende med den alminnelige regelen om fordeling av gjeldsrenter mv. mellom ulike distrikter på land, jf. skatteloven § 6-90 første ledd. Finansielle *inntekter* ble imidlertid fram til 1982 fordelt mellom det distriktet hvor selskapet hadde hovedkontor og øvrige distrikter i samsvar med de landbaserte reglene for tilordning av inntekter mellom kontor- og produksjonsdistrikt, jf. skatteloven 1911 § 18. Disse tidligere reglene medførte at finansielle inntekter, herunder også valutagevinster på fordringer og gjeld, i det alt vesentlige ble henført til selskapets kontorkommune og skattlagt etter skattelovens alminnelige regler. Finansielle utgifter, herunder også valutatap på fordringer og gjeld, ble imidlertid for en stor del tilordnet sokkeldistriktet, og kom dermed til fradrag i særskattepliktig inntekt.

Denne asymmetriske behandlingen av finansielle inntekter og utgifter ble avskaffet ved lovendring 11. juni 1982. Da ble det i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd inntatt en bestemmelse om at finansielle inntekter og utgifter skal avregnes mot hverandre, og sokkeldistriktet skal tilskrives overskytende finansnetto med en andel som svarer til den andel nettoinntekten i dette distriktet utgjør i forhold til nettoinntekten i alle distrikter. I petroleumsskatteloven § 5 første ledd tredje punktum ble det samtidig presisert at finansielle inntekter som etter § 3 d annet ledd henføres til sokkeldistriktet, skal ilegges særskatt.

Gjenstand for nettoberegning og fordeling etter bestemmelsen i § 3 d annet ledd er gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde. Videre omfattes renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter. Bestemmelsen får først og fremst anvendelse på avkastning av finansielle eiendeler og tilsvarende utgifter på finansielle poster. I tillegg omfattes realisasjonsgevinster og -tap i den utstrekning gevinsten eller tapet skyldes valutakursendringer, men andre gevinster eller tap knyttet til finansielle poster omfattes ikke. Tap på fordring, og gevinster og tap på aksjer, fradrag- eller inntektsføres direkte i sokkelinntekten dersom fordringen/aksjen har tilstrekkelig tilknytning til sokkelvirksomheten. Videre er det i forskrift av 30. april 1993 nr. 316 (petroleumsskatteforskriften) § 13 annet ledd uttrykkelig bestemt at mottatt aksjeutbytte ikke skal være gjenstand for fordeling etter reglene i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd. Mottatt aksjeutbytte henføres alltid til land, og skattlegges etter skattelovens alminnelige regler.

Det er nettoinntekt *etter* at underskudd oppstått i inntektsåret er fordelt mellom sokkel- og landdistriktet, jf. petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd, og fradragsført i hvert av distriktene, som danner grunnlag for fordeling av netto finansielle poster mellom sokkel og land. Dette følger av § 3 d annet ledd siste punktum. Fordelingen skal imidlertid baseres på nettoinntekten i ulike distrikter *før* det gjøres fradrag for underskudd som fremføres fra tidligere år.

Netto finansielle utgifter som det i inntektssåret ikke er inntektsdekning for i sokkel- eller landdistriktet, skal fremføres særskilt, og separat fra underskudd til fremføring i de enkelte distrikter (ufordelte gjeldsrenter mv. til fremføring). Dette følger av petroleumsskatteforskriften § 13 første ledd.

4.2.2 Vurdering av gjeldende regel for fordeling av finansielle inntekter og utgifter mellom sokkel og land

Selskaper som driver virksomhet på sokkelen, kan også ha inntekt som er skattepliktig til land. Dette kan for eksempel dreie seg om inntekt fra ordinær industrivirksomhet eller aksjeutbytte fra datterselskaper innenlands eller utenlands. De gjeldende reglene for fordeling av sokkelselskapets netto finansposter mellom sokkel- og landskatteregimet er basert på respektiv nettoinntekt før skatt. Dette gir en skjev fordeling mellom sokkel og land i forhold til den kapitalen som er investert innen det enkelte regimet.

En av grunnene til det er at avkastningen før skatt som oftest vil være høyest fra sokkelvirksomheten. En annen grunn er at landinntekten er lav fordi det sjelden betales utbytte fra datterselskapet til sokkelselskapet. Fordelingsreglene fører dermed til at en uforholdsmessig stor del av finansutgiftene kommer til fradrag i sokkelinntekten. Dette forholdet har vært tatt opp også tidligere av departementet, blant annet i Ot.prp. nr. 12 (1991-92) s. 51.

Siden sokkelselskapets *eiere* vil være undergitt en lavere beskatning av finansposter, gir de gjeldende reglene for fordeling av finansielle poster incentiv til å ta ledig kapital ut av sokkelselskapet og plassere mest mulig gjeld i sokkelselskapet.

Kapitalinnskudd i datterselskaper finansieres for en stor del med gjeld i sokkelselskapet. Datterselskapene selv har gjennomgående en svært høy egenkapitalandel. Datterselskapenes investeringer er dermed indirekte finansiert ved opplåning på sokkelselskapets hånd, slik at renteutgiftene kommer til fradrag i sokkelinntekten etter den fordelingsnøkkelen som er nevnt ovenfor. Tilpasningen med høy gjeldsandel i sokkelselskapet og lav gjeldsandel i datterselskaper tyder på at selskapene i stor grad utnytter muligheten til å få fradrag for finansutgifter mot en skattesats på 78 prosent.

Sokkelselskapenes utenlandsaktiviteter har økt betydelig de senere årene. Det gjelder ikke bare de norske selskapene. Det er også en tiltagende tendens til at utenlandsk eide utvinningsselskaper plasserer aktivitet, som ikke er relatert til norsk sokkel, i det norske utvinningsselskapet. Omfanget av utenlandsaktiviteten må forventes å øke i årene fremover. Inntekter fra norsk sokkel kan da unngå særbeskatning gjennom lånefinansiering av nye investeringer i utlandet.

Etter departementets vurdering er dette en alvorlig svakhet ved det gjeldende regelverket for skatt på petroleumsutvinning. Skjevdelingen av finansutgiftene uthuler skattegrunnlaget på sokkelen. Den fører også til at sokkelselskapet eller konsernet det tilhører, har lavere kostnader enn andre selskaper ved virksomhet utenfor sokkelen. Fordelingsreglene gir sterke skattemotiver til å legge annen virksomhet inn i sokkelselskapet.

Finansieringsfordelen er et skattemessig subsidium som gir sokkelselskapene et klart fortrinn sammenliknet med konkurrentene. Subsidiet kan gjøre det mulig å foreta investeringer, etableringer eller oppkjøp lønnsomme bedriftsøkonomisk, som ikke er samfunnsøkonomisk lønnsomme. Effektene av skjevdelingen forsterkes av at sokkelselskapene har incentiv til å fremmedkapitalfinansiere sine investeringer så mye som mulig.

4.2.3 Metode for fordeling av finansielle inntekter og utgifter mellom sokkel- og landdistriktet

4.2.3.1 Et prinsipp om direkte tilordning

Det prinsipielt mest korrekte vil være at finansielle inntekter og utgifter blir tilordnet til sokkel- eller landdistriktet basert på en direkte tilordningsmetode (metoden er av petroleumsskatteutvalget omtalt som fordeling basert på kausalitet). Denne metoden innebærer at hver enkelt inntekts- og utgiftspost skal vurderes for seg, og henføres til skattlegging i det distrikt hvor den etter den underliggende økonomiske realitet må anses for å være innvunnet/pådratt.

Et prinsipp om direkte tilordning av finansielle inntekter og utgifter til ulike virksomhetsområder vil være svært krevende å gjennomføre i praksis. Petroleumsskatteutvalget framhever sterkt de praktiske problemene metoden vil medføre, og fraråder at den innføres. Direkte tilordning av gjeld og gjeldsrenter er riktignok ikke ukjent i norsk skattelovgivning, da prinsippet benyttes for å bestemme gjelds- og gjeldsrentefradraget i Norge for utenlandsk skattyter med begrenset skatteplikt til Norge for formue og inntekt av virksomhet som drives eller bestyres her i landet, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b og §§ 4-31 femte ledd og 6-40 tredje ledd. Metoden er imidlertid særlig vanskelig å praktisere når den samlede virksomheten finansieres gjennom generelle låneopptak på selskaps- eller konsernnivå, hvilket er vanlig for selskapene som driver utvinningsvirksomhet på norsk sokkel. Tilordning av etablerte lån til tidligere investeringer så vel som tilordning av nye lån til ulike virksomhetsområder, vil i praksis måtte baseres på en rekke skjønnsmessige antakelser og forutsetninger knyttet til størrelser som for eksempel gjeldsgrad, rentesats og avdragsprofil i virksomhetene.

En direkte tilordningsmetode er heller ikke uproblematisk å anvende i forhold til finansielle inntekter. De prinsipper som før lovendringen i 1982 ble anvendt for tilordning av finansielle inntekter mellom sokkel og land, og som bygget på anerkjente prinsipper for allokering av finansielle inntekter mellom kommuner etter reglene om stedbundet beskatning, er det etter departementets oppfatning ikke rimelig å anvende direkte ved fordeling mellom sokkel og land. Dette vil i stor grad innebære gjeninnføring av den asymmetriske behandling av inntekter (og valutagevinster) og utgifter (og valutatap) som eksisterte før lovendringen i 1982, om gjeldsrentene samtidig skal tilordnes dit kapitalen etter en økonomisk realitetsvurdering faktisk er anvendt. Det vises i den forbindelse til Ot.prp. nr. 78 (1981-82) og kapittel 4.2.1 foran. En direkte tilordningsmetode for finansielle inntekter må dermed baseres på de samme prinsipper som gjøres gjeldende for tilordning av finansielle utgifter, dvs. at de tilordnes det distriktet (virksomheten) hvor det underliggende finansielle objektet etter en økonomisk realitetsvurdering er anvendt.

Selv et relativt detaljert regelverk om hvilke prinsipper som skal legges til grunn ved direkte tilordning av finansielle inntekter og utgifter til henholdsvis sokkel og land, kan vanskelig hindre at det blir stort rom for skjønnsmessige vurderinger i den nærmere praktiseringen av reglene. Metoden vil bli vanskelig å praktisere for så vel skattyterne som for ligningsmyndighetene, og departementet finner i likhet med petroleumsskatteutvalget ikke å kunne anbefale den direkte tilordningsmetoden.

4.2.3.2 *Fordeling basert på formuesverdier*

Alternativet til prinsippet om direkte tilordning, er at fordelingen av finansielle inntekter og utgifter baseres på en indirekte fordelingsmetode.

Petroleumsskatteutvalget går inn for at fordelingen som en praktisk tilnærming til den direkte tilordningsmetode baseres på formuesverdien av formuesobjekter på henholdsvis sokkel og land. Gjeld blir som hovedregel pådratt for å finansiere investeringer, og formuen vil dermed normalt være godt egnet til å reflektere kapitalbindingen. Etter departementets vurdering er fordeling basert på formuesverdier bedre egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomheten enn gjeldende regel om fordeling basert på nettoinntekt, eller andre tenkelige fordelingsnøkler som for eksempel omsetning, antall ansatte og lignende. Ingen av høringsinstansene har sagt seg prinsipielt uenig i dette.

Etter departementets vurdering tilsier sammenhengen i regelverket at inntekter og utgifter av samme art behandles likt. Om inntekter i større grad enn utgifter ble henført til land, vil det også i seg selv kunne skape incentiver til å ta opp lån i sokkelselskapet. Som lagt til grunn ved lovendringen i 1982 bør fordelingen av finansielle inntekter mellom sokkel og land bygge på det reelle forhold at sokkelselskapenes finansielle inntekter i det alt vesentlige har sitt egentlige utspring i den virksomhet som selskapet driver på kontinental-sokkelen. Etter departementets vurdering vil dermed formuesverdier være et egnet fordelingsgrunnlag også for finansielle inntekter. En slik løsning ble også vurdert som alternativ til gjeldende regel i Ot.prp. nr. 12 (1991-92) s. 51.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at finansielle inntekter og utgifter skal fordeles mellom sokkel- og landdistriktet basert på formuesverdiene i de to distriktene. Det foreslås ingen endringer i forhold til gjeldende bestemmelse i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd med hensyn til hvilke finansielle inntekter og utgifter som skal omfattes av fordelingsregelen. Departementet foreslår også at gjeldende ordning med nettoberegning av inntekter og utgifter videreføres, slik at så vel positiv som negativ finansnetto blir fordelt etter det samme grunnlag. I det følgende skal det redegjøres nærmere for innholdet av departementets forslag til ny fordelingsregel for finansielle inntekter og utgifter mellom sokkel og land.

4.2.4 **Verdsetting av formuesgrunnlagene**

4.2.4.1 *Alminnelig verdsettingsregel*

Når fordelingsgrunnlaget skal baseres på formuesverdier, må det tas stilling til hvordan formuesobjektene skal verdsettes. I praksis kan en tenke seg å ta utgangspunkt i to ulike verdsettingsgrunnlag; regnskapsmessig eller skattemessig nedskrevet verdi av formuesobjektene. I brevet av 6. april 2001 til selskapene gikk departementet inn for å benytte skattemessig nedskrevet verdi ved verdsettingen, slik også petroleumsskatteutvalget anbefaler i sin rapport. Oljeindustrienes landsforening går i sine merknader til departementets utkast mot å benytte skattemessig nedskrevne verdier ved verdsettingen, og foreslår (subsidiært, for det tilfellet at fordelingsreglene skal endres) at verdsettingen baseres på regnskapsmessige verdier.

