

Skattlegging av usikre inntekter i Norge

Side

1	INNEKTSUTJEVNING, OVERFØRING AV UNDERSKUDD, SKATTEGGING AV KONSERN	3
1.1	Fremstillingen	3
1.2	Bestemmelser om inntektsutjevning i skatteloven effektivitet – likebehandling – nøytralitet	3
1.2.1	Innledning – Noen utgangspunkter	3
1.2.2	Kravet om effektivitet	4
1.2.3	Nøytralitet	4
1.2.4	Noen av de øvrige grunnleggende begreper	5
1.3	Regler om overføring av underskudd	5
1.3.1	Innledning	5
1.3.2	Tilbakeføring av underskudd	5
1.3.3	Fremføring	6
1.3.4	Fusjon og fisjon	7
1.3.5	Oppsummering	7
1.4	Konsernbeskatning	7
1.4.1	Innledning	7
1.4.2	Reglene om konsernbidrag	8
1.4.3	Forholdet til andre land	9
1.4.4	Konserninterne overføringer	9
1.4.5	Oppsummering vedrørende konsernbeskatning	10
2	SKATTEGGING AV FINANSINSTITUSJONER	10
2.1	Innledning – noen generelle problemstillinger	10
2.1.1	Innvinning – skatteplikt	10
2.1.2	Periodisering eller tidfesting	11
2.1.3	Særlig om § 14-4 og Shell-dommen, Rt 2004.1921	11
2.1.4	Noen særlige periodiseringsregler	12
2.1.5	IFRS	13
2.2	Hovedprinsipper for beskatning av norske banker	14
2.2.1	Skatteplikt	14
2.2.2	Reserver og avsetninger	15
2.3	Utenlandske banker	15
2.4	Hovedprinsipper for beskatning av norske forsikringsselskaper	15
2.4.1	Innledning	15
2.4.2	Tidfesting av inntekt for forsikringsselskaper	16
2.5	Utenlandske forsikringsselskaper	16
2.5.1	Filial	16
3	LANDSPESIFIKKE NÆRINGSGRENER	17
3.1	Innledning	17
4	PRINSIPPER FOR NØYTRAL GRUNNRENTESKATT	18
5	PETROLEUMSSEKTOREN	20
5.1	Innledning	20
5.2	Materielle særregler	20
5.2.1	Virksomhet	20

5.2.2	Skattesubjekt	20
5.2.3	Skattedistrikt.....	20
5.2.4	Skattearter og skattesatser	20
5.2.5	Normpriser	21
5.2.6	Avskrivninger	22
5.2.7	Friinntekt	22
5.2.8	Underskudd.....	22
5.2.9	Henføring av utgifter mellom sokkel- og landvirksomhet.....	23
5.2.10	Skattemessig krav til minste egenkapital (tynn kapitalisering).....	24
5.2.11	Overdragelser på kontinentalsokkelen.....	24
5.2.12	Realisasjonsbeskatning	25
5.2.13	Kildeskatt/skatteavtaler	25
5.3	Ligningsforvaltning og skattebetaling	25
5.4	Særlige avgifter	26
6	NØYTRALITETEN I DAGENS PETROLEUMSSKATTESYSTEM.....	27
6.1.1	Petroleumsbeskatningen sammenliknet med ordinær landbeskatning	28
6.1.2	Leteøkonomi vs. prosjektøkonomi	30
6.1.3	Selskaper utenfor skatteposisjon	30
6.1.4	Selskaperens avkastning på investert kapital i Norge	31
7	KRAFTVERKSBEKATNINGEN.....	33
8	FISKERISEKTOREN.....	35

1 INNETKTSUTJEVNING, OVERFØRING AV UNDERSKUDD, SKATTLEGGING AV KONSERN

1.1 Fremstillingen

Skattereglene inneholder regler som avgrenser inntekt i tid, nemlig til det beløp som skal henføres til det aktuelle inntektsår. Skattereglene inneholder bestemmelser om subjekter som gjør at inntektsbeskatningen av subjektene skjer separat. Det er også en del bestemmelser som medfører at de ulike virksomheter bedømmes hver for seg.

Fra skattyters synspunkt innebærer disse forskjellige oppdelinger en øket risiko for at det foretas inntektsbeskatning til tross for at det ikke er noe netto skattegrunnlag. Skattyter vil naturlig se sine samlede økonomiske interesser under ett, og perspektivet er altså svært forskjellig fra skattelovens perspektiv. Konsekvensene av den oppdeling som skjer i tid og rom, medfører en øket økonomisk risiko fra skattyters synspunkt.

Min gjennomgang nedenfor skal drøfte noen av de mekanismer skatteloven bruker for å redusere denne risiko for skattyter. Fremstillingen er i hovedsak begrenset til subjekter som driver virksomhet (næring).

Jeg belyser problemstillingen ved at jeg først redegjør for noen hovedtrekk ved det norske systemet og de endringer som er under innføring. Jeg drøfter også kravet om effektivitet og nøytralitet.

Under avsnitt 1.3 gis så en fremstilling av retten til overføring av underskudd, det vil i praksis si bestemmelsene om underskuddsfremføring. Avsnitt 1.4 omhandler de hovedprinsipper i Norge som gjelder for konsernbeskatning. Hovedregelen er der at hvert selskap behandles for seg, men med to vesentlige unntak, reglene om konsernbidrag (punkt 1.4.2) og konserninterne overføringer (punkt 1.4.4).

1.2 Bestemmelser om inntektsutjevning i skatteloven effektivitet – likebehandling – nøytralitet

1.2.1 Innledning – Noen utgangspunkter

Utgangspunktet for den eksisterende norske skatteordning er skatteloven av 1911. Loven hadde en meget grundig forberedelse, og ikke minst en grundig og kompetent behandling i Stortinget. De sentrale elementer som lovens inntektsbegrep, bestemmelser om innvinning og periodisering av inntekt, inntektsperioder og subjekttilordning er videreført.

Etter den 2. verdenskrig var det flere omfattende utredninger, men forholdsvis beskjedne strukturelle endringer før skattereformen av 1992.

Ved skattereformen av 1992 ble det innført et svært bredt alminnelig inntektsbegrep som ble skattlagt med 28 %, uavhengig av hvilke subjekter som opptjente inntekten. Dette representerte en vesentlig reduksjon av det alminnelige skattenivå og representerte, til tross for fradragssaneringen, en vesentlig skattereduksjon for virksomheter uten aktive eiere.

Personer var gjenstand for den samme kapitalbeskatning på 28 %, men i tillegg ble det for lønnsinntekt og personinntekt av næring pålagt såkalte bruttoskatter (toppskatt og trygdeavgift) som brakte marginalskatten noe over 50 % (52,2 % for 2004).