Argumentet for å benytte regnskapsmessige verdier er ifølge Oljeindustriens landsforening at disse i større grad enn skattemessig nedskrevne verdier

vil reflektere formuesobjektene markedsverdi. Med regelen i petroleumsskatteloven § 3 b som tillater lineær avskrivning over 6 år for faste installasjoner på sokkelen, vil disse driftsmidlene raskt få en skattemessig verdi som er betydelig lavere enn markedsverdien. De fordelaktige avskrivningsreglene for faste installasjoner på sokkelen vil da i praksis lede til at fordeling basert på skattemessige verdier henfører en lavere andel av finanspostene til sokkelen, enn om regnskapsmessige verdier hadde vært benyttet. Oljeindustrienes landsforening mener at de regnskapsmessige verdiene bedre reflekterer kapitalbehovet på sokkel og land, og at fordeling basert på de skattemessige verdier vil undervurdere kapitalbehovet knyttet til investeringer på sokkelen.

Etter departementets syn er det avgjørende kriteriet for valg av verdsettingsprinsipp hvorvidt det maksimale rentefradraget i særskattegrunnlaget blir påvirket av om et sokkelselskap driver virksomhet utenfor sokkelen eller ikke. Dette hensynet ivaretas i stor grad av en fordelingsregel basert på skattemessig nedskrevne verdier, men ikke hvis en benytter regnskapsmessige verdier. Som petroleumsskatteutvalget fremhever bør en ta i betraktning i hvilken utstrekning en investering faktisk kan *skape* rentefradrag i sokkelinntekten innenfor de skranker som petroleumsskatteloven § 3 h stiller for fradragrett for gjeldsrenter i sokkelinntekt. Investering i driftsmidler som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b, gir (over tid) lite rom for opptak av rentebærende gjeld innenfor begrensingsregelen i petroleumsskatteloven § 3 h. Dette skyldes at de forserte skattemessige avskrivningene gir tilsvarende høy utsatt skatt, som anses som gjeld i forhold til bestemmelsen i § 3 h. Dermed blir det desto mindre rom for rentebærende gjeld i selskapet før avkorting av rentefradraget i sokkelinntekten blir aktuelt. En fordeling basert på regnskapsmessige formuesverdier vil føre til at økt aktivitet utenfor sokkelen i vesentlig grad kan øke rentefradraget i særskattegrunnlaget, fordi forskjellene mellom regnskapsmessige og skattemessige nedskrevne verdier normalt er større på sokkelen enn på land. Fordeling etter regnskapsmessige formuesverdier er dermed etter departementets syn en regel med store svakheter.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at verdsettingen av formuesobjektene tar utgangspunkt i skattemessig nedskrevet verdi ved utløpet av inntektsåret, dvs. etter fradrag for årets avskrivninger. Det vises til forslag til endring i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd.

4.2.4.2 Oppjustering av sokkelfradrag ved lav gjeldsgrad

Fordeling etter skattemessig nedskrevne verdier kan føre til at selskapene må ha minst like høy gjeldsgrad for landinvesteringer som for sokkelinvesteringer, dersom fordelingsregelen skal virke nøytralt i den forstand at aktivitet utenfor sokkelen ikke reduserer rentefradraget i særskattegrunnlaget. For å unngå et slikt krav til gjeldsgrad, har departementet utformet en modifisert fordelingsregel som tar utgangspunkt i skattemessig nedskrevne verdier. Regelen virker slik at renter som fordeles til sokkelen, økes med forholdet mellom summen av et selskaps rentebærende gjeld og dets egenkapital etter petroleumsskatteloven § 3 h utover summen av 20 prosent av gjeld og egenkapital, og summen av rentebærende gjeld. Den modifiserte regelen gjør at selskaper med egenkapital etter § 3 h lik summen av 20 prosent av gjeld og egen-

kapital, i utgangspunktet får samme fordeling av netto finansutgifter som ved en ren fordeling etter skattemessige nedskrevne verdier. Selskaper med lavere gjeldsgrad får en høyere andel av netto finansutgifter fordelt til sokkelen enn ved en ren fordeling etter skattemessig nedskrevne verdier. Det vises til forslag til nytt syvende ledd i petroleumsskatteloven § 3 d.

Den modifiserte regelen kan illustreres med et stilisert talleksempel. Anta et selskap som i utgangspunktet kun har sokkelaktivitet. Selskapet har et driftsmiddel med regnskapsmessig verdi lik 100 og skattemessig verdi lik 50. Selskapet antas videre å ha 40 i utsatt skatt, 40 i rentebærende gjeld og 20 i egenkapital. Selskapet har dermed maksimal gjeld i forhold til regelen om tynn kapitalisering. Med en rentesats på 10 prosent får selskapet et rentefradrag på 4 i særskattegrunnlaget. Anta så at selskapet også investerer i et driftsmiddel som henføres til landaktivitet. Dette driftsmidlet har bokført verdi lik skattemessig verdi lik 100, og er finansiert med 70 i rentebærende gjeld og 30 i egenkapital. Med samme rentesats blir økningen i renteutgifter lik 7, slik at samlede renteutgifter blir lik 11 ($= 4 + 7$).

En ren fordeling etter skattemessige verdier innebærer at renteutgifter lik 3,67 ($= 11 * 50/150$) blir fordelt til sokkelen. Landaktiviteten reduserer dermed rentefradraget i særskattegrunnlaget fordi landinvesteringen er finansiert med 30 prosent (i stedet for 20 prosent) egenkapital. Justeringsfaktoren gjør at renteutgifter fordelt til sokkelen multipliseres med forholdet $(110 + 10)/110 = 1,09$. Samlet rentefradrag i særskattegrunnlaget blir dermed lik $3,67 * 1,09 = 4,00$ på samme måte som før landinvesteringen ble gjennomført.

4.2.4.3 Nærmere om forslaget til regel om justeringsfaktor

Formålet med oppjusteringsregelen er å sikre at fordelingsmekanismen virker nøytralt på den måten at et selskap som både driver særskattepliktig virksomhet på kontinentalsokkelen og virksomhet på fastlandet, ikke får redusert fradrag for netto finansutgifter i sokkeldistriktet på grunn av landvirksomheten i tilfeller hvor selskapets samlede gjeldsgrad er lavere enn forholdet 80/20, slik forholdstallet fastsettes ved anvendelse av minstekapitalregelen i § 3 h.

Den grunnleggende forutsetning for at oppjustering etter tilleggsbestemmelsene i § 3 d syvende ledd skal foretas, er derfor at selskapet har en egenkapitalandel som overstiger 20 prosent av totalkapitalen i følge den regnskapsmessige balanse (summen av gjeld og egenkapital), eventuelt etter korreksjoner fastsatt ved ligningen i henhold til § 3 h. Anvendelse av oppjusteringsregelen forutsetter videre at selskapet har netto finansutgifter til fordeling. Bestemmelsen skal ikke kunne medføre fordeling til sokkeldistriktet av en høyere andel av en positiv finansnetto enn det som ellers ville følge av reglene i § 3 d annet til sjette ledd. Det vises til forslag til nytt syvende ledd første punktum i § 3 d.

Oppjusteringsregelen tar videre utgangspunkt i den andel av netto finansutgifter som etter de grunnleggende regler om henføring av eiendeler til land- og sokkeldistriktet og verdsetting på grunnlag av skattemessige formuesverdier skal fordeles til sokkeldistriktet, jf. § 3 d annet til sjette ledd. Denne andelen betegnes i det følgende «normalandelen». Normalandelen vil foreligge som en beregnet beløpsstørrelse lik den andel av de samlede netto finansutgifter som skal fordeles til sokkeldistriktet. Hensikten er dernest å øke denne

andel av de samlede netto finansutgifter, ved å multiplisere normalandelen med en brøk som gir en faktor større enn 1, jf. forslag til nytt syvende ledd annet punktum i § 3 d.

Brøken, dvs. oppjusteringsfaktoren, har som sin hovedbestanddel selskapets rentebærende gjeld, som utgjør nevneren i brøken og som også inngår i telleren.

Uttrykket «rentebærende gjeld» er for beregningsformålene i § 3 d syvende ledd definert slik at den skal svare til selskapets faktiske rentebærende gjeld som har gitt opphav til gjeldsrenter som inngår ved fastsettingen av netto finansposter ved den aktuelle ligningsbehandling, jf. § 3 d syvende ledd fjerde punktum.

Den rentebærende gjeld i telleren skal imidlertid gis et tillegg lik den «overskytende» egenkapital som selskapet har i forhold til 80/20 forholdstallet i minstekapitalregelen i § 3 h. Tanken er at et selskap som ikke har optimalisert sin kapitalstruktur i forhold til minstekapitalregelen, men som har en høyere samlet egenkapitalgrad, gis et rom for tilsvarende høyere gjeldsgrad i sokkelvirksomheten. For et selskap som bare i ubetydelig grad har overskytende egenkapitalandel, vil oppjusteringsfaktoren være tilnærmet lik 1, slik at virkningen av justeringen blir minimal. Ved økende overskytende egenkapital vil telleren øke beløpsmessig tilsvarende, slik at en stadig større andel av netto finansutgifter vil bli fordelt til sokkeldistriktet. Det vises til forslag til nytt syvende ledd tredje punktum i § 3 d.

Bestemmelsen er utformet slik at det er normal *andelen* av selskapets netto finansutgifter fordelbar til sokkeldistriktet som blir å forhøye gjennom oppjusteringsfaktoren. Beløpsmessig kan derfor netto finansutgifter som skal fordeles til sokkeldistriktet etter oppjustering aldri overstige selskapets faktiske samlede netto finansutgifter. Ved økning av andelen som fordeles til sokkeldistriktet vil andelen som fordeles til landdistriktet reduseres tilsvarende. Netto finansutgifter som fordeles til land skal aldri være lavere enn null.

4.2.5 Nærmere om hvilke poster som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land

4.2.5.1 Generelt

Fordelingsgrunnlaget bør i utgangspunktet fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet. Samtidig må hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk.

Nedenfor i dette kapitlet vurderer departementet *hvilke enkeltposter* som bør inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel- og landdistriktet. For noen av postene gis også utfyllende merknader til verdsettingen. I dette avsnittet vurderer departementet hvilke *generelle* kriterier som skal gjelde for at en post skal medtas i fordelingsgrunnlaget til ett av distriktene.

Departementet foreslår at de postene som skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet, defineres positivt. Videre foreslås det at enkelte definerte poster, som i praksis vanskelig kan henføres til et bestemt virksomhetsområde, holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Grunnlaget for fordeling til

landdistriktet foreslås imidlertid definert negativt, til å omfatte poster som ikke skal henføres til sokkelgrunnlaget eller unntas fra fordelingsgrunnlaget. Denne tilnærming er valgt fordi grunnlaget lettest kan defineres relativt presist innenfor et avgrenset virksomhetsområde. Samtidig vil det i større grad sikre at sokkelinntekten ikke uthules som følge av uønskede tilpasninger til regelverket.

For at et formuesobjekt skal medregnes i fordelingsgrunnlaget må det kreves at dette er *anskaffet* før utløpet av inntektsåret, det vil si at skattyteren må ha blitt eier av formuesobjektet i skattemessig forstand. Det bør imidlertid ikke stilles krav om at formuesobjektet også må ha vært i bruk i virksomheten det aktuelle inntektsåret, da kapitalbindingen relaterer seg til anskaffelsen og ikke til bruken. Departementet foreslår videre at bare formuesobjekter som er *i behold* i virksomheten ved utløpet av inntektsåret skal medtas i fordelingsgrunnlaget.

For at formuesobjektet skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet forutsetter dette at formuesobjektet ved årets utløp har tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomhet eller rørledningstransport innenfor petroleumsskattelovens stedlige virkeområde. Dette vil bero på en konkret vurdering i samsvar med alminnelige prinsipper for tilordning. Et sentralt moment vil være om formuesobjektet ble anskaffet for å benyttes i slik virksomhet. Men dersom formuesobjektet senere har fått en annen funksjon i skattyterens virksomhet, må dette legges til grunn også i forhold til fordelingsgrunnlaget.

Kapitalbindingen og sammensetningen av formuen i en virksomhet vil variere gjennom inntektsåret. Av ligningsadministrative grunner foreslås imidlertid at fordelingsgrunnlaget fastsettes på grunnlag av de formuesobjekter skattyteren har ved utløpet av inntektsåret, det vil si per 31. desember. Samtidig foreslås at verdsettingen av formuesobjektene foretas på dette tidspunkt, det vil si etter at det er gjort fradrag for årets avskrivninger.

I utvinningsvirksomhet vil en overveiende del av kapitalbindingen relatere seg til anskaffelse av, og påkostninger på, produksjonsinnretninger og andre faste installasjoner på sokkelen. Etter departementets syn bør også utgifter som ved utløpet av inntektsåret er *påløpt* til erverv av driftsmidler, inngå i fordelingsgrunnlaget, selv om en etter alminnelige betraktninger kommer til at driftsmidlet som sådan ikke (ennå) er anskaffet av skattyteren. Ved erverv av driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b, tillates utgifter avskrevet allerede når de er pådratt, det vil si i investeringsåret, jf. også Ot.prp. nr. 3 (1986-87) s. 15. For slike driftsmidler vil fordelingsgrunnlaget dermed tilsvare de avskrivningsberettigede investeringer som ved utløpet av inntektsåret ikke er kommet til fradrag gjennom avskrivninger.