Denne del av den skattepliktige inntekt kunne enten være opptjent ved lønnsarbeid eller ved næringsvirksomhet. For å skape nøytralitet mellom personlig drevet næringsvirksomhet og næringsvirksomhet som de samme personer drev gjennom aksjeselskap (o.l.) ble den såkalte delingsmodellen innført. Ved en forholdsvis komplisert beregningsmodell beregnet man bedriftens kapitalavkastning som ble gjenstand for kapitalbeskatning. Det overskytende ble skattlagt som personinntekt på eiernes hånd, uavhengig av organisasjonsform. Reglene som drøftes nedenfor, gjelder ikke skatt av personinntekt. Mulighetene for fremføring og bruk av underskudd mot annen personinntekt er vesentlig begrenset i forhold til reglene om alminnelig inntektsskatt. Det er den alminnelige inntektsskatt som er tema nedenfor.

En meget betydelig endring fra 1992 var også endringer i aksjonærbeskatningen. Aksjegevinster ble alltid skattepliktige, mens utdelte utbytter for alle norske mottakere var skattefrie. Dobbelbeskatning mellom selskap og aksjonær ble eliminert gjennom det såkalte RISK-systemet som ga aksjonærene en årlig justering av sin kostpris på aksjene tilsvarende selskapets oppbygging av netto beskattet kapital, bygget på et klart uttalt ønske om nøytralitet i beskatning av ulike typer finansaktiva.

Gjennom de skatteendringer som er vedtatt i 2004 og 2005 er systemet vesentlig forandret. Med virkning fra kommende årsskifte blir delingsmodellen opphevet. Det samme gjelder RISK-systemet. Fra 1. januar 2006 er aksjeutbytter og aksjegevinster fritatt for beskatning når mottakeren av inntekten er ett selskap. Dersom mottakeren er en person vil netto mottatt utbytte være skattepliktig som kapitalinntekt uten noen form for fradrag for den skatt det utdelende selskap har betalt. Aksjegevinster vil også være skattepliktig uten noen ytterligere justering av kostpris for oppbygget kapital etter 31. desember 2005.

Dette er meget vesentlige endringer, spesielt for de finansinstitusjoner som drøftes nærmere under avsnitt 2.2 og 2.4.

1.2.2 Kravet om effektivitet

Kravet om skattereglenes effektivitet har tidvis stått sentralt i debatten om regelutformingen. Dette var således et meget sentralt hensyn ved utformingen av reformen i 1992. Det var et uttalt mål at skattene skulle stimulere til en effektiv ressursbruk, og ikke lede til en vridning av ressursbruken på en samfunnsmessig uheldig måte.

Dette hensyn har alltid stått sentralt innen petroleumsbeskatningen, hvor det har vært et temmelig ubetinget krav om at skattesystemet ikke skal endre prioriteringen av de prosjekter som fremstår som best ut fra en før skatt analyse.

1.2.3 Nøytralitet

Under forberedelsen av reformen i 1992 ble kravet om nøytralitet i beskatningen sterkt fremhevet og konkretisert ved at man ønsket en nøytral overskuddsbeskatning som skulle ramme likt, uavhengig av virksomhetens art og organisering. Dette lyktes i noen sammenhenger, men ikke i alle. Forskjell i skattenivå for bedrifter med aktive og passive eiere var et hovedproblem. Også dette hensyn er nedtonet i den senere utvikling. Den senere tids endringer av aksjonærbeskatningen bekrefter dette. På den annen side er nøytraliteten mellom arbeids- og næringsinntekt bedret. Man kan også se skjermingsrenten på samme måte – det blir nøytralitet mellom rente og utbytte.

Derimot er nøytralitetsmomentet kommet opp i en noe annen form, nemlig at skattesystemet skal være nøytralt i forhold til de ulike regnskapsmessige valg som for fremtiden kan eller må gjøres, se nærmere under punkt 2.1.5 under.

1.2.4 Noen av de øvrige grunnleggende begreper

Utviklingen har ledet frem til et bredt inntektsbegrep som er temmelig likt det man innførte i 1911, men hvor man har eliminert en del meget vesentlige unntak man opprinnelig hadde med.

For å kunne fastsette inntekten må man for det første ha en beregningsperiode. Dette har siden 1911 vært inntektsåret med visse muligheter for å bruke et avvikende år, men praktisk talt ingen muligheter for å bruke lengre perioder. I den opprinnelige skattelov var det omfattende regler om gjennomsnittsligning av næringsinntekt, men disse er gradvis blitt eliminert, de siste rester finnes her i skatteloven § 14-80 om utjevning av åndsverksinntekt etter at bestemmelsen om gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift i skatteloven § 14-81 og 14-82 ble opphevet fra og med inneværende år. For skogbruk blir reglene gjeninnført neste år.

Tilsvarende har skatteloven subjektdefinisjoner og de hovedprinsipper som gjelder for tilordning av inntekt til de enkelte subjekter ligget fast, med noen ganske ubetydelige unntak.

1.3 Regler om overføring av underskudd

1.3.1 Innledning

Med skattelovens utgangspunkt om at det skal fastsettes en skattepliktig inntekt for hvert enkelt inntektsår kan det klart nok diskuteres om underskudd oppstått i tidligere år skal komme til fradrag – det dreier seg neppe om en driftsutgift eller utgift til inntekts ervervelse.

Ordningen har likevel vært i Norge siden 1911 at underskudd kan fremføres, dog med enkelte begrensninger, hovedsakelig for å beskytte skattefundamentene i (overskudds)-kommunene. Disse begrensninger har gradvis bortfalt. Den alminnelige ordning om gjennomsnittsligning av næring avbøtet problemet i de første tiår etter 1911.

Som det fremgår av redegjørelsen nedenfor er reglene om fremføring av underskudd forholdsvis liberale, derimot har man i Norge aldri akseptert en alminnelig rett til tilbakeføring av underskudd.

1.3.2 Tilbakeføring av underskudd

Det er ingen generell rett om tilbakeføring av underskudd slik man har i en del andre jurisdiksjoner. Den eneste rett fremgår av skatteloven § 14-7.

Etter bestemmelsens første ledd kan udekket underskudd ved opphør av virksomhet føres tilbake ett år, og om nødvendig ytterligere ett år.

I henhold til bestemmelsens annet ledd gjelder en tilsvarende ordning generelt (dvs for ethvert underskudd) når det ved oppløsning av selskap gjenstår et udekket underskudd. Det er altså en noe videre tilbakeføringsadgang ved likvidasjon av aksjeselskap.

1.3.3 Fremføring

Lovens utgangspunkt er i henhold til § 6-3 at dersom fradragberettigede kostnader overstiger inntekter fra samme inntektskilde, så skal det gis fradrag for underskuddet i inntekt fra andre inntektskilder. Hvis det så gjenstår et udekket underskudd, følger det av § 14-6 at slikt underskudd kan fremføres for bruk i de 10 følgende år. De eldste underskudd skal benyttes først, og det er ikke adgang til å utsette inntektsføringen dersom det foreligger positiv inntekt.