At en i fordelingsgrunnlaget også medtar utgifter som er pådratt til erverv eller utvikling av formuesobjekter, har prinsipiell god forankring når grunnlagene i størst mulig grad skal reflektere kapitalbindingen. På denne bakgrunn foreslår departementet at visse nærmere angitte utgifter som er påløpt til erverv, opparbeiding eller utvikling av andre driftsmidler enn driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b, skal inngå i fordelingsgrunnlaget. Forutsetningen må da være at utgiftene ikke er kommet til fradrag skattemessig. Nedenfor gis også en nærmere redegjørelse for hvilke aktiveringspliktige utgifter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget.

4.2.5.2 Realkapital

I fordelingsgrunnlaget til sokkelen skal medregnes *driftsmidler som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b*. Dette er rørledninger og produksjonsinnretninger med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning. Som produksjonsinnretning anses, foruten de faste installasjoner på sokkelen, blant annet også flyttbare boligplattformer og lagringsanlegg. Til rørledning regnes også mottaksanlegg på land som er ledd i ilandføringen, og som har til formål å klargjøre petroleum for salg som råvare. Anlegg for videre bearbeidelse av petroleum anses derimot å tilhøre landvirksomheten, og skal inngå i grunnlaget for fordeling til landdistriktet. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav a i petroleumsskatteloven § 3 d.

Andre driftsmidler enn faste installasjoner som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b kan også ha en nær tilknytning til sokkelvirksomheten. Når driftsmidlet anses for å fremme selve utvinningsvirksomheten, gis det fradrag for avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler også i særskattegrunnlaget.

Det stedlige virkeområdet som fremgår av petroleumsskattelovens § 1, er ikke ensbetydende med at driftsmidlene må befinne seg innenfor dette området. Et eksempel på driftsmiddel i sokkelvirksomhet som befinner seg på land er administrasjonsbygg. Departementet foreslår at også driftsmidler som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd a skal regnes til sokkelgrunnlaget når de inngår i utvinningsvirksomheten. Utgifter til erverv av slike driftsmidler kan først fradragsføres gjennom avskrivninger når driftsmidlet er levert, jf. skatteloven § 14-30. Utgifter som pådras før levering må aktiveres skattemessig. Da dette også representerer kapitalbinding, går departementet inn for at også skattemessige aktiverte utgifter som er pådratt til erverv av driftsmidler som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd a, men før disse er levert, skal medregnes i fordelingsgrunnlaget. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav b i petroleumsskatteloven § 3 d.

Med grunnlag i skattelovens tidligere bestemmelser om stedbunden beskatning har det i ligningspraksis vært beregnet en egenleie av bygg på land når sokkelselskapet eier dette selv som et driftsmiddel i sokkelvirksomhet. Egenleien har blitt skattlagt i eiendomskommunen med korresponderende fradrag i sokkelinntekten. Den etablerte metoden for beregning av egenleien har vært et sjablonmessig fastsatt avkastnings- og fortjenesteelement ved et tenkt utleieforhold. Den bakenforliggende beregningen av denne nettoinntekten har imidlertid vært en tenkt brutto utleieverdi med fradrag for driftsutgifter og avskrivninger. Dermed kan man si at avskrivningene har kommet til fradrag i ikke-særskattepliktig inntekt. Etter lovendring fra 1999 skal det imidlertid ikke lenger beregnes stedbunden inntekt i landkommuner for etterskuddsskattepliktige, men derimot en samlet inntekt i kontorkommunen og med skatteplikt bare til staten. Etter denne endringen har oljeskattemyndighetene lagt til grunn at det ikke lenger er grunnlag for å henføre et beregnet avkastnings- og fortjenesteelement ved utleie til beskatning i land. Skattemessige avskrivninger for bygningene er dermed ført til fradrag i sokkelinntekt. Departementet er kjent med at avgjørelsen er påklaget. I forhold til regelen om fordeling av finansielle poster som foreslås av departementet, legges det til grunn at de aktuelle byggene må anses som sokkelformue dersom det ikke lenger

skal fastsettes en beregnet leieinntekt til land, og som landformue dersom den tidligere praksis vil bli opprettholdt.

Det kan tenkes at et driftsmiddel, for eksempel et administrasjonsbygg, brukes dels i sokkelvirksomhet og dels i annen virksomhet. Når et driftsmiddel brukes dels i sokkelvirksomhet og dels i annen virksomhet, må driftsmidlets skattemessige verdi i forhold til fordelingsregelen i petroleumsskatteloven § 3 d fordeles mellom virksomhetene etter en fordelingsnøkkel som er egnet til å reflektere driftsmidlets bruksområde ved utløpet av inntektsåret. Departementet vil vurdere om det er behov for å gi nærmere regler i forskrift om hvilke(n) fordelingsnøkkel (-nøkler) som skal benyttes.

Det foreslås at *varelager* i utvinningsvirksomheten skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. Lageret verdsettes etter de ordinære regler. Dette innebærer at lagerbeholdning av petroleum skal verdsettes til normpris når slik pris er fastsatt, jf. petroleumsskatteloven § 3 a og forskrift 17. desember 1976 § 1 jf. § 6. Normprisregulert petroleum som ikke har passert normprispunktet, og annen petroleum som befinner seg i rørledning, kan verdsettes til null, jf. forskriften § 6. For øvrig gjelder reglene i skatteloven § 14-5 annet ledd. Den faktiske skattemessige verdsettelsen legges til grunn ved fordeling av finansielle poster mellom sokkel og land. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav c i petroleumsskatteloven § 3 d.

I utvinningsvirksomhet gjelder en særregel ved *leie av flyttbar produksjonsinnretning*. I henhold til bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 i, jf. forskrift 18. august 1998, kan leie av slik innretning etter nærmere regler kreves behandlet på leietakers hånd tilnærmelsesvis som om selskapet eide innretningen selv. Dette innebærer blant annet at det ved leieforholdets begynnelse må fastsettes en fiktiv anskaffelseskost som det senere beregnes skattemessige avskrivninger av etter petroleumsskatteloven § 3 b. Beregnede renter av et nærmere fastsatt fiktivt gjeldsforhold inngår i finansutgifter som fordeles mellom sokkel og land etter § 3 d, jf. forskriftens § 5. For å oppnå sammenheng i regelverket foreslås at den leide innretningen inngår blant de formuesobjektene som skal gi grunnlag for fordeling til sokkelen, med den skattemessig nedskrevne verdi. Andre leide driftsmidler skal ikke inngå i fordelingsgrunnlaget, med mindre leieforholdet er konstruert slik at leietaker anses som skattemessig eier (såkalt finansiell leasing). Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav d i petroleumsskatteloven § 3 d.

Krav på petroleum mellom rettighetshavere i samme utvinningstillatelse, først og fremst mer- eller mindreuttak av olje, foreslås holdt utenfor fordelingsgrunnlaget. Departementet antar at poster som mer-/mindreuttak vil variere betydelig gjennom året, og at status per 31. desember kan gi et vilkårlig bilde av kapitalbindingen for det enkelte selskap på årsbasis. For selskapene samlet vil dessuten posisjonene av henholdsvis mer-og mindreuttak gå i null. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd bokstav b i petroleumsskatteloven § 3 d og til ytterligere omtale av denne bestemmelsen i kapittel 4.2.5.6 nedenfor.

Departementet antar imidlertid at krav på petroleum mellom rettighetshavere i ulike utvinningstillatelser vil være mer stabile over tid, og gi uttrykk for mer reell kapitalbinding i sokkelvirksomheten. Det foreslås derfor at netto krav på petroleum mot andre rettighetshavere, der kravet og den annen parts

forpliktelse har grunnlag i deltakelse i ulike utvinningstillatelser, skal medregnes i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. Et eventuelt negativt beløp vil gå til fradrag i øvrige formuesverdier henført til sokkeldistriktet. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav h i petroleumsskatteloven § 3 d og til ytterligere omtale av denne bestemmelsen i kapittel 4.2.5.6 nedenfor. Departementet legger til grunn at det i hovedsak vil være fordringer/gjeld knyttet til utlån/innlån av gass som går inn under forslaget. Dersom det mellom flere utvinningstillatelser finner sted en samordnet utnyttelse av en petroleumforekomst, vil disse være å anse som én utvinningstillatelse i forhold til reglene i denne bestemmelsen.

4.2.5.3 Immateriell kapital

Immaterielle formuesobjekter bør i prinsippet medtas i formuesgrunnlagene til henholdsvis sokkel- og landdistriktet. Når det gjelder *egenutviklede* immaterielle formuesobjekter gjør spesielle hensyn seg gjeldende, og det vises til kapittel 4.2.5.4. *Ervervede* immaterielle formuesobjekter foreslås medtatt i fordelingsgrunnlaget til sokkelen når de er ervervet i utvinningsvirksomheten. I andre tilfeller skal de medtas i fordelingsgrunnlaget til land.

Departementet foreslår imidlertid at *ervervet forretningsverdi* (goodwill) alltid skal inngå i grunnlaget for fordeling til landdistriktet. Departementet viser til at det i praksis er lite aktuelt at goodwill erverves som ledd i overtakelse av en utvinningstillatelse fordi det ved samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 normalt forutsettes kontinuitet når det gjelder skattemessige verdier. Ervervet goodwill kan heller ikke avskrives i sokkelinntekten, jf. petroleumsskatteloven § 3 b annet ledd. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav f i petroleumsskatteloven § 3 d, sammenholdt med forslag til nytt femte ledd i denne bestemmelsen.

Overdragelse av utvinningstillatelser på norsk sokkel vil etter gjeldende regler forutsette særskilt vedtak etter petroleumsskatteloven § 10. Det vises til kapittel 4.2.5.4 for nærmere redegjørelse om hvordan fordelingsgrunnlagene skal fastsettes i tilfeller hvor det fattes vedtak etter denne bestemmelsen. Her nevnes bare at departementet foreslår at når erverver etter et § 10-vedtak med skattemessig virkning skal overta de utgifter overdrageren har aktivert på en utvinningstillatelse (letekostnader mv.), skal den overtatte skattemessige verdi også inngå i erververs grunnlag for fordeling til sokkeldistriktet.

4.2.5.4 Utgifter til forskning og utvikling

Av skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum følger at kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, *skal* behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Dette innebærer at alle utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet, må aktiveres, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 72. Andre forsknings- og utviklingsutgifter skal etter den alminnelige skattelovgivning fradragsføres løpende, uavhengig av den regnskapsmessige behandling, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 73.

Etter departementets vurdering bør aktiveringspliktige forsknings- og utviklingsutgifter inngå i fordelingsgrunnlagene til henholdsvis sokkel- og landdistriktet, da dette representerer en kapitalbinding i virksomheten som

ikke er kommet til fradrag skattemessig. For forsknings- og utviklingsutgifter som er pådratt i utvinningsvirksomhet, foreslås dette regelfestet i nytt tredje ledd bokstav e i petroleumsskatteloven § 3 d.

Aktiveringsplikten vil omfatte forsknings- og utviklingskostnader til erverv av både fysiske og immaterielle driftsmidler. Forsknings- og utviklingsutgifter til erverv av driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b og skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a skal tillegges kostprisen på driftsmidlet og avskrives sammen med dette. For forsknings- og utviklingskostnader til erverv av slike driftsmidler foreligger det således dobbel hjemmel for å medta disse i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. Forslaget til nytt tredje ledd bokstav e i petroleumsskatteloven § 3 d vil imidlertid ha en selvstendig betydning i forhold til egenutviklede immaterielle formuesobjekter. Departementet presiserer likevel at utgifter til egenutviklet forretningsverdi ikke vil omfattes av aktiveringsplikten, og således faller utenfor fordelingsgrunnlagene både til sokkel- og landdistriktet.

Det skal knyttes enkelte merknader til behandlingen av leteutgifter spesielt, da disse i utgangspunktet antas å falle innenfor de generelle reglene om forskning og utvikling og kan utgjøre betydelige utgifter for selskapene. I forskrift 30. april 1993 (petroleumsskatteforskriften) § 3 er det gitt en egen bestemmelse om at leteutgifter ikke kreves aktivert. Ved innføringen av skatteloven § 14-4 sjette ledd, ble det forutsatt at denne regelen skulle videreføres som en særregel som gir særskattepliktige selskaper en fortsatt valgadgang med hensyn til aktivering av leteutgifter, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) s. 74.

I ligningspraksis vedrørende tynn kapitalisering (av beslektede selskaper), jf. skatteloven § 13-1, har en lagt til grunn at letetekostnader fullt ut må finansieres med egenkapital. Slike utgifter kan normalt ikke finansieres med gjeld. Departementet finner likevel ikke at dette tilsier at aktiverte letetekostnader skal inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, da utgifter som åpenbart er pådratt i utvinningsvirksomheten, ikke bør bidra til å henvføre skattyterens *øvrige* gjeldsrenter mv. til land. En har også vurdert om aktiverte leteutgifter bør holdes utenfor fordelingsgrunnlagene, men finner heller ikke å kunne tilrå det da det foreslås at skattytere som det etter forslaget ikke fastsettes fordelingsgrunnlag for, skal få henvført alle finansielle poster til land med endelig virkning, jf. kapittel 4.2.6 nedenfor. På denne bakgrunn foreslår departementet at aktiverte leteutgifter skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet.

4.2.5.5 Særlig om overdragelser av utvinningstillatelser og/eller driftsmidler

Ved direkte eller indirekte overdragelse av en utvinningstillatelse på norsk sokkel kreves samtykke av Finansdepartementet til de skattemessige virkningene etter petroleumsskatteloven § 10. Departementet kan sette vilkår for samtykket, og herunder fravike de alminnelige skattereglene. Formålet med ordningen er at skattereglene ikke skal gi motiv til overdragelse av utvinningstillatelser og tilhørende driftsmidler, og at dette ikke skal føre til endret proveny for staten (skattemessig provenynøytralitet).

I vedtak etter § 10 er det vanlig å sette som vilkår at gevinst ikke skal være skattepliktig for selger, og at kjøper skal overta selgers avskrivningsgrunnlag mv. Dette innebærer kontinuitet vedrørende avskrivninger mv., og at vederla-

get fastsettes til etter-skatt verdi. Der selskapene har anmodet om det, har en imidlertid etter omstendighetene akseptert at selger kan beholde skattemessig avskrivningsgrunnlag mv. Motstykket er da at kjøper ikke får rett til avskrivninger mv. for ervervede eiendeler, og kontinuiteten er således i behold.

Praksisen med etter-skatt vederlag og kontinuitet vedrørende avskrivninger mv. innebærer at skatteeffekter som følge av asymmetriske skattemessige realisasjons- og avskrivningsregler ikke vil oppstå. Videre behøver en ikke å ta stilling til hvilken del av vederlaget som er ytet for selve utvinningstillatelsen (som ellers skulle vært behandlet etter skattelovens alminnelige regler), og hvilken del av vederlaget som er ytet for driftsmidlene (som skal behandles etter petroleumsskatteloven § 3 b). Når vederlaget blir fastsatt til etter-skatt verdi, blir dette lavere enn om det ble fastsatt før-skatt, og dette skaper et lavere finansieringsbehov og mindre omfattende finansielle effekter.

Ovennevnte praksis ved § 10-vedtak vil innebære at den skattemessige verdi av driftsmidlene på sokkelen normalt er uendret etter transaksjonen, men også at den skattemessige verdi av de ovedratte driftsmidler på kjøpers hånd i de fleste tilfeller vil være betydelig lavere enn kjøpers faktiske finansieringsbehov.

Etter departementets syn kan dette likevel ikke begrunne særskilt verdssetting på kjøpers hånd av utvinningstillatelser og driftsmidler som er overtatt med samtykke etter petroleumsskatteloven § 10, i forhold til den foreslåtte fordelingsregelen i § 3 d. Et viktig formål med § 10-behandlingen er å hindre at transaksjonen gir finansielle effekter ved at samlet rentefradrag i sokkelinntekten blir større (eller mindre) etter transaksjonen enn før. Det harmonerer derfor godt med formålet bak samtykkeordningen om selskapenes samlede grunnlag for fordeling til sokkeldistriktet ikke påvirkes av transaksjonen, slik tilfellet normalt vil være etter gjeldende vedtakspraksis, med etter-skatt vederlag og kontinuitet med hensyn til avskrivningsgrunnlag mv.

Departementet foreslår derfor at man ved fastsettelse av sokkelgrunnlaget i § 3 d annet ledd legger til grunn den skattemessige verdi av utvinningstillatelse og tilhørende driftsmidler som nedfelles i § 10-vedtaket. Departementet ønsker ikke med dette å stenge for at § 10-vedtak i unntakstilfeller fortsatt kan baseres på før-skatt vederlag og diskontinuitet med hensyn til avskrivninger mv., men forutsetter da at det i § 10-vedtaket settes vilkår om at grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet på kjøpers hånd skal baseres på kontinuitet.

Departementets forslag vil ikke hindre at andre finansielle effekter kan oppstå som følge av transaksjonen. En finansiell effekt vil knytte seg til det forholdet at selskapene har *ulik andel landformue*, slik at den absolutte størrelsen på renter som fordeles til sokkeldistriktet etter transaksjonen, avviker fra fordelingen før transaksjonen. Etter gjeldende rett er ulik andel land *inntekt* (og dermed ulikt fordelingsgrunnlag for fordeling av netto finansielle utgifter) et forhold som det kan nøytraliseres for i § 10-vedtaket. Som en konsekvens av forslaget over, forutsetter departementet at det ikke lenger skal nøytraliseres for dette forhold. Dette er i samsvar med petroleumsskatteutvalgets vurderinger.

Overdragelse av flyttbare innretninger uten tilhørende utvinningstillatelse reguleres ikke av petroleumsskatteloven § 10. I samsvar med ordinære skat-

teregler skal det da foretas et gevinst- og tapsoppgjør på selgers hånd, og kostprisen skal legges til grunn som ny inngangsverdi/avskrivningsgrunnlag for driftsmidlene på kjøpers hånd. Dette gjelder både ved overdragelse av driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b, og ved overdragelse av driftsmidler som avskrives etter skattelovens regler.

Som følge av at det gjelder et diskontinuitetsprinsipp ved slike overdragelser, vil sokkelbalansen for de to selskaper sett under ett normalt øke som følge av transaksjonen. Da overdragelser av enkeltstående driftsmidler ikke har foregått i betydelig omfang på sokkelen, har dette ikke vært ansett som problematisk, og det foreslås derfor ikke nå særlige regler om fastsettelse av fordelingsgrunnlaget til sokkelen for driftsmidler som er ervervet uten § 10-behandling fra andre sokkelselskaper.

4.2.5.6 *Finanskapital*

Med finanskapital menes ethvert formuesobjekt av finansiell karakter som for eksempel kontanter, aksjer og andeler i selskaper og innretninger, bankinnskudd og andre pengefordringer, samt begrensede rettigheter til slike formuesobjekter. Deltakelse i samarbeidsavtale som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd skal likevel ikke anses som et finansielt formuesobjekt da disse selskaper ikke er gjenstand for nettoligning, jf. skatteloven § 10-40 tredje ledd.

Finanskapital kan være vanskelig å henføre til bestemte virksomhetsområder når skattyteren driver flere virksomheter. Dette er også kapital som lett kan manipuleres rundt årsskiftet, og det kan gjøre det nødvendig med særlige tiltak for å unngå uønskede tilpasninger. Begge disse hensyn tilsier etter departementets oppfatning at visse finansielle formuesobjekter holdes *utenfor* fordelingsgrunnlaget. Dette gir samme virkning som om denne finanskapitalen hadde blitt tilordnet til henholdsvis sokkel- og landgrunnlaget i samme forhold som øvrige formuesposter tilordnes hvert av grunnlagene.

Departementet foreslår at bankinnskudd og kontantbeholdning holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Det foreslås videre at det samme skal gjelde for midler i pensjonsordning. Med dette forstås midler som skattyteren har innbetalt til en pensjonsordning i selskap eller innretning (forsikringsselskap eller pensjonskasse) som organiserer pensjonsordningen for skattyteren, og forvalter dens midler. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd bokstav a og c i petroleumsskatteloven § 3 d. Som nevnt i kapittel 4.2.5.2 foran foreslås i fjerde ledd også inntatt som bokstav b en bestemmelse om at «Krav mot annen rettighetshaver» skal være unntatt fra fordelingsgrunnlaget «når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse». I tillegg til krav på petroleum, jf. kapittel 4.2.5.2 foran, vil bestemmelsen også omfatte enkelte pengekrav mellom rettighetshavere i samme utvinningstillatelse. Dette forutsetter at kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse, og at fordringen er knyttet til den felles utnyttelse av forekomsten. Dermed vil typisk utlegg som operatøren har foretatt på vegne av øvrige rettighetshavere i utvinningstillatelsen, bli unntatt fra fordelingsgrunnlaget. På den annen side vil mellomværende som har karakter av mer ordinære lån, ikke være omfattet av bestemmelsen.

Departementet foreslår at kundefordringer i utvinningsvirksomheten skal inngå i sokkelgrunnlaget. Dette er fordringer som har en klar tilknytning til

virksomheten på sokkelen, og departementet antar at det normalt heller ikke vil være problematisk å skille disse fordringene fra andre fordringer som skattyteren har. Når kundefordringer i utvinningsvirksomheten skal medregnes i sokkelgrunnlaget, kan dette gi et incitament til oppblåsing av fordringsmassen rundt årsskiftet, for på den måten å øke fordelingsgrunnlaget til sokkelen.

Oljeskattekontoret uttaler i sine merknader til departementets brev av 6. april 2001 at økte kundefordringer i noen grad kan tenkes finansiert med økt leverandørgjeld, og Oljeskattekontoret er prinsipielt av den oppfatning at det bør gjøres fradrag for leverandørgjeld i fordelingsgrunnlaget. Departementets syn er imidlertid at det i sokkelvirksomhet sjelden vil være slik sammenheng mellom kundefordringer og leverandørgjeld at dette tilsier at disse postene skal nettoføres ved beregning av sokkelgrunnlaget. Etter departementets oppfatning bør kundefordringer i utvinningsvirksomhet inngå i sokkelgrunnlaget, uten fradrag for leverandørgjeld, og tilsvarende bør kundefordringer i annen virksomhet inngå i landgrunnlaget uten fradrag for leverandørgjeld. Illojale tilpasninger i form av oppblåsing av kundefordringsmassen i utvinningsvirksomheten kan møtes med gjennomskjæring etter skatteloven § 13-1 eller ulovfestede regler. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav g i petroleumsskatteloven § 3 d.

I kapittel 4.2.5.2 foran er det redegjort for forslaget til nytt tredje ledd bokstav h i petroleumsskatteloven § 3 d. Bestemmelsen henfører til sokkelgrunnlaget «Krav mot annen rettighetshaver, når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i ulike utvinningstillatelser». Det skal imidlertid «(...) gjøres fradrag for tilsvarende forpliktelser overfor annen rettighetshaver». Bestemmelsen vil, på samme måte som forslaget til nytt fjerde ledd bokstav b i § 3 d, omfatte enkelte pengekrav (og gjeld) tillegg til krav og forpliktelser knyttet til levering av petroleum. Bestemmelsens rekkevidde med hensyn til hvilke fordringer som skal omfattes, må trekkes etter de samme kriterier som angitt foran i forhold til forslaget til nytt fjerde ledd bokstav b.

For utgifter til fjerning av innretninger etter produksjonsopphør er retten til skattemessig fradrag erstattet av et statlig tilskudd til delvis dekning av utgiftene, jf. petroleumsskatteloven § 3 g og lov 25. april 1986 nr. 11 (fjernings-tilskuddsloven). I praksis skjer utbetaling av tilskudd til det enkelte selskapet kvartalsvis, etter at departementet har godkjent operatørens regnskap over påløpte fjerningsutgifter. Dette innebærer at selskapene ved utgangen av inntektsåret kan ha krav mot staten vedrørende tilskudd til dekning av påløpte utgifter. I forhold til ny fordelingsregel for finansposter foreslår departementet at slike krav inngår blant de formuesobjektene som skal gi grunnlag for fordeling til sokkelen. Det forutsettes at kravet er fremmet overfor departementet, og at de aktuelle utgifter som danner grunnlaget for krav om tilskudd, inngår i fjerningsregnskap som er lagt frem av operatøren per utgangen av inntektsåret. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav i i petroleumsskatteloven § 3 d.

Departementet foreslår videre at forskuddsbetalt vederlag knyttet til erverv av driftsmidler, varer og tjenester i utvinningsvirksomheten skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. Med dette siktes til tilfeller der vederlaget betales før det er oppstått en endelig betalingsforpliktelse. Depar-

tementet antar at sokkelselskapene i enkelte tilfeller kan ha bundet betydelig kapital i form av slike forskuddsbetalinger, først og fremst i forbindelse med tilvirkningskontrakter til oppføring av faste installasjoner og flyttbare innretninger. Det foreslås at det skal gjøres fradrag for forskuddsbetalinger som skattyteren har mottatt i forbindelse med realisasjon av driftsmidler og varer i utvinningsvirksomheten. Det legges til grunn at sokkelgrunnlaget skal henføres et negativt beløp dersom mottatte forskuddsbetalinger som nevnt overstiger erlagte forskuddsbetalinger som nevnt. Det vises til forslag til nytt tredje ledd bokstav j i petroleumsskatteloven § 3 d.

Etter departementets syn bør alle andre finansielle eiendeler enn de som foran er foreslått henført til sokkelgrunnlaget, eller foreslått unntatt fra fordelingsgrunnlaget, inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet. Med de avgrensninger som er trukket foran, vil dette, etter departementets oppfatning, i det alt vesentlige gjelde finansielle eiendeler som ikke inngår i selve utvinningsvirksomheten, og som uansett ikke vil være nødvendige for å utøve slik virksomhet.