Dette er altså den alminnelige regel som gjelder alle typer underskudd, uavhengig av inntektskilde. Det eneste unntak fra 10-årsfristen er underskudd i petroleumsnæringen, hvor særlige hensyn gjør seg gjeldende.

Loven gir så en del særlige begrensninger som kan medføre tidligere bortfall.

I henhold til annet ledd bortfaller retten til fremføring dersom virksomheten legges ned eller avhendes. Det har vist seg at man både faktisk og rettslig kan få problemer med sikkerhet å fastslå hva som ligger i nedleggelsen. Men da er det altså rett til tilbakeføring.

Dersom skattyter oppnår akkord, skal det fremførbare underskudd reduseres med det ettergitte gjeldsbeløp, se tredje ledd. I henhold til fjerde ledd gjelder det samme for konkursbo, dvs underskudd fra tidligere år kan kun benyttes med inntil det beløp skattyter tilbakebetaler til kreditorene av udekket gjelder etter konkursen.

Frem til 1990 hadde man særregler som under visse omstendigheter avskar selskapets rett til fremføring dersom samtlige eller en vesentlig del av selskapets aksjer ble solgt.

Det må anses som sikker rett at selskapet under gitte omstendigheter kan miste sin rett til fremføring av underskudd dersom overføringen av denne skatteposisjon er det sentrale element ved transaksjonen. Den nærmere grensedragnings er sammensatt og skjønnspreget.

En bestemmelse finnes i skatteloven § 14-90 for fisjons- og fusjonstilfeller: Dersom utnyttelse av en skatteposisjon (herunder fremføringsrett for underskudd) var det overveiende motiv for transaksjonen, så skal fordelene avskjæres. Resultatet følger også av alminnelige gjennomskjæringssynspunkter. Det er flere uklare og skjønnsmessige begreper som gjør bestemmelsen vanskelig å anvende.

Underskudd kan således verken overføres til andre subjekter eller overføres fra andre subjekter, se likevel regler om konsernbidrag nedenfor.

Det avgjørende spørsmål er at subjektet har et underskuddsbeløp som har oppstått i aktiviteter som er skattepliktig til Norge. Det har altså ingen betydning om underskuddet har oppstått i Norge eller i utlandet, så lenge det dreier seg om inntekter som er skattepliktig til Norge etter norske regler. Det har heller ikke betydning for fremføringsretten om det gis fradrag i annen stat.

Dersom det foreligger skatteavtale hvor norsk beskatningsrett er avskåret (fordelingsmetoden) følger det av skatteloven § 6-3(5) at underskudd ikke kan fradras i Norge. Dette er et unntak fra prinsippet om at skattyter kan velge ikke å påberope seg den beskyttelse skatteavtalen gir.

1.3.4 *Fusjon og fisjon*

I skattelovens terminologi anses et fremførbart underskudd som en skatteposisjon. I henhold til kapittel 11 om fusjon og fisjon av selskaper skal de skattemessige verdier, som også inkluderer underskudd, videreføres av det overtakende selskap. For fusjoner vil det i praksis si at man i fusjonsåret kan nyttiggjøre seg fremførbare underskudd fra begge selskaper, og at eventuelt gjenstående underskudd kan fremføres.

Ved fisjon må underskuddet fordeles. Underskuddet skal overføres til det selskap som viderefører den aktuelle virksomhet. Dersom dette ikke kan etableres, skal underskuddet fordeles i henhold til overtatte nettoverdier.

Jeg viser til omtalen foran vedrørende muligheten for å miste fremføringsadgang ved skattemotiverte transaksjoner. Det kan her fra en praktikers synspunkt være grunn til å fremheve at de nye skatteregler har gjort verdien av underskudd betydelig større enn de tidligere var. RISK-systemet medførte i stor grad at overtatte underskudd kun representerte tidsforskyvninger. Under de nye regler kan de representere endelige skattefritak. Dette skjer ved at man kjøper underskudd for å eliminere skattepliktig inntekt, noe som gir seg utslag i økt skattefri gevinst ved aksjesalget. RISK-systemet ville ha eliminert fordelene.

1.3.5 *Oppsummering*

Reglene om underskudd har vært forholdsvis stabile, men noen spørsmål er fortsatt praktisk vanskelig å håndtere. Dette gjelder for det første fordi prinsippene for anvendelse av den domstolsskapte gjennomskjæringspraksis er vanskelig og sterkt skjønnspreget – dette er blitt noe enklere ved bestemmelsen i § 14-90.

Dernest er også den foreliggende praksis om hvilke omstendigheter som utgjør opphør av virksomhet relativt uklar. Regelverket gir også ganske urimelige utslag dersom skattyter driver flere næringer og ut fra rasjonelle forretningsmessige begrunnelser bestemmer seg for å avvikle en næring. Er det da en udekket rest, bortfaller dette. Dette er vanskelig å forstå, særlig fordi skattyter har en ubegrenset fremføringsrett for andre typer underskudd, f.eks. underskudd som skyldes renter.

Endelig er reglene dårlig samordnet med andre tilsvarende skatteposisjoner som f.eks. gjenstående gevinst- og tapskonti og tomme positive saldi.

1.4 Konsernbeskattning

1.4.1 *Innledning*

I henhold til skatteloven § 2.2 (1) defineres aksjeselskaper og en del sammenlignbare innretninger som egne skattesubjekter i motsetning til de ansvarlige selskaper og kommandittselskaper som ikke er egne skattesubjekter.

Det forhold at et aksjeselskap har eierinteresser i et annet selskap medfører ingen endring i det prinsipielle utgangspunkt, at dette er separate subjekter. Skatteloven bygger på aksjelovens selskapsbegreper.

Det har aldri i Norge vært regler om sambeskattning av felleseide selskaper eller utligning av skatt på konsernnivå eller lignende. Hvert selskap skal således vurderes for seg, og transaksjoner mellom selskapene skal behandles på samme måte som mellom uavhengige parter. Dette prinsipp har i flere sammenhenger vært utfordret, men er klart

uttalt i nyere høyesterettspraksis (Rt 1997 side 1646 (Trigon), Rt 2002 side 1247 (Amoco), Rt 2002 side 456 (Norsk Hydro)).

Utgangspunktet er likevel vesentlig modifisert, ved at man i 1979 innførte en ordning med konsernbidrag og ved at man senere også har fått regler om skattefrihet ved konserninterne overføringer.

Et viktig poeng i forhold til disse to regelsett er samspillet mellom skattereglene, regnskapsreglene og selskapsretten. Det har gitt en rekke utfordringer å finne en tilfredsstillende harmonisering av de krav de ulike regelsett stiller. Derfor har reglene vært endret flere ganger.

Frem til 1. januar 2004 hadde man i skatteloven § 10-20 til 10-25 bestemmelser om aksjonærbidrag. Reglene som ble innført i 1985, var omstendelige og lite brukt. Dette begrunnet opphevelsen.

1.4.2 Reglene om konsernbidrag

Reglene er gitt i skattelovens kapittel 10, § 10-2 til 10-4. Konsernbidrag fremstår som et alternativ til utbytte. Kjernepunktet er at det gis et ensidig tilskudd fra ett konsernselskap til et annet med fradragsrett for giver og skatteplikt for mottaker. Dersom avgitt konsernbidrag overstiger skattepliktig inntekt for yter og således ikke fradragsberettiget, er beløpet skattefritt for mottaker. Det er en forutsetning at konsernbidraget er lovlig i forhold til aksjelovgivningen, som har særregulering av konsernbidragsordningen. Det kan således ikke skapes underskudd ved avgitt konsernbidrag. Praktiseringen av lovlighetskravet reiser her, som i en del andre sammenhenger (utbytte, fisjon, fusjon osv), spørsmål om mindre viktige og reparerbare mangler kan aksepteres.

Ordningen gjelder generelt for alle aksjeselskaper og for alle aksjeselskapers inntekt. Det kan likevel ikke ytes konsernbidrag, verken til eller fra petroleumsskatteområdet.

Bidraget kan gis innenfor det som skatteloven definerer som et skattekonsern – dette er en annen definisjon enn konserndefinisjonen i selskapslovgivningen. Det må dreie seg om bidrag mellom norske selskaper eller sammenslutninger hvor morselskapet må eie mer enn 9/10 av aksjene i datterselskapene og i tillegg ha en tilsvarende del av stemmene på generalforsamlingen. Kravet må være oppfylt ved regnskapsårets utgang. Det spiller altså i utgangspunktet ingen rolle om kravet først oppfylles på denne dag, og eventuelt, ikke lenger er oppfylt dager etter. Det er ingen regler om reversering, men skattemessig gjennomskjæring kan være en aktuell problemstilling dersom det foreligger en illojal utnyttelse av ordningen. Ved vurdering av om 90 %-kravet er oppfylt foretar man en konsolidering av eierinteressene. En slik konsolidering kan også inkludere eierskap gjennom utenlandske selskaper.

Ordningen omfatter de selskaper som omfattes av den særlige ordning om skipsfartsbeskatning. Men bidrag kan bare gis mellom selskaper som er innenfor ordningen – det kan ikke ytes bidrag inn i eller ut av ordningen.

Det er et viktig poeng at fradrag gis og inntektsbeskatning foretas i samme år. Bidraget må altså ytes, men det er ikke nødvendig at det gjøres opp. Det kan altså stå en fordring på mottatt konsernbidrag uten særlige begrensninger, og i praksis er det ikke vanlig å kreve beløpet renteberegnet. Dersom bidraget gjøres opp i annet enn kontanter, kan det være grunnlag for uttaksbeskatning.

Giver og mottaker må, sammen med sine selvangivelser, gi oppgaver etter ligningsloven. Det er en forutsetning at bidraget er regnskapsmessig gjennomført.

Disse formalia har skapt en del problemer i situasjoner hvor konsernbidraget senere må justeres. Dersom selskapet under ligningsbehandlingen får sin inntekt øket, er det lagt til grunn at man kan justere konsernbidraget opp og benytte dette til dekning av underskudd i andre konsernselskaper, forutsatt at yteren ikke har handlet illojalt og at beløpet ikke er uvesentlig. Det kan her være en komplikasjon at dette igjen vil forutsette regnskapsmessige justeringer. Høyesterettsdommen vedrørende Aker Maritime (Rt 2004.1331) representerer en betydelig oppmykning innen et praktisk viktig område.

1.4.3 *Forholdet til andre land*

Etter ordlyden gjelder konsernbidragsordningen bidrag mellom norske selskaper. Det følger av dette at det ikke er noen forutsetning at bidraget gis av midler som har vært beskattet i Norge, men da blir det heller intet skattefradrag.

Som forklart foran, har det heller ingen betydning om f eks konsernspissen er utenlandsk, så lenge giver og mottaker er norske aksjeselskaper.

Etter internretten vil utenlandske selskaper og deres filialer i Norge falle utenfor systemet. Men hvis det foreligger skatteavtale med ikke-diskrimineringsbestemmelse, har Finansdepartementet lagt til grunn at konsernbidrag kan ytes fra utenlandsk eiet norsk filial til annet norsk selskap. Derimot har man i praksis ikke villet akseptere konsernbidrag fra norsk selskap til utenlandsk filial eller mellom flere utenlandske filialer. Utviklingen innen EU på dette området har foreløpig ikke satt noe spor i norsk beskatning.

Forholdet til andre lands skatteregler har også skapt spesielle problemer, og da særlig de svenske regler om aksjeeiertilskudd, hvor norsk praksis har gått ganske langt i å statuere skatteplikt for mottaker.

1.4.4 *Konserninterne overføringer*

Overdragelse av aktiva innen konserner skal som utgangspunkt behandles som alle andre overdragelser mellom selskaper. Siden 1961 hadde man hatt en adgang til skattelempling på individuell basis i disse situasjoner og en del andre situasjoner hvor omstrukturering ble ansett samfunnsmessig viktig. Opprinnelig var det også en liberal praksis for omdanning av persondrevet næringsvirksomhet eller ved at man aksepterte at aktiva kunne overføres nedover (det vil si fra mor til datter eller som aksjeinnskudd) med skattemessig kontinuitet uten gevinstbeskatning.

I dag inneholder skatteloven § 11-21 regler om konserninterne overføringer hvor beskatning kan unnlates på nærmere vilkår. Disse bestemmelser forutsetter i særlig grad et harmonisk samspill mellom skatte-, selskaps- og særlig de regnskapsrettslige regler. Utviklingen på området har medført at man har endret teknikk flere ganger, og reglene har neppe funnet sin endelige form.

Reglene gjelder ikke for petroleumsskatteområdet. Derimot kan det overføres eiendeler til og fra skipsaksjeselskaper uten beskatning.

Kjernepunktet i ordningen er at eiendeler kan overføres mellom norske aksjeselskaper som inngår i et skattemessig konsern uten at gevinstbeskatning utløses, forutsatt at overdragelsen skjer på de vilkår Finansdepartementets forskrift foreskriver. Det mottakende selskap må overta inngangsverdi, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkt

slik det var for overdrageren. Vederlaget må være lovlig etter selskaps- og regnskapsretten. Dette innebærer at det må betales virkelig verdi, og at bokføringen skjer etter transaksjonsprinsippet. Dersom vilkårene er til stede, kan det foretas kontinuitetsgjennomskjæring, hvilket altså også gir regnskapsmessig kontinuitet.

Det er kritisk viktig at transaksjonen følger de regnskapsmessige krav, hvis ikke vil beskatning bli utløst.