Formuesobjekter som aksjer og andeler i andre selskaper og innretninger skal dermed inngå i landgrunnlaget. Dette er eiendeler som normalt ikke utgjør en del av selskapets utvinningsvirksomhet. Videre vil avkastningen fra selskapet (utbyttet) ikke være underlagt særskatteplikt på mottakers hånd, jf. forskrift 30. april 1993 nr. 316 (petroleumsskatteforskriften) § 13 annet ledd. Det kan riktignok forekomme at det er en slik særlig og nær tilknytning mellom aksjeinnehavet og den utvinningsvirksomhet sokkelselskapet selv driver, at man etter alminnelige skatterettslige vurderingsprinsipper vil anse aksjene for å være eid i særskattepliktig virksomhet. Dette kan typisk gjelde aksjer som et produksjonsselskap har i et rørledningsselskap. Også utbytte fra slike aksjer er imidlertid unntatt fra særskatteplikt, og det er dermed ikke grunn til å behandle disse aksjer særskilt.

Videre vil andre fordringer enn de som er omfattet av forslagene til nytt tredje og fjerde ledd i petroleumsskatteloven § 3 d inngå i grunnlaget for fordeling til landdistriktet. Dette innebærer blant annet at ordinære lån som sokkelselskapet har ytet til andre subjekter, vil være en formuespost som skal henføres til land i forhold til fordelingsregelen i § 3 d. Avkastningen av slike lån (renteinntekt) vil være gjenstand for fordeling mellom sokkel og land etter petroleumsskatteloven § 3 d, og vil dermed for en del bli henført til særskattegrunnlaget. Det kan også forekomme at et ytet lån har slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.

Avledede finansielle instrumenter (derivater) skal også henføres til grunnlaget for fordeling til landdistriktet.

4.2.5.7 Kort om fordelingsgrunnlaget til land

Departementets forslag innebærer at alle formuesobjekter som verken inngår i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet, eller holdes utenfor fordelingsgrunnlaget, skal inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet. Dette omfatter

både formuesobjekter av den art som nevnt i bokstavene b, c, f og g i forslaget til nytt tredje ledd i petroleumsskatteloven § 3 d, når formuesobjektet ved utløpet av inntektsåret benyttes i annen virksomhet enn nevnt i petroleumsskatteloven § 5 jf. § 3, og dessuten ethvert formuesobjekt av annen art enn de som positivt er regnet opp i forslagene til nytt tredje og fjerde ledd. Departementet legger til grunn at forskuddsbetalinger til erverv av driftsmidler, varer og tjenester i annen virksomhet enn nevnt i petroleumsskatteloven § 5 jf. § 3 ikke skal inngå i fordelingsgrunnlaget til land.

Det vises til forslag til nytt femte ledd første punktum i petroleumsskatteloven § 3 d.

Aksjer inngår i grunnlaget for fordeling til landdistriktet. Ved verdsettingen av aksjer i norske selskap skal det ikke gjøres tillegg eller fradrag for akkumulerte RISK-beløp på aksjene.

Av forslaget til nytt femte ledd annet punktum i petroleumsskatteloven § 3 d fremgår at også enkelte skattemessige aktiverte utgifter skal regnes med i grunnlaget for fordeling til landdistriktet, når de er påløpt i *annen* virksomhet enn nevnt i petroleumsskatteloven § 5 jf. § 3. Det foreslås at dette skal gjelde for utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum. Videre foreslås at utgifter som er påløpt til erverv av driftsmiddel som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd bokstav a, skal medregnes, selv om skattyteren ikke har fått levert driftsmidlet til seg, og dermed oppnådd rett til å påbegynne avskrivning av investeringskostnadene. Ved at disse skattemessige aktiverte utgifter tas med i fordelingsgrunnlaget til land, oppnås symmetrisk behandling av slike utgifter i forhold til fordelingsgrunnlagene til henholdsvis sokkel- og landdistriktet.

4.2.5.8 Manglende fordelingsgrunnlag

Det kan tenkes at det for et skattesubjekt i et inntektsår ikke foreligger noe fordelingsgrunnlag for fordeling av finansielle inntekter og utgifter, slik dette foreslås fastsatt. Dette kan for eksempel gjelde selskap i tidlig oppstartsfase eller hvis aktivitet er ubetydelig. I slike tilfeller vil skattyter normalt ikke drive utvinningsvirksomhet, og det foreslås at netto finansielle poster i slike tilfelle i sin helhet henføres til landdistriktet. Det vises til forslag til nytt sjette ledd i petroleumsskatteloven § 3 d.

4.2.6 Endelig fordeling av finansielle poster, fremføring mv.

Også ved en fordelingsregel basert på skattemessig nedskrevne verdier kan det forekomme at det i enkelte år ikke er inntektsdekning i det/de grunnlag som gjeldsrentene mv. skal henføres til. Etter gjeldende regler skal da resterende (udekkede) gjeldsrenter mv. fremføres som sådanne til fordeling ved etterfølgende års ligning, jf. forskrift 30. april 1993 (petroleumsskatteforskriften) § 13 første ledd.

Forslaget til ny fordelingsregel for finansielle poster innebærer at fordelingen i stor grad reflekterer om de finansielle postene er pådratt i sokkel- eller landvirksomheten. Omleggingen innebærer at fordeling etter bæreevne ikke lenger er et hensyn bak fordelingsregelen, og departementet anser det ikke

hensiktsmessig å opprettholde gjeldende regel om at ufordelte gjeldsrenter mv. skal fremføres som sådanne.

Departementet foreslår i stedet at netto finansielle poster fordeles med *endelig virkning* til henholdsvis sokkel- og landdistriktet etter de nye regler, basert på formuesforholdene i det enkelte inntektsår. En naturlig konsekvens av dette er at finansielle poster som fordeles til hvert av distriktene, samordnes med årets øvrige inntekt der, også slik at de regler som i dag gjelder for fremføring (og på sokkelen reservasjonsrett) for underskudd i hvert av distriktene direkte gis anvendelse for fordelte finansielle poster. Finansielle poster som fordeles til sokkeldistriktet fra og med inntektsåret 2002, og som inngår i et fremførbart underskudd der, vil også være gjenstand for renteberegning etter forslaget til ny § 3 c annet ledd i petroleumsskatteloven.

Departementet vil på denne bakgrunn foreslå at § 13 første ledd i forskrift 30. april 1993 (petroleumsskatteforskriften) oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2002. For skattytere som har ufordelte gjeldsrenter mv. til fordeling ved utløpet av inntektsåret 2001, vil departementet foreslå at disse blir fordelt med endelig virkning ved ligningen for 2002 i henhold til den nye regelen i petroleumsskatteloven § 3 d.

4.3 Verdisikring av underskudd og friinntekt

4.3.1 Innledning

Departementet fremmer forslag om endringer i reglene for fremføring av underskudd i inntekt som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven. Samtidig foreslås det innført renteberegning ved fremføring av overskytende friinntekt. For en bredere omtale av bakgrunnen for forslagene, petroleumsskatteutvalgets innstilling og høringsinstansenes syn vises det til fremstillingen ovenfor.

Departementet foreslår at någjeldende tidsbegrensning i adgangen til å fremføre underskudd oppheves. Videre foreslås det at underskudd og overskytende friinntekt oppstått i inntektsåret 2002 eller senere tillates fremført med tillegg av rente som fastsettes av departementet i forskrift.

Renteberegning av sokkelunderskudd forsterker behovet for å skjerme sokkelgrunnlaget mot reduksjon som skyldes resultat fra annen virksomhet. Departementet tar derfor opp petroleumsskatteutvalgets forslag om å oppheve adgangen til å føre underskudd fra landvirksomhet mot alminnelig inntekt i utvinnings-, behandling- og rørledningsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

Departementet fremmer også forslag om adgang til overføring av gjenstående underskudd til annen skattyter ved realisasjon eller fusjon av virksomhet. Det vises her til kapittel 4.4.

4.3.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 14-6 første ledd fastsetter den alminnelige regel i norsk skatterett om adgang til fremføring av underskudd. Det fremgår her at underskudd kan fremføres i inntil 10 år. Ved vedtagelsen av någjeldende petroleumsskattelov av 13. juni 1975 nr. 35 ble det innført en generell adgang til å fremføre underskudd i 15 år for inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport

av petroleum innenfor petroleumsskattelovens geografiske område. Under henvisning til at fullt fradrag for de til dels betydelige akkumulerte underskudd ville innebære en for stor utsettelse av de offentlige skatteinntektene, ble fradragsretten begrenset til en tredjedel per år. Denne begrensningen ble opphevet ved endringslov 12. juni 1980 nr. 29. Samtidig ble det åpnet adgang til å samtykke til forlengelse av fristen på 15 år gjennom særskilt vedtak. Slikt samtykke har normalt blitt gitt.

I henhold til skattelovens alminnelige regler tillates én og samme skattyter å samordne inntekter og utgifter fra ulike virksomheter, jf. skatteloven § 6-3. Dette innebærer at underskudd fra en type virksomhet kan føres til fradrag i overskudd fra en annen av selskapets virksomheter. Underskudd skal komme til fradrag så snart det foreligger inntekt som gjør dette mulig. Innenfor petroleumsvirksomhet er det imidlertid etablert en ligningspraksis som innebærer at selskapene kan reservere underskudd i sokkelinntekt til senere fremføring i overskudd fra slik virksomhet. Verdien vil her være større enn i landbasert inntekt som følge av den høyere skattesatsen på særskattepliktig inntekt.

Petroleumsskatteloven inneholder ingen regler om adgang til renteberegning ved fremføring av underskudd. Dette er et utslag av at norsk skatterett er basert på et nominalistisk prinsipp, som innebærer at det blant annet ikke tas hensyn til endring i pengeverdi. Også skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 bygger på dette. Det foreligger imidlertid et begrenset unntak innenfor reglene om skattlegging av kraftforetak. I henhold til skatteloven § 18-3 fjerde ledd skal det beregnes rente ved fremføring av negativ grunnrenteinntekt. Grunnrenteskatt er en parallell til særskatten i petroleumssektoren. Renten fastsettes av departementet, og er den samme renten som anvendes ved fastsettelse av fradraget for friinntekt i grunnrenteskatten. Det enkelte kraftverk er beregningsenhet for grunnrenteskatten. Dette innebærer at det ikke vil være adgang til samordning av inntekter og utgifter innenfor samme selskap, heller ikke hvor dette eier flere kraftverk.

Det følger av petroleumsskatteloven § 3 c at inntil halvparten av underskudd i virksomhet på land (fastlandet i Norge) kan trekkes fra i alminnelig inntekt på sokkelen. Underskudd fra landbasert virksomhet kan ikke føres til fradrag i grunnlaget for særskatt.

4.3.3 Departementets vurderinger og forslag

4.3.3.1 Nærmere om begrunnelsen for departementets forslag

Et kjennetegn ved virksomhet knyttet til utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum er de store investeringene som normalt er forbundet med slik virksomhet, samt at det i mange tilfeller vil kunne gå lang tid før det oppnås inntekter fra slike investeringer.

De fleste selskaper som allerede er etablert på sokkelen, vil normalt være i skatteposisjon etter noen tid. Disse vil kunne få redusert sin skattbare inntekt løpende gjennom fradragsføring av kostnader og avskrivninger. For selskaper som er utenfor skatteposisjon vil det være en viktig faktor ved vurderingen av om det skal investere, hvor lang tid det vil ta før underskudd kan komme til fradrag. For disse selskapene vil den manglende muligheten for umiddelbar fradragsføring kunne innebære en skattemessig inngangsbarriere. Ved kjøp

av produserende lisenser eller andeler i slike vil denne ulikheten kunne bli nøytralisert gjennom vedtak i henhold til petroleumsskatteloven § 10. Dette vil imidlertid ikke være tilfellet ved tildeling av nye lisenser. Innføring av adgang til fremføring av underskudd med tillegg av rente vil bidra til større grad av likestilling mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon. Dette oppnås ved at rentetillegget kompenserer for ulempen av å ikke kunne føre underskuddet til fradrag umiddelbart. Det vises her til NOU 2000 : 18 side 99 flg., hvor det vises til at selskaper utenfor skatteposisjon har høyere avkastningskrav før skatt og dermed lavere insentiver til å investere, enn selskaper i skatteposisjon.

Videre vil innføring av rentetillegg innebære bedre symmetri i den skattemessige behandlingen av inntekter og utgifter. Det vises her til at den umiddelbare plikten til å betale skatt av inntekter står i kontrast til muligheten til å få fradrag for utgiftene. Den skattemessige verdi av et underskudd avtar med tiden. Det oppstår et rentetap som følge av at underskuddet ikke kan føres til fradrag umiddelbart. Siktemålet med forslaget er å kompensere for dette ved at underskuddet vil ha like stor verdi når det kommer til fradrag som det ville hatt ved umiddelbar fradragsføring.

Gjennomføring av forslaget har etter petroleumsskatteutvalgets oppfatning også vært en forutsetning for en eventuell senere avvikling av ordningen med enkeltvedtak etter petroleumsskatteloven § 10 ved overdragelser av utvinningstillatelser mv. Formålet med dette instituttet er blant annet å nøytralisere endringer i provenyet som følge av overdragelsen. Dette er effekter som særlig oppstår ved transaksjoner mellom selskaper i ulik skatteposisjon. Renteberegning vil medføre at en reduserer betydningen av at selskapene er i ulik skatteposisjon ved at det blir økonomisk likeverdig for selskapene på hvilket tidspunkt underskudd kommer til fradrag.