Systemet virker slik at overdrageren kan få realisert tilnærmet full markedsverdi uten noen begrensninger for hvorledes gevinsten skal håndteres. Det er ingen karenperiode eller forutsetning om at konsernkonstellasjonen er etablert før transaksjonen gjennomføres. Derimot er det en forutsetning at konserntilknytningen mellom de to selskaper opprettholdes. Dersom den brytes, skal den tidligere fritatte inntekt tas til beskatning i det overdragende selskap, med mindre eiendelen i mellomtiden er realisert. Hvis det skjer en slik etterfølgende gevinstbeskatning av overdrageren, vil konsekvensen være at det overtakende selskap vil få oppjustert sin kostpris ved et eventuelt etterfølgende salg.

1.4.5 Oppsummering vedrørende konsernbeskatning

Det prinsipielle utgangspunkt om at konserner i Norge ikke skal være en beskatningsenhet synes fast etablert. Reglene om konsernbidrag modifierer utgangspunktet, men bare så langt det i konsernet totalt sett er underskudd. Konsernbidragsreglene kan altså ikke bringe den effektive inntektsskatt for konsernet sett under ett under den nominelle. Det er heller intet vesentlig brudd fra det alminnelige utgangspunkt når man aksepterer overføring av aktiva innen konsernet. En energisk bruk av fusjons- og fisjonsinstituttet ville i svært mange tilfeller kunne gi de samme resultater.

Prinsipielt sett medfører fritaksmetoden en adskillig mer vesentlig forandring. Den gjør det mulig å realisere betydelige beløp ved salg ut av konsernet. Disse beløp kan igjen danne utgangspunkt for vesentlige skattefrie utbetalinger til eierne (forutsatt at disse ikke er personer). Fritaksmodellen representerer således en vesentlig ytterligere uthuling av hovedprinsippet om at hvert selskap skal skattlegges for sine inntekter.

2 SKATTELEGGING AV FINANSINSTITUSJONER

2.1 Innledning – noen generelle problemstillinger

2.1.1 Innvinning – skatteplikt

For å kunne konstatere skatteplikt eller fradragsrett, må flere kriterier være oppfylt. Den aktuelle post må være skattepliktig etter skatteloven, den må være innvunnet etter de kriterier loven stiller opp og tidspunktet hvor skattlegging skal skje må være kommet. De siste regler er reglene om periodisering, eller i skattelovens terminologi reglene om tidfesting. Tilsvarende gjelder for kostnader: Det må først etableres at kostnaden er pådratt – i tillegg må kostnaden kunne periodiseres.

Det har i den senere tid skjedd meget vesentlige endringer for alle de tre problemstillinger som er omtalt foran (skatteplikt, innvinning og tidfesting):

For det første er reglene om skattepliktige poster for finansinstitusjoner vesentlig endret. Etter mars 2004 er gevinster på aksjer ikke skattepliktige og tap heller ikke fradragsberettiget. Det er ingen unntak fra denne hovedregel for kortsiktige gevinster, tradingaktiviteter, forvaltning av verdipapirer for andre eller lignende. Tilsvarende har fradragsretten for slike tap bortfalt.

Høyesterettsdom vedrørende Norske Shell, Rt 2004.1921, har også medført betydelige endringer, i det de fleste oppfattet som gjeldende rett. Dommen omtales særskilt under avsnitt 2.1.3 under. Endelig har trykket på systemet, med forholdsvis tett binding mellom skatt og regnskap, øket vesentlig ved innføring IFRS, se nærmere avsnitt 2.1.4 under.

Samlet gjør dette at den skattemessige situasjon for finansinstitusjonene i Norge har endret seg vesentlig og må endre seg ytterligere.

2.1.2 *Periodisering eller tidfesting*

Siden skatteloven av 1911 har norsk skatterett bygget på de næringsdrivendes regnskap som et utgangspunkt for den skattemessige periodisering av inntekter og utgifter. Skatteloven har alltid inneholdt en del særregler som avviker fra dette, men bindingen mellom regnskap og skatt har vært nær.

I forbindelse med skattereformen av 1992 foreslo ekspertkomitéen (Aarbakke-utvalget) at man skulle etablere et selvstendig sett av skattemessige periodiseringsregler. Dette ble etter noe nøling ikke lagt til grunn, og vi fikk en forholdsvis uklar situasjon på noen viktige områder. Etter at vår skattelov ble omredigert i 1997 inneholder nå kapittel 14 bestemmelser om tidfesting. Det er tre ulike periodiseringsprinsipper:

- Hovedregelen (§ 14-2) for tidfesting er det såkalte "realisasjonsprinsipp". Det innebærer at en post tas til inntekt når skatteyter får en ubetinget rett til ytelsen – fradrag gis når skatteyter får en ubetinget plikt til å dekke kostnaden. Etter gjeldende rett er dette mer et formelt utgangspunkt, fordi det er to vesentlige unntak.
- Det første unntak gjelder (i henhold til § 14-3) for arbeidsinntekter som tidfestes etter kontantprinsippet. Det innebærer at arbeidsinntekter skal skattlegges i det år hvor vederlaget erlegges eller på det eventuelle tidligere tidspunkt hvor det oppsto adgang til å få vederlaget erlagt.
- Det andre unntak er det såkalte "regnskapsprinsipp" som er nedfelt i § 14-4. Dersom skatteloven ikke gir særregler, følger det av denne bestemmelse at man skal legge regnskapet til grunn for tidfestingen. Dette er som nevnt i tråd med tidligere lovbestemmelser, og lang praksis har gradvis klargjort bestemmelsen. Det som skapte betydelig usikkerhet ved tolkningen, var at man i 1992 vedtok følgende modifikasjon i § 14-4, tredje ledd:

"Ved fastsettelsen av inntekten skal det ikke tas hensyn til fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk."

Begrepet "avsetninger etter god regnskapsskikk" har intet regnskapsfaglig innhold. Det dreier seg således om et skattemessig begrep hvor den rent språklige forståelse ikke lar seg godt forankre og hvor heller ikke forarbeidene inneholder særlig veiledning.

Forståelsen av begrepet fikk en helt nødvendig, og for noen ganske overraskende avklaring i Høyesterett ved Shell-dommen.

2.1.3 *Særlig om § 14-4 og Shell-dommen, Rt 2004.1921*

§ 14-4, annet ledd etablerte en regel som isolert sett var forholdsvis klar: Regnskapet avgjør tidfestingen (hvis ikke skatteloven inneholder særregler). Virkeområdet for prinsippet blir likevel sterkt avhengig av hvorledes man tolker begrepet "avsetninger etter god regnskapsskikk" slik det benyttes i tredje ledd, se sitat ovenfor. En ganske uklar

praksis har her siden 1992 utviklet seg uten at det har vært mulig å harmonisere denne praksis. En hovedårsak er lovgivers begrepsbruk. Den har hverken hatt regnskapsfaglig eller skattejuridisk forankring – og lovgiver har selv ikke gjort noe for å klargjøre.