Et mindretall i petroleumsskatteutvalget gikk i mot flertallets forslag om å innføre rentetillegg ved fremføring av underskudd i alminnelig inntekt på sokkelen. Mindretallet gav imidlertid sin tilslutning til en slik ordning med hensyn til fremføring av underskudd i særskattegrunnlaget. Dissensen ble begrunnet med at rentetillegg også i alminnelig inntekt vil innebære et brudd på nøytraliteten i beskatningen av landbasert næringsvirksomhet og petroleumsvirksomheten.

Som et alternativt forslag foreslo mindretallet å lovfeste en adgang til å føre underskudd i alminnelig inntekt på sokkelen til fradrag i landinntekt, og samtidig reservere underskudd i særskattegrunnlaget til særskilt fremføring i særskattepliktig inntekt.

Skattedirektoratet gav i sin høringsuttalelse til petroleumsskatteutvalgets innstilling tilslutning til mindretallets innvendinger. Direktoratet anførte at:

«Forslaget om beregning av rente ved fremføring av underskudd i grunnlaget for alminnelig inntekt, innebærer et brudd med de vanlige regler om fremføring av underskudd. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil det være en fordel at reglene for fastsetting av alminnelig inntekt i størst mulig grad er generelle for alle skattytere. Behovet for særregler for visse skattytergrupper og næringsområder bør fortrinnsvis ivaretas i særskattegrunnlaget.»

Departementet er til tross for disse innvendingene blitt stående ved å ville ta opp flertallets forslag. Målsettingen om likestilling mellom selskaper i og uten-

for skatteposisjon vil ikke kunne oppnås uten at det gis adgang til fremføring av underskudd med rente også med hensyn til alminnelig inntekt.

For inntekt vunnet ved utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum innen petroleumsskattelovens geografiske område vil det påløpe særskatt med en skattesats på 50 prosent av et særskilt grunnlag som skal treffe eventuell avkastning som oppnås ut over beregnet normalavkastning. På bakgrunn av de særlige hensyn som gjør seg gjeldende i forhold til særskattepliktig virksomhet er det innført enkelte skattemessige ordninger som ikke finnes i det alminnelige bedriftsbeskatningsregime. Blant annet gjelder dette ordningen med skattemessig provenynøytralisering ved samtykke til overdragelser etter petroleumsskatteloven § 10. Det synes derfor mindre betenkelig å åpne for verdisikring av underskudd også i forhold til skatt på alminnelig inntekt på sokkelen.

Videre viser departementet til forslaget om å oppheve adgangen til å føre inntil halvparten av underskudd i landinntekt til fradrag i alminnelig inntekt på sokkelen.

Opphevelse av adgangen til å føre underskudd fra landbasert virksomhet til fradrag i sokkelinntekt vil skjerme petroleumsinntektene bedre fra annen virksomhet. En slik inngjerding av petroleumsinntektene vil være i samsvar med formålet med de regler som foreslås med hensyn til fordeling av finansielle poster mellom land og sokkel.

4.3.3.2 *Nærmere om lovforslaget*

Innledningsvis presiseres igjen at forslagene vedrørende adgangen til fremføring av underskudd og beregning av rentetillegg bare gjelder i forhold til underskudd med utspring i særskattepliktig sokkelvirksomhet. Bestemmelsene som foreslås vil ha karakter av særregler som vil gå foran de alminnelige reglene i skatteloven.

Någjeldende tidsbegrensning av adgangen til fremføring av underskudd til 15 år foreslås opphevet. Dette vil innebære at underskudd kan fremføres uten tidsbegrensning. Forslaget omfatter også eksisterende underskudd. Det vises i denne sammenheng til at det etter någjeldende bestemmelse er adgang til å søke om forlengelse ut over 15 år, og at praksis med hensyn til dette har vært liberal. Sammen med de øvrige forslagene tar endringsforslaget sikte på å oppnå større grad av symmetri og nøytralitet i den skattemessige behandlingen av inntekter og utgifter gjennom økt sikkerhet for fradrag for påløpte utgifter.

Forslaget innebærer imidlertid ingen endring i gjeldende regler vedrørende bortfall av adgangen til å fremføre underskudd ved opphør av virksomhet, jf. skatteloven § 14-6 annet ledd. Det følger av denne bestemmelsen at adgangen til fremføring av underskudd bortfaller dersom skattyter opphører med den virksomhet som underskuddet har sitt utspring i. Imidlertid vil en ordning som tillater at underskudd kan overføres til overtakende selskap ved realisasjon av virksomhet eller fusjon, sikre at et selskap med opparbeidet underskudd kan få utnyttet underskuddet ved overføring til overtakende selskap før selskapet eventuelt opphører med sin virksomhet.

Rente skal etter forslaget kun beregnes av underskudd oppstått i inntektsåret 2002 eller senere. Eksisterende underskudd til fremføring vil således

ikke bli oppregulert med rente. Når selskapet får skattbart overskudd vil de eldste underskudd til fremføring bli avregnet først, jf. skatteloven § 14-6 første ledd annet punktum.

Rentetillegg skal beregnes hvor det oppstår et underskudd i sokkelinntekten, og underskuddet ikke føres til fradrag i landinntekt. Rentetillegget beregnes for hvert inntektsår. Dette innebærer at renten beregnes av en «saldo» som vil kunne variere fra år til år avhengig av om hele eller deler av underskuddet inklusive rentetillegg har kommet til fradrag påfølgende inntektsår, eller fordi det har oppstått nytt underskudd. Tidligere års rentetillegg vil inngå i saldoen.

Rentesatsen som skal benyttes fastsettes av departementet gjennom forskrift i januar året etter inntektsåret. Renten skal tilsvare en normal lånekostnad etter skatt for investeringer med høy sikkerhet. En slik ordning vil være parallell med de regler som i dag gjelder med hensyn til rente ved beregning av friinntekt i grunnlaget for grunnrenteskatt innenfor beskatningen av kraftverk.

Det skal etter forslaget foretas renteberegning ved fremføring av underskudd i både alminnelig inntekt på sokkelen og særskattepliktig inntekt. Dette er to ulike beregningsgrunnlag, der forskjellen særlig består i at det ved fastsettelsen av særskattepliktig inntekt skal gjøres fradrag for friinntekt. Hvor det oppstår underskudd til fremføring i begge skattegrunnlagene må det derfor fastsettes to separate underskudd som det skal beregnes rente av. De to størrelsene må holdes adskilt ved senere års ligning av selskapene.

Det vil fortsatt være adgang til å føre underskudd fra sokkelvirksomhet til fradrag i overskudd fra landbasert virksomhet. Underskudd fra tidligere år kan føres til fradrag med tillegg av rente. Slik samordningsadgang antas nødvendig ut fra formålet om å likestille selskaper som fremfører underskudd, med selskaper som får utnyttet fradragsadgangen umiddelbart. En avskjæring av adgangen til å føre underskuddet til fradrag med tillegg av rente ville heller ikke harmonere med forslaget om å tillate overføring av underskudd med rente ved realisasjon av virksomhet og fusjon. Det vises her til kapittel 4.4 nedenfor.

Dersom underskuddet fra sokkelvirksomheten samordnes med landoverskudd er underskuddet disponert i relasjon til alminnelig inntekt. Det forutsettes likevel at det skal beregnes rentetillegg i et eventuelt fremførbart underskudd i særskattegrunnlaget. Dette er en konsekvens av at det anvendes to separate beregningsgrunnlag i petroleumsbeskatningen, jf. ovenfor. Den motsatte løsningen ville medført et tap i den skattemessige verdien av underskuddet i særskattegrunnlaget i forhold til selskaper i skatteposisjon.

Någjeldende regel som gir rett til fradrag i alminnelig inntekt på sokkelen for inntil halvparten av underskudd oppstått i landbasert virksomhet, foreslås opphevet. Bestemmelsen i någjeldende § 5 annet ledd annet punktum som utelukker fradrag for underskudd fra annen virksomhet i særskattepliktig inntekt, tas inn i § 3 c fjerde ledd som alminnelig avskjæringsregel. Dermed vil bestemmelsen omfatte både alminnelig inntekt og særskattepliktig inntekt i sokkeldistriktet. Endringen vil bidra til å gjerde inn sokkelinntektene og forhindre svekking av skattegrunnlaget på sokkelen gjennom fradrag for under-

skudd uten tilknytning til slik virksomhet. Bestemmelsen foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2002.

4.3.4 Rentetillegg ved fremføring av overskytende friinntekt

Friinntekt føres til fradrag i særskattepliktig inntekt ved fastsettelsen av særskatten, jf. petroleumsskatteloven § 5 tredje til og med syvende ledd. Dersom beregnet friinntekt overstiger nettoinntekten, kan det overskytende i henhold til petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd føres til fradrag i senere år ved utligning av særskatt. Friinntekten vil typisk kunne overstige nettoinntekten i et selskaps første år på sokkelen, eller ved lave oljepriser samtidig som det gjøres nye store investeringer. Også utsettelsen av muligheten til å kunne føre friinntekt til fradrag vil kunne innebære en skattemessig inngangsbarriere for nye selskaper. Ut fra de samme hensyn og vurderinger som er anført ovenfor vedrørende rentetillegg ved fremføring av underskudd, foreslår departementet at det skal beregnes rente også ved fremføring av overskytende friinntekt. Renten fastsettes på samme måte og med samme rentesats som ved fremføring av underskudd.

Det vises til lovutkastet § 5 sjette ledd nytt annet punktum.

4.4 Overføring av gjenstående underskudd ved realisasjon av virksomhet og fusjon

4.4.1 Innledning

Departementet foreslår at det i forbindelse med realisasjon og fusjon av særskattepliktig virksomhet gis adgang til overføring til annen skattyter av gjenstående underskudd tilknyttet slik virksomhet. Forslaget omfatter underskudd oppstått i inntektsåret 2002 eller senere. Departementets forslag er begrunnet i de samme hensyn som ligger til grunn for forslaget om renteberegning ved fremføring av underskudd. Som i kapittel 4.3 vises det til fremstillingen ovenfor med hensyn til en nærmere gjennomgang av motivene for forslaget, petroleumsskatteutvalgets innstilling, samt høringsinstansenes syn.

Flertallet i petroleumsskatteutvalget ønsket primært en ordning hvor staten utbetaler skatteverdien av gjenstående underskudd ved opphør av sokkelvirksomheten. Under henvisning til at en slik ordning ville være fremmed i norsk skatterett, foreslo imidlertid utvalget i stedet en adgang til å overføre underskudd når selskapet fusjoneres eller virksomheten selges til andre selskaper.

Et mindretall i petroleumsskatteutvalget gikk i mot flertallets forslag. Etter mindretallets syn var forslaget på det tidspunkt ikke tilstrekkelig utredet, og det ble også anført visse innvendinger av prinsipiell karakter.

4.4.2 Gjeldende rett

En ordning med utbetaling av skatteverdien av gjenstående underskudd ved opphør av virksomhet er ukjent i norsk skatterett. Det samme gjelder for isolert overføring eller handel med skatteposisjoner. Petroleumsskatteloven § 9 inneholder imidlertid en særregel som gir adgang til overføring av skatteposisjoner til annet skattesubjekt ved visse reorganiseringer av virksomheten.

Ved opphør av skattepliktig virksomhet eller oppløsning av selskap vil det i henhold til skatteloven § 14-7 være adgang til samordning av underskudd med tidligere overskudd gjennom omligning. Bestemmelsen er begrenset til å omfatte underskudd i opphørsåret eller foregående år. Slikt underskudd kan føres tilbake og komme til fradrag enten i opphørsåret eller året forut for dette. Muligheten for fradrag forutsetter derfor nødvendig overskudd i løpet av de to siste årene forut for opphøret.

Videre følger det av skatteloven § 14-6 annet ledd at adgangen til fremføring av underskudd bortfaller når skattyter opphører med virksomheten eller overdrar den til andre. Udekket underskudd må i disse tilfellene eventuelt tilbakeføres gjennom reglene i skatteloven § 14-7. Bestemmelsen i § 14-6 annet ledd innebærer at underskudd i en type virksomhet heller ikke kan fremføres til fradrag i en annen type virksomhet innenfor samme selskap.

Salg eller realisasjon av virksomheten vil ofte innebære en overføring til annen skattyter av samtlige av selskapets eiendeler, og eventuelt forpliktelser. Skattemessig tillates imidlertid ikke underskudd overført. Dette vil bli igjen hos det selgende selskap, og eventuelt komme til fradrag som tap ved likvidasjon.

Fusjon innebærer en sammenslutning av to eller flere selskaper. Sammenslutningen vil omfatte begge selskapers eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Skattemessig vil overføringen i utgangspunktet behandles som en skattepliktig realisasjon fra det overdragende til det overtakende selskap. Gjennomføres fusjonen i henhold til nærmere vilkår i skatteloven kapittel 11, vil imidlertid realisasjonen ikke utløse skatteplikt. Skattemessig tillates som utgangspunkt underskudd i de fusjonerende selskapene videreført i det fusjonerte selskapet. Retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd kan imidlertid falle bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen, jf. skatteloven § 11-7 fjerde ledd.