Høyesterett skjærer i Shell-saken gjennom uklarhetene. Sakens utgangspunkt var at Shell krevet fradrag for avsetninger til dekning av kostnader til nedstengning av oljebrønner. Dette ble nektet under henvisning til skatteloven § 14-4, tredje ledd.

Høyesterett tar et enkelt og pedagogisk utgangspunkt, nemlig at man skal frem til en bedriftsøkonomisk korrekt periodisering av kostnadene. Formålet med bestemmelsen i tredje ledd er alene å unngå fradrag for avsetninger som medfører et avvik fra dette utgangspunkt – man tok sikte på å inndra skattekreditter.

Retten gir her en enkel og forståelig tolkning av bestemmelsen, men rekkevidden av bestemmelsen blir ved dette betydelig mindre enn de fleste hadde antatt. Bruken av "bedriftsøkonomisk riktig periodisering" reiser også en del tolkningsspørsmål, men for denne forfatter fremstår i alle fall utgangspunktet som helt åpenbart fornuftig.

Både Finansdepartementet og Oljeskattekontoret (som behandlet Shell-saken) har begge sagt at de ikke aksepterer Høyesteretts dom i saken. Ikke bare ønsker man å foreta en presisering av loven, men man hevder også at Høyesteretts vurderinger ikke kan legges til grunn som gjeldende rett. Dette er en forholdsvis (men altså ikke helt) enestående situasjon i norsk skatterett hvor sentrale ligningsorganer ikke aksepterer Høyesteretts avgjørelser.

I praksis har vi altså ikke fått den avklaring som Høyesterett mente å gi.

Det samme gjelder Høyesteretts drøftelse av pådragelseskriteriet i den samme sak. Spørsmålet var om plikten til å betale de aktuelle nedstigningskostnader av oljebrønner kunne anses pådratt uavhengig av om arbeidene i det hele tatt var kontrahert og at de kunne ligge langt frem i tid. Retten har også her en enkel og klar analyse.

Retten tar utgangspunkt i en eldre dom (Meraker-saken, Rt 1958.801) hvor skattyter ble gitt adgang til å avsette til antatte kostnader ved tilbakeføring av kraftverk til staten. Med dette utgangspunkt konstateres det at Shells forpliktelser var ubetinget og at det var en forutsetning for å kunne utvinne petroleum at forpliktelsen til å stenge ned anleggene ble oppfylt. Mindretallet mente at dette ikke var tilstrekkelig fordi det knyttet seg usikkerhet til når kostnadene ville bli pådratt og kostnadenes størrelse.

Det interessante med flertallets votum er at man åpner for bedriftsøkonomiske og derved også regnskapsmessige vurderinger når man skal vurdere om den fremtidige forpliktelse har hatt en tilstrekkelig og direkte virkning ved at den reduserer skattyters formuesstilling. Når dette er tilfelle, anses altså kostnaden pådratt og gir grunnlag for fradrag. Dette er en viktig klargjøring, men den har falt både ligningsforvaltning og lovgiver noe tungt for brystet.

2.1.4 Noen særlige periodiseringsregler

De tre hovedprinsipper for periodisering som er forklart under 2.1.2 over modifieres av en del særregler for periodisering. Jeg skal under avsnitt 2.2 og 2.4 under omtale en del spesifikke regler for henholdsvis bank og forsikring – her skal generelle regler forklares.

§ 14-5 inneholder bestemmelser om varelager og kundefordringer. Varelager settes til anskaffelsesverdi (tilvirkningsverdi), og lager tillates ikke nedskrevet.

Det samme gjelder som hovedregel for fordringer. Det er først ved realisasjon tap fradras, men det er en svært begrenset avsetningsadgang bygget på erfaringstall for faktiske tap.

Kapittel 14 inneholder også regler om skattemessige avskrivninger (saldoavskrivninger).

I tillegg finnes det i kapittel 10 praktisk viktige regler om finansielle instrumenter og valuta.

Det er i § 14-5, femte ledd gitt særregler om fordringer og gjeld i utenlandsk valuta som anses langsiktige. Hovedprinsippet er her at man benytter laveste kurs prinsipp, men det skal skje en nettoføring dersom man har flere valutaposter. I tillegg pliktes tidligere fratrukket tap reversert slik at man kommer tilbake til opptrekkskurs.

For de kortsiktige valutaposter benyttes et dagskursprinsipp. Det foretas altså justeringer til dagskurs ved årsskiftet av alle kortsiktige valutaposter. I forhold til valutaelementet benyttes i Norge en integrert beskatningsmodell. Man beskatter altså aksjer, obligasjoner osv i utenlandsk valuta som sådanne uten særskilt å splitte ut valutaelementet. Når nå aksjegevinster i stor grad er blitt skattefrie, er dette et viktig poeng.

For finansielle opsjoner er regelen at man benytter realisasjonsprinsippet (se skatteloven § 9-10), hvilket altså medfører at ganske betydelige verdiendringer ikke gis umiddelbar skattemessig virkning. Hovedregelen er at disse finansielle instrumenter, så langt de fremstår som egne formuesobjekter, skal behandles særskilt. Tidfesting skjer etter realisasjonsprinsippet. For ikke-finansielle opsjoner gjelder regnskapsprinsippet hvis det dreier seg om et selvstendig formuesobjekt.

Gjennom praksis har det utviklet seg en aksept av at sikringstransaksjoner kan ses under ett. Dette er en behandling som tar utgangspunkt i den regnskapsmessige sikrings-tankegang og de kriterier for å akseptere dette regnskapsprinsipp. Kriteriene og kravene for å akseptere en sikringskonstruksjon som grunnlag for beskatningen, er vesentlig strengere enn det som gjelder etter dagens norske regnskapsregler.

For banker og finansieringsinstitusjoner er ulike finansielle instrumenter av meget stor betydning. Fra en bedriftsøkonomisk synsvinkel er disse dypt integrert i den øvrige virksomhet. Fra en skattemessig synsvinkel er periodiseringsreglene drastisk forskjellig og da det dreier seg om store beløp, kan utslagene bli meget betydelige. Bruk av realisasjonsprinsippet slik § 14-5, femte led foreskriver, virker her lite rimelig og dårlig samordnet med de øvrige bestemmelser.

Finansdepartementet har antydnet at man vurderer en justering av bestemmelsene slik at man innfører et markedsverdiprinsipp for de viktigste finansielle instrumenter, men altså bare avgrenset til finansieringsforetak. Hvorvidt gjeldende rett allerede i dag kan begrunne et slikt resultat, er uavklart.

2.1.5 IFRS

IFRS er også i Norge under innføring. Det er gjort nødvendige tilpasninger i regnskapsloven, men ikrafttredelsen er ikke skjedd på alle punkter.

Det som hittil er vedtatt, er at man i konsernregnskapene for regnskapsåret 2005 vil følge normen. Som forklart foran, har konsernregnskapene i Norge praktisk talt ingen skattemessig relevans eller betydning.

I selskapsregnskapene er det for øyeblikket ikke avklart om banker og forsikrings-selskaper vil få adgang til å legge IFRS til grunn for 2005. Dette forventes avklart forholdsvis raskt, og det blir etter all sannsynlighet i alle fall åpnet adgang til dette.

Det må kunne legges til grunn at vi forholdsvis snart vil ha et system hvor selskapsregnskapene kan avsluttes etter tre alternative regelsett:

- Full IFRS
- IFRS "light"
- Norsk regnskapslov

Slik bildet avtegner seg i dag, synes det klart at det er en del vesentlige forskjeller mellom norsk regnskapslov og IFRS. Det ligger utenfor rammen av denne fremstilling å ta dette opp i særlig bredde. Jeg nøyer meg likevel med å konstatere at norsk regnskapslovgivning i meget stor grad er transaksjonsbasert. I IFRS-sammenheng er det balansevurderingene som tillegges størst vekt. Dette skaper en betydelig spenning.

Det medfører også endrede krav til skattereglene. Det må være et fornuftig utgangspunkt at de ulike valg skatteyter her kan treffe og konsekvensene av de ulikheter i løsning som foreligger, ikke må få skattemessige konsekvenser.

Det innebærer at reglene i forhold til de valg som står åpne, må utformes nøytralt. Det betyr altså at valgene ikke bør få skattemessig betydning.

Etter min oppfatning vil det i tillegg ha den nødvendige konsekvens at skatteloven må utvikle sine egne periodiseringsprinsipper som gjelder uavhengig av de regnskapsmessige løsninger.

2.2 Hovedprinsipper for beskatning av norske banker

2.2.1 Skatteplikt

Skattemessig behandles norske forretningsbanker og norske sparebanker på lik linje med aksjeselskaper. Dette er næringsdrivende enheter hvor den generelle skatteplikt for næringsinntekter er utgangspunktet. Etter de tidligere regler ble forvaltningen av verdipapirer sett som en integrert del av næringsutøvelsen og følgelig skattepliktig. Selv om dette fortsatt rent faktisk er tilfelle, er den rettslige situasjon slik at fritaksbestemmelsene for aksjegevinster ikke gjør noe unntak for hverken kortsiktige gevinster eller gevinster realisert som ledd i bankenes næringsvirksomhet.

Det må antas at man her gradvis vil få en rekke saker hvor bankenes aktive bruk av sikringsmidler og ulike finansielle instrumenter (som altså i utgangspunktet er skattepliktige) må avgrenses mot de skattefrie aksjegevinster.

Det er i skatteloven ingen særregler som direkte gjelder spørsmålet om skatteplikt eller fradragsrett for banker med to unntak: Både for banker og forsikringsselskaper har man sett fremvekst av ulike finansielle instrumenter som er skreddersydd for å oppfylle egenkapitalkravene. I henhold til § 6-40 skal det således i tillegg til renter av gjeld også

gis fradrag for renter av fondsobligasjoner, forutsatt at disse i forhold til banklovgivningen kan likestilles med kjernekapital. (Tilsvarende er slik utbetaling å behandle som rente for mottager, se § 10-11, annet ledd.)

Den annen særregel er bestemmelsen i § 8-4 om fradrag for tilskudd til forretningsbankenes sikringsfond.

2.2.2 *Reserver og avsetninger*

Som forklart under avsnitt 2.1.2 over, er det en svært begrenset adgang til å foreta avsetninger for påløpte og fremtidige tap på varekreditter. For banker og finansieringsforetak er det i § 14-5, fjerde ledd f. og g. gjort unntak. Disse institusjoner kan føre til fradrag konstaterte tap og tapsavsetninger forutsatt at dette er i samsvar med regnskapslovgivningen. Dette er ikke bare den egentlige regnskapslovgivning, men også regnskapsregler og tapsforskrifter gitt med hjemmel i finansieringsvirksomhetsloven. Inn under tapsavsetningene går både spesifiserte og uspesifiserte tapsavsetninger. Så lenge disse er skjedd i henhold til de aktuelle regler foretas det altså ingen ytterligere skattemessig overprøving.

I tillegg til denne type avsetninger finnes det i bankregnskapene ulike generelle reserveavsetninger som normalt ikke gir grunnlag for fradrag.

For bankene gjelder dette meget betydelige fradrag. Dette er trolig det klareste eksempel for regnskapslovgivningen får direkte gjennomslag og hvor det ikke er rom for rent skattemessige overprøvinger av de aktuelle beløp. Det er vanskelig å se at det her finnes gode alternativer. En overgang til realisasjonsprinsippet, også for næringsdrivende som benytter regnskapsprinsippet, synes ikke hensiktsmessig. Det er et faktum for bankene at man allerede i dag har en meget restriktiv fradragsføring for finansielle instrumenter, fordi realisasjonsprinsippet der gjelder. En ytterligere utvidelse av realisasjonsprinsippet vil representere en betydelig skatteskjerpning.

2.3 **Utenlandske banker**

Så vidt vites, har det i praksis ikke reist seg slike særspørsmål om utenlandsk eiede banker som det har i forsikringsnæringen, se punkt 2.5 under.

2.4 **Hovedprinsipper for beskatning av norske forsikringsselskaper**

2.4.1 *Innledning*

På samme måte som for banker behandles forsikringsselskaper i utgangpunktet som aksjeselskaper. Enten det dreier seg om skade eller livsforsikring er det virksomhetens kjerne at man overtar og beholder risiko.

Realisert fortjeneste på slik virksomhet er klart nok skattepliktig. Som for bankene medfører de nye unntak for aksjegevinster en forholdsvis betydelig endring. For andre verdipapirer som her er eiet som ledd i næringen, er skatteplikten (og fradragsretten) upåvirket. Det samme gjelder andre forvaltningsaktiva, som for eksempel faste eiendommer.

Den sentrale problemstilling knytter seg til hvorledes man skal fastslå inntekten for den del av porteføljen som ikke er realisert.

2.4.2 Tidfesting av inntekt for forsikringsselskaper

Skatteloven § 8-5, nr 1 innrømmer fradrag for "avsetning til forsikringsfond eller annet fond som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede".

Denne bestemmelse gjelder altså både for skade- og livsforsikringsselskaper. Det innebærer i praksis at de aktuarmessige beregninger danner utgangspunktet for de regnskapsmessige avsetninger, som igjen er grunnlaget for beskatningen. Sentralt for disse beregninger står de myndighetsfastsatte regler om krav til egenkapital og avsetninger.

De norske solvensregler for forsikringsselskaper er utformet etter prinsipper som så vidt vites, ikke praktiseres i andre land. Reglene er utformet i finanslovgivningen og i forskrifter gitt i kraft av finanslovgivningen. I tillegg gir Kredittilsynet retningslinjer og utformer minstekrav. I praksis vil selskapene også kunne kreve ytterligere avsetninger dersom dette har en aktuarmessig forankring. Ligningsmyndighetenes praktiske mulighet for å overprøve disse vurderinger er begrenset og altså helt avskåret i den grad avsetningene bygger på lov og forskrift.