Overdragelse av utvinningstillatelse eller andel i slik tillatelse forutsetter Finansdepartementets samtykke til de skattemessige virkningene av overføringen, jf. petroleumsskatteloven § 10. Bestemmelsen vil normalt komme til anvendelse i forbindelse med fusjoner som involverer slike rettigheter. I disse tilfellene vil det kunne være aktuelt å stille vilkår som avskjærer overføring av underskudd eller nøytraliserer de skattemessige effektene av overføringen av underskudd.

4.4.3 Departementets vurderinger og forslag

4.4.3.1 Nærmere om begrunnelsen for departementets forslag

Forslaget vil øke muligheten for at selskaper som driver særskattepliktig virksomhet vil få utnyttet den økonomiske verdien av fradraget. Dermed vil en kunne oppnå økt grad av likestilling mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon. Forslaget vil således bidra til en nedbygging av skattemessige inngangsbarrierer for nye selskaper på sokkelen. Det vises her til at dette har vært en uttalt målsetting som blant annet lå til grunn for petroleumsskatteutvalgets mandat. Samtidig vil forslaget innebære redusert økonomisk risiko knyttet til de investeringer som foretas. Også på denne måte søker departementet å fjerne en mulig skattemessig barriere for at nye selskaper vil søke å etablere seg med virksomhet på norsk sokkel.

Endelig viser departementet til at forslaget vil innebære økt symmetri i petroleumsskattesystemets behandling av inntekter og utgifter gjennom økt sikkerhet for endelig kompensasjon for omkostninger.

Et mindretall i petroleumsskatteutvalget gikk i mot flertallets forslag om å åpne adgang til overføring av underskudd. Etter mindretallets syn skyldes ikke ulikheten i konkurransesituasjonen mellom etablerte og nye selskaper på sokkelen manglende nøytralitet i skattereglene. Det vil etter mindretallets syn alltid være slik at selskaper med løpende inntekter vil ha fordeler kontra selskaper utenfor skatteposisjon. Dette innebærer en manglende forretningsmessig nøytralitet som det etter mindretallets syn ligger utenfor skattereglenes funksjon å avhjelpe.

Videre anfører mindretallet at forslaget vil innebære en vesentlig overføring av risiko for leteknostnader fra selskapene til staten. Selskapene vil kunne velte opptil 78 prosent av utgiftene til mislykkede leteprosjekter over på staten, noe mindretallet anfører vil være i strid med de prinsipper petroleumsskatteloven bygger på. Etter mindretallets syn vil en adgang til overføring av underskudd også svekke kostnadsbevisstheten i selskapene, og kunne påvirke de forretningsmessige avgjørelser med hensyn til hvilke prosjekter det investeres i.

Mindretallet peker også på at det gjelder et generelt forbud i norsk skatterett mot handel med underskuddsposisjoner. Videre vises det til at en ordning som foreslått av flertallet også vil innebære fordeler for det selskapet som erverver underskuddet, til tross for at dette ikke har oppebåret utgiftene som har resultert i underskuddet. Det siktes her til at selskapet som overtar underskuddet vil betinge seg en andel i verdien av å kunne overføre underskuddet. Dette vil også innebære at overdrageren ikke får kompensert den skattemessige verdien av underskuddet fullt ut.

Ut over enkelte mer tekniske innvendinger anfører mindretallet også at utenlandske selskaper på norsk sokkel vil kunne oppnå en overkompensasjon som følge av forslaget. Mindretallet viser her til muligheten for at utenlandske selskaper vil kunne kreve løpende fradrag for underskudd på norsk sokkel i hjemlandet og samtidig få dette dekket gjennom de reglene som foreslås om overføring.

Departementet har vurdert de motforestillinger mindretallet i petroleumsskatteutvalget har anført, men har i avveiningen mot ønskeligheten av å legge til rette for større grad av skattemessig likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon, ikke funnet innvendingene avgjørende i forhold til å åpne for overføring av underskudd fra særskattepliktig virksomhet ved realisasjon og fusjon.

Når det gjelder muligheten for overkompensasjon i tilfeller hvor et underskudd også kan utnyttes skattemessig i utlandet, vil departementet bemerke at en slik «dobbel» utnyttelse vil være en konsekvens av at virksomheten både omfattes av det norske petroleumsskatteregimet og et parallelt skatteregime i selskapets eller hovedkontorets hjemstat. Etter departementets vurdering tilsier ikke en slik overlapping at ikke de norske regler om behandling av underskudd kan liberaliseres i noen grad for å oppnå den ønskede grad av likebehandling av aktørene i utvinningsvirksomheten i Norge.

4.4.3.2 Nærmere om departementets forslag

Forslaget omfatter bare underskudd knyttet til virksomhet ved utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum, jf. petroleumsskatteloven §§ 3 og 5. Videre gjelder forslaget kun underskudd oppstått i inntektsåret 2002 eller senere. Det vises her til at hovedsiktemålet med forslaget er å redusere skattemessige inngangsbarrierer for nye selskaper. Ut fra denne begrunnelsen er det ikke et siktemål å gjennomføre lettelsener i forhold til eksisterende underskudd. En adgang til overføring av allerede opparbeidede underskudd ville også komme i strid med de hensyn som ligger til grunn for petroleumsskatteloven § 10.

Etter forslaget vil imidlertid adgangen til overføring av underskudd inkludere rentetillegg etter de regler som foreslås med hensyn til fremføring av underskudd. Videre foreslås det også med hensyn til overføring av underskudd at adgangen skal omfatte underskudd i både alminnelig inntekt på sokkelen og underskudd i særskattegrunnlaget. Som for forslaget om rentetillegg ved fremføring av underskudd anses dette nødvendig for å oppnå den ønskede likestilling mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon.

Departementets forslag innebærer ikke at det åpnes adgang til salg eller overføring av underskudd som skatteposisjon isolert sett. Overføring av underskudd skal bare kunne skje i tilknytning til realisasjon av virksomheten eller ved fusjon av selskapet med annet selskap. Videre innebærer forslaget kun en regulering av den skattemessige behandlingen av underskuddet. De øvrige skattemessige virkninger og selskapsrettslige sider ved transaksjonen skal følge ellers gjeldende regler.

Det oppstilles ingen formelle begrensninger med hensyn til hvilke typer selskaper underskuddet kan overføres til. I praksis vil imidlertid slik overføring kun være aktuelt for selskaper som driver særskattepliktig aktivitet, da bare disse vil kunne nyttiggjøre seg de aktuelle skatteposisjonene i sin virksomhet.

Etter departementets forslag vil det være et vilkår at selskapets samlede aktivitet på norsk sokkel overføres. Forslaget omfatter derfor ikke tilfeller hvor virksomheten eventuelt videreføres i et annet omfang innenfor samme selskap. Det motsatte vil gjelde hvor virksomheten videreføres etter en fusjon. Overføring av virksomheten på ett eller flere oljefelt vil falle utenfor bestemmelsen forutsatt at dette ikke innebærer en fullstendig avvikling. Overdragelser av utvinningstillatelser og/eller driftsmidler vil heller ikke omfattes, hvor dette ikke samtidig innebærer en realisasjon av den samlede virksomheten.

Oljeskattekontoret har i brev av 20. april 2001 kommentert departementets lovutkast. Det heter i brevet at:

«Adgangen til overføring av underskudd skal ifølge utkastet gjelde ved realisasjon av virksomheten eller ved sammenslutning av selskapet med et annet selskap. I departementets kommentarer er det presisert at underskuddsoverføringen ikke kan skje dersom selskapet underskuddet er opparbeidet i, fortsetter sin virksomhet i mindre målestokk. «Realisasjon av virksomhet» kan forstås slik at det må skje en overdragelse av eierandel i utvinningstillatelse eller sokkeldriftsmiddel sammen med underskuddet. Vi antar at dette ikke er meningen. Det er vanskelig å se betenkeligheter ved at underskuddet tillates omsatt til en annen kjøper enn dem som overtar selskapets øvrige aktiva

- også om underskuddet er det siste gjenværende aktiva. Dette bør sannsynligvis gå frem av proposisjonen.»

Departementet legger til grunn at en løsning i tråd med Oljeskattekontorets syn vil kunne innebære at det åpnes for utstrakt handel med underskudd som isolert skatteposisjon. Etter departementets syn vil en slik adgang bryte for sterkt med de skatterettslige prinsipper som gjelder i norsk rett, og heller ikke være nødvendig ut fra formålet med de reglene som foreslås.

Salg av aksjer som medfører nye eierforhold i selskapet innebærer ikke at selskapets virksomhet anses realisert. Selskapet vil i et slikt tilfelle beholde sitt fremførbare underskudd, uten at den nye bestemmelsen i § 3 c om overføring av underskudd får anvendelse på forholdet.

Som omtalt ovenfor under kapittel 4.4.2 følger det av skatteloven § 14-6 annet ledd at adgangen til fremføring av underskudd opphører dersom skattyter overdrar virksomheten til andre. Videre ble det vist til skatteloven § 11-7 fjerde ledd som fastsetter at adgangen til å videreføre underskudd kan falle bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av underskuddet som skatteposisjon er det overveiende motivet for fusjonen. De foreslåtte nye reglene i petroleumsskatteloven om adgang til overføring av underskudd vil innebære særregler som vil gå foran de alminnelige bestemmelsene i skatteloven på dette punkt. Dette vil medføre at videreføring av underskudd ved fusjoner kan foretas etter reglene i skatteloven kapittel 11 selv om overføring av underskudd er det overveiende motivet for transaksjonen. Hvor fusjonen innebærer overføring av utvinningstillatelser og/eller underskudd oppstått før inntektsåret 2002, vil imidlertid transaksjonen normalt måtte behandles etter reglene i petroleumsskatteloven § 10 basert på prinsippet om skattemessig provenynøytralitet.

Departementet vil vurdere å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av de foreslåtte nye bestemmelsene i petroleumsskatteloven med hjemmel i samme lovs § 8 tredje ledd.

4.4.4 Overføring av overskytende friinntekt

Som påpekt i kapittel 4.3.4 ovenfor føres friinntekt til fradrag i særskattepliktig inntekt ved fastsettelsen av særskattegrunnlaget. Dersom beregnet friinntekt overstiger nettoinntekten kan det overskytende i henhold til petroleumsskatteloven § 5 sjette ledd fremføres. Dette vil normalt være situasjonen i et selskaps første år med aktivitet på sokkelen. Dersom selskapet ikke lykkes i sin virksomhet på sokkelen vil det imidlertid kunne komme i en situasjon hvor det ikke oppnår fradrag for friinntekten.

Departementet har vurdert hvorvidt dette forhold innebærer en skattemessig inngangsbarriere for nye selskaper som bør medføre at også overskytende friinntekt tillates overført etter de samme reglene som for underskudd. Underskudd oppstår som følge av at kostnadene overstiger inntektene. Fradrag rett for underskudd gis til kompensasjon for faktiske utgifter som skattyter har pådratt seg. Friinntekt har også sammenheng med skattyters kostnader ved at den beregnes på grunnlag av de investeringer skattyter foretar i kvalifiserte driftsmidler. I motsetning til fradrag retten for underskudd er imidlertid ikke friinntekten en kompensasjon for faktiske utgifter, men et beregnet lempningselement mot særskatten som gis i tillegg til avskrivnin-

gene. Et selskap med overskytende friinntekt vil ikke være i en posisjon hvor det vil være pliktig til å svare særskatt. Dette innebærer at friinntekten har fylt sin funksjon gjennom å skjerme normalavkastningen i selskapet mot særskatt.

Kjøper av driftsmiddel som kvalifiserer til beregning av friinntekt vil få ny friinntekt beregnet på grunnlag av driftsmidlets kostpris. Samtidig plikter det overdragende selskap å beregne friinntekt av gevinst eller tap på de aktuelle driftsmidler som realiseres. Dersom friinntekten skulle tillates overført ved realisasjon, ville dette kunne innebære at det ble gitt fradrag to ganger på grunnlag av kostprisen for de samme driftsmidler hos erververen.

Ved fusjon vil det overtakende selskap overta de samlede eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskapet. Overskytende friinntekt vil i disse tilfellene være en skatteposisjon som etter de alminnelige skatteregler videreføres i det overtakende selskap.

4.5 Adgangen til å aktivere renter

4.5.1 Gjeldende rett

Ved tilvirkning av driftsmidler vil det oppstå renteutgifter på eierens hånd dersom tilvirkningen finansieres helt eller delvis med fremmedkapital. Slike utgifter er det naturlig å betrakte som tilvirkningsutgifter. Ved aktivering av renteutgiftene som en del av driftsmidlets kostpris vil de senere komme til fradrag gjennom avskrivninger på driftsmidlet. I det året aktiveringen skjer, vil renteutgifter som utgiftsføres som sådanne, fremkomme som differansen mellom påløpte og balanseførte renter.

Regnskapsmessig anses rentekostnader ved tilvirkning av driftsmidler som tilvirkningskostnader. Det foreligger dermed regnskapsmessig aktiviserings *plikt*, jf. regnskapsloven § 5-4 annet ledd. Som en oppfølging av denne ubetingede plikten til regnskapsmessig balanseføring, er det med virkning fra 1999 gjort en tilføyelse til skatteloven § 14-4, i et nytt syvende ledd, om at renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler kan fradragsføres i det år de er pådratt. Skattemessig foreligger det dermed aktiviserings *rett*, men ikke plikt.

Verken i regnskapsretten eller i skatteretten er det eksplisitt regulert hvordan en skal beregne det rentebeløpet som skal anses som tilvirkningsutgift. Spørsmålet oppstår når det ikke foreligger en særskilt finansiering av tilvirkningen, for eksempel gjennom opptak av byggelån. For sokkelselskaper, som hovedsakelig finansieres gjennom beslektede selskaper, er det vanlig å ha generelle kredittrammer som anvendes for selskapets samlede virksomhet. I de senere årene synes det å ha utviklet seg en regnskapspraksis hvor rentebeløp som aktiveres, beregnes ved at hele investeringsbeløpet multipliseres med selskapets gjennomsnittlige lånerente. Aktivering foretas med andre ord som om tilvirkningen var fullt ut lånefinansiert. I Ot.prp. nr. 42 (1997-98) er det gitt uttrykk for at beregningen bør kunne skje på denne måten. I regnskapsteori er det imidlertid påpekt at metoden mangler prinsipiell regnskapsfaglig forankring, idet man tilordner rente basert på en til dels betydelig høyere gjeldsgrad enn hva som reelt er tilfelle for selskapet som helhet.

Det kan være noe uklart om den skattemessige aktiveringsadgangen for renter bestemmes av faktisk regnskapsmessig aktivering, jf. skatteloven § 14-4 annet ledd, eller om aktiveringsadgangen begrenses av selvstendige regler for beregning av skattemessig inngangsverdi.

For tilvirking av faste installasjoner på sokkelen oppstår det dessuten et spørsmål om fortolkning av petroleumsskatteforskriften § 2 annet ledd, hvor det heter at renteutgifter vedrørende lån som er opptatt for å finansiere slike driftsmidler kan regnes med i kostprisen. Av departementets merknader til bestemmelsen går det frem at denne tar sikte på renter av lån det er naturlig å likestille med byggelån etter vanlig praksis, og at det avgjørende vil være om lånet er medgått til utbyggingen. I en ikke påanket byrettsdom fra 1999, inntatt i Utvalget 2000 s. 417, er det lagt til grunn at et sokkelselskap hadde adgang til å aktivere renter som om investeringene var fullt ut lånefinansiert, selv om det faktisk ikke hadde skjedd noe låneopptrekk det aktuelle året.

4.5.2 Departementets vurderinger og forslag

I kapittel 4.2 er det gjort rede for departementets forslag til ny fordelingsregel for finansposter mellom sokkel og land. Etter departementets vurdering vil fordeling basert på skattemessige verdier i langt større grad enn fordeling basert på nettoinntekt samsvare med de bakenforliggende årsakssammenhenger mellom investeringer og lån. Som beskrevet ovenfor, følger det imidlertid av gjeldende rett at renteutgifter som inngår i finansnetto til fordeling, er en residualpost som fremkommer *etter* at det er foretatt aktivering av renter som kostpris for et driftsmiddel. Dersom det generelt legges til grunn at renteaktivering kan skje som om driftsmidlet var fullt ut lånefinansiert, vil aktivering i det konkrete tilfelle være i dårlig samsvar med de underliggende årsakssammenhenger. Dermed vil heller ikke resultatet av fordelingen som skal skje mellom sokkel og land, gjenspeile kausalitet (direkte tilordning).

På denne bakgrunn bør det etter departementets vurdering innføres en lovbestemt begrensning i adgangen til å aktivere renteutgifter som kostpris for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b. For å oppnå nødvendig sammenheng i regelverket bør fordelingen av finansposter mellom sokkel og land skje *før* renteaktivering. Dermed vil det underliggende kausalitetskravet som ligger til grunn for rentefordelingen, også få effekt for aktiveringsadgangen.

Det vil etter dette fremkomme et øvre «tak» for aktiveringsadgangen som vil supplere de begrensningene som følger av alminnelige regnskaps- og skatterettslige regler. Beløpet som fordeles mellom sokkel og land i henhold til petroleumsskatteloven § 3 d vil være et nettobeløp, som i tillegg til renteutgifter mv. inneholder blant annet renteinntekter og agioelementer. Det må dermed tas stilling til om det er dette nettobeløpet eller bare renteutgiftene som inngår i dette, som skal danne det nevnte «taket». Etter departementets oppfatning tilsier administrative hensyn at det ikke bør foretas en oppdeling av netto finansposter som er fordelt til sokkelen. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det ikke skal kunne foretas aktivering av et større beløp enn dette. Det vises til forslag til ny § 3 j i petroleumsskatteloven.

4.6 Redaksjonelle endringer

I petroleumsskatteloven § 8 tredje ledd er departementet gitt en generell fullmakt til å gi nærmere regler til gjennomføring og utfylling av loven. Tredje ledd annet punktum bokstav b spesifiserer at hjemmelen også omfatter adgang til å fastsette forskrift om blant annet fordeling av inntekt og fradrag mellom virksomheter som omfattes av petroleumsskatteloven og annen virksomhet. I § 3 d tredje ledd er departementet gitt forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling av denne bestemmelsen. Etter departementets syn er forskriftsfullmakten i gjeldende § 3 d tredje ledd overflødig ved siden av den generelle bestemmelsen i § 8 tredje ledd. På denne bakgrunn foreslås at gjeldende § 3 d tredje ledd i petroleumsskatteloven ikke videreføres.

I petroleumsskatteloven § 3 h sjette ledd er det gitt en særlig bestemmelse for skattepliktig som lignes samlet med annet selskap med hensyn til fradrag for gjeldsrenter etter skatteloven § 4-30 fjerde ledd. Bestemmelsen går ut på at ved beregningen etter petroleumsskatteloven § 3 h første ledd skal forholdet mellom summen av gjeld og egenkapital beregnes for vedkommende selskaper under ett. Skatteloven § 4-30 fjerde ledd ble opphevet ved lov av 17. desember 1999 nr. 94, og det beror på en inkurie at ikke petroleumsskatteloven § 3 h sjette ledd samtidig ble opphevet. Departementet foreslår at petroleumsskatteloven § 3 h sjette ledd nå oppheves.

4.7 Ikrafttredelse

Alle forslag til endringer i petroleumsskatteloven skal tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2002.

5 Økonomiske og administrative konsekvenser

5.1 Økonomiske konsekvenser

Forslaget om endret fordelingsregel for finansielle poster vil kunne medføre en økning i skatteinntektene fra petroleumssektoren på om lag 800 mill. kroner årlig i forhold til de gjeldende reglene.

Provenyvirkningene av forslaget om å tillate fremføring av underskudd med rente vil avhenge av hvor mange nye selskaper som etablerer seg på sokkelen. Det er derfor vanskelig å anslå provenyentall for dette forslaget.

Virkningene på statens skatteinntekter som følge av forslaget om å tillate overføring av endelige underskudd, er avhengig av hvor mange selskaper med underskudd som ønsker å trekke seg ut fra norsk sokkel i framtiden. Også for dette forslaget er det derfor vanskelig å gi noe provenyanslag.

For en nærmere drøfting av samfunnsøkonomiske konsekvenser av forslagene vises det til omtalen i kapittel 4.

5.2 Administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslagene som fremmes i denne proposisjonen vil medføre et visst merarbeid både for selskapene og for ligningsmyndighetene. Det antas at dette særlig gjelder forslaget til ny fordelingsregel for netto finansposter mellom sokkel- og landdistriktet.

Det vil oppstå et økt dokumentasjons- og kontrollbehov både som følge av den påkrevde tilordning av formuesposter mellom distriktene, og den tilhørende verdsetting av disse. Videre må en anta at regelen som foreslås inntatt i petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd forutsetter ekstra oppfølging fra ligningsmyndighetenes side. Denne bestemmelsen gir selskap med en regnskapsmessig egenkapital utover 20 prosent etter bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 h rett til å henføre en større andel av faktiske netto finansutgifter til sokkeldistriktet. Generelt er det ressurskrevende for ligningsmyndigheten å føre effektiv kontroll med selskapenes regnskapsmessige verdivurderinger. Den foreslåtte løsning basert på skattemessige formuesverdier med en justeringsfaktor anses derfor ikke å være mer administrativt ressurskrevende enn en alternativ fordelingsregel som alene baseres på regnskapsmessig bokførte verdier.

Departementet antar at forslaget om renteberegning av fremførbare underskudd og friinntekt i noen utstrekning kan lede til administrative forenklinger ved behandlingen av saker som krever samtykke etter petroleumsskatteloven § 10.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven).

Vi HARALD, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven)

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

I

§ 3 c skal lyde:

Underskudd kan kreves fradratt inntekt i senere år uten tidsbegrensning.

Underskudd oppstått i inntektsåret 2002 eller senere år kan kreves fremført med tillegg av rente som legges til saldoen ved utgangen av inntektsåret. Renten beregnes separat for underskudd i alminnelig inntekt og grunnlaget for særskatt. Departementet fastsetter rentesatsen i forskrift.

Ved samlet realisasjon av den virksomhet som underskuddet er oppstått i, eller ved sammenslutning av selskapet med annet selskap, kan samlet ubenyttet underskudd som nevnt i annet ledd kreves overført fra det overdragende til det overtakende selskap.

Det gis ikke fradrag i inntekt vunnet ved utvinning, behandling eller rørledningstransport i område som nevnt i § 1 for tap eller underskudd som fremkommer ved annen virksomhet.

§ 3 d skal lyde:

Med de begrensninger som følger av denne lov, blir de områder som er nevnt i § 1, å anse som ett distrikt (sokkeldistriktet).

Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd. I netto finansposter inngår som utgifter gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, og som inntekter renteinntekter, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter.

Ved fordeling av netto finansposter etter annet ledd medregnes følgende formuesobjekter og skattemessig aktiverte utgifter i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet, når de er anskaffet eller pådratt som ledd i, eller senere tatt i bruk i virksomhet som nevnt i § 5 jf. § 3, og per 31. desember i inntektsåret ikke er realisert eller tatt ut av slik virksomhet:

–a) Driftsmiddel som nevnt i § 3 b,

Om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)

- b) Driftsmiddel som nevnt i skatteloven § 14-40 første ledd a og utgifter som er påløpt til erverv av slikt driftsmiddel per 31. desember i inntektsåret,*
- c) Varelager,*
- d) Leiet flyttbar produksjonsinnretning som den skattepliktige leietaker krever behandlet etter de særlige regler fastsatt i medhold av § 3 i,*
- e) Utgifter til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. skatteloven § 14-4 sjette ledd første punktum,*
- f) Annet ervervet immaterielt formuesobjekt enn ervervet forretningsverdi,*
- g) Kundefordringer,*
- h) Krav mot annen rettighetshaver, når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i ulike utvinningstillatelser. Det gjøres fradrag for tilsvarende forpliktelser overfor annen rettighetshaver,*
- i) Krav på tilskudd fra staten for påløpte fjerningsutgifter, jf. lov 25. april 1986 nr. 11 om tilskudd til fjerning av innretninger på kontinentalsokkelen,*
- j) Forskuddsbetalt vederlag knyttet til erverv driftsmidler, varer og tjenester, etter fradrag for mottatte forskuddsbetalinger ved realisasjon av driftsmidler og varer.*

Følgende formuesobjekter skal ikke inngå i fordelingsgrunnlaget:

- a) Bankinnskudd og kontantbeholdning,*
- b) Krav mot annen rettighetshaver når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse,*
- c) Midler i pensjonsordning.*

Formuesobjekter som ikke er omfattet av tredje og fjerde ledd danner grunnlag for fordeling til landdistriktet. Hertil medregnes også utgifter av den art som nevnt i tredje ledd b og e, når slike utgifter er påløpt i annen virksomhet enn nevnt i § 5 jf. § 3.

Dersom det etter bestemmelsene foran ikke foreligger noe fordelingsgrunnlag verken til sokkel- eller landdistriktet, henføres inntekter og utgifter etter annet ledd i sin helhet til landdistriktet.

Selskap som har netto finansutgifter til fordeling, og som etter reglene i § 3 h har en egenkapitalandel som overstiger 20 pst. av summen av gjeld og egenkapital, kan fordele en større andel av nettoutgiftene til sokkeldistriktet enn den andel som følger av bestemmelsene foran i denne bokstav (normalandelen). I slikt tilfelle skal den samlede andel netto finansutgifter fordelt til sokkeldistriktet være lik normalandelen multiplisert med en brøk. Telleren i brøken er summen av selskapets rentebærende gjeld og dets egenkapital etter § 3 h utover 20 pst. av summen av gjeld og egenkapital, og nevneren er selskapets rentebærende gjeld. Som rentebærende gjeld etter denne bestemmelsen regnes gjeld som har gitt opphav til gjeldsrenter som inngår ved beregningen av netto finansposter.

§ 3 h femte og sjette ledd oppheves.

Ny § 3 j skal lyde:

Ved aktivering av renteutgifter som del av kostpris på driftsmiddel som nevnt i § 3 b skal det først foretas fordeling av netto finansposter etter § 3 d. Beløp som aktiveres kan ikke overstige netto finansutgifter som fordeles til sokkeldistriktet etter denne bestemmelsen.

Om lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven)

§ 5 annet ledd annet punktum oppheves. Tredje punktum blir nytt annet punktum.

§ 5 sjette ledd nytt annet punktum skal lyde:

Bestemmelsene i § 3 c annet ledd første og tredje punktum får tilsvarende anvendelse på overskytende friinntekt etter foregående punktum.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.