Solvenskravene gir seg altså direkte utslag i regnskapsføringen, som igjen blir avgjørende for beskatningen også for forsikringsselskapene. Det norske systemet medfører meget betydelige avsetninger for individuelt bestemte risikoelementer, og man har i mindre grad enn i andre land fokus på aktivasiden.

Det er sannsynlig at det norske systemet her må vesentlig justeres i tråd med et regelsett under innføring i EU-området.

Den praktiske konsekvens er altså for norske forsikringsselskaper at regnskapet avgjør fradragsretten for alle typer avsetninger.

2.5 Utenlandske forsikringsselskaper

2.5.1 Filial

Utenlandske forsikringsselskaper har i lang tid hatt adgang til å drive forsikringsvirksomhet i Norge gjennom filial. Dette etablerer intern skatteplikt til Norge. I utgangspunktet er slik utenlandsk virksomhet også undergitt tilsyn av norske kredittmyndigheter.

Gjennom Norges EØS-medlemskap er en vesentlig av EUs regler om grenseoverskridende virksomhet også innført i Norge. For forsikringsvirksomhet medfører det at selskapene er underlagt sitt hjemlands tilsynsmyndighet, og kun i svært begrenset grad vil en filial være undergitt norsk tilsyn. Det har som konsekvens at de norske regler om balansekrav, avsetninger osv ikke kommer til anvendelse på norske filialer av utenlandske selskaper. Det har igjen som konsekvens at de fond og avsetningsordninger som er etablert i Norge, da ikke kan danne utgangspunkt for beskatningen. Utenlandske filialer vil da ikke skattlegges i Norge etter de særregler som gjelder for norske forsikringsselskaper, og det blir vanlige prinsipper for aksjeselskapsbeskatning som kommer til anvendelse.

I praksis kan det synes som om de norske regler er forholdsvis gunstige og tillater ganske betydelige avsetningsbeløp. Finansdepartementet har inntatt det standpunkt at dersom det foreligger skatteavtale, vil også en utenlandsk filial kunne nyte godt av bestemmelsene, men forutsetningen må være at man gjennomfører de regnskapsmessige

avsetninger i filialens regnskap som et tilsvarende norsk selskap ville måtte gjøre. Det betyr altså at ganske betydelige midler i praksis blir bundet i den norske filialen. På den annen side vil filialens regnskapsføring normalt ikke ha konsekvenser for regnskapsføringen ved hovedkontoret. Der regnskapsføres også filialens aktiviteter etter de prinsipper som gjelder i hjemlandet. Skattyter har altså en valgrett.

Skatteloven § 8-5, fjerde ledd innfører også et tredje beskatningsalternativ for utenlandske skadeforsikringsselskaper. Man kan der ganske enkelt oppgi som nettoinntekt 3 % av siste regnskapsårs bruttopremier for de poliser som er tegnet gjennom filial og agentur i Norge, men altså uten fradrag for kostnader, reassuransepremier osv. I tillegg kan det beregnes et inntektselement av eventuelle faste eiendommer.

Så vidt vites, er ordningen lite benyttet.

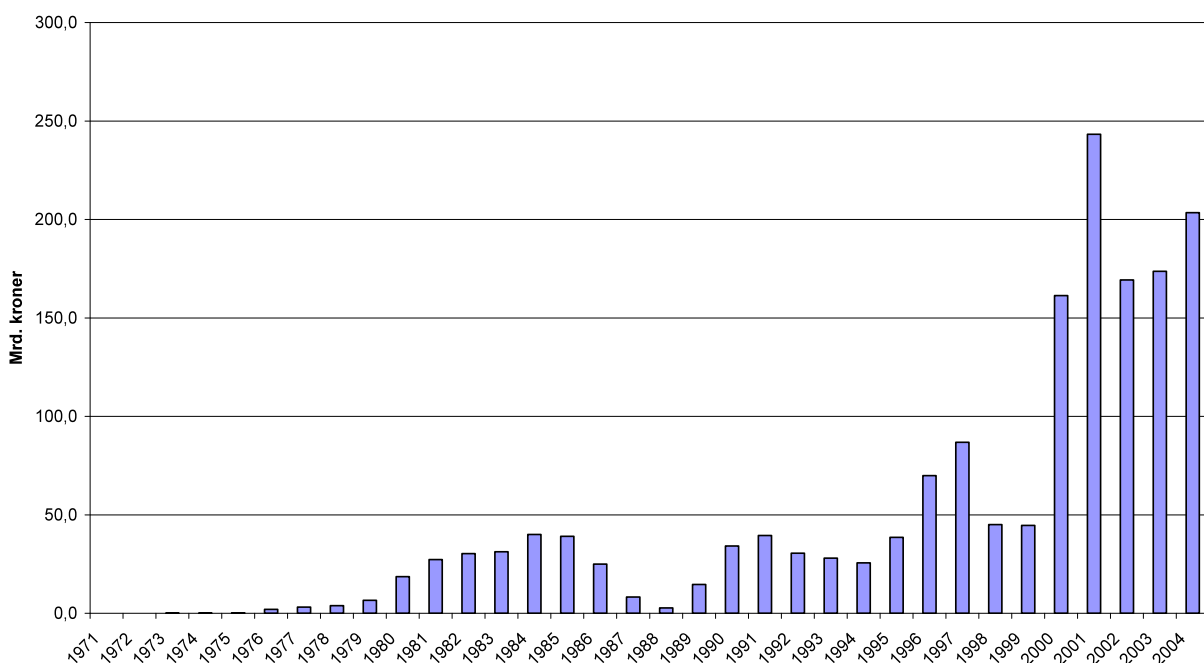
3 LANDSPESIFIKKE NÆRINGSGRENER

3.1 Innledning

I Norge er det først og fremst i petroleumssektoren at inntektene viser stor variasjon fra år til år, jf. figur 1 nedenfor. Figuren viser at inntektene gradvis økte i takt med økt produksjon fram til 1985, men at de deretter falt kraftig i forbindelse med oljeprisfallet fra 1986. Som følge av oljeprisfallet utgjorde ikke statens samlede inntekter fra oljevirkomheten mer enn snaut 3 mrd. kroner i 1988.

Økte oljepriser og økt produksjon bidro til at inntektene så økte igjen fram til 1998 da nok et sterkt fall i oljeprisen førte til et kraftig fall i statens inntekter fra petroleumsvirksomheten i 1998 og 1999. Økte oljepriser og salg av en del av statens aksjer i Statoil og salg av andeler i Statens Direkte Økonomiske Engasjement (SDØE) bidro til at statens inntekter økte sterkt i 2000 og 2001. Etter det har oljeprisen ligget på et svært høyt nivå, og statens inntekter har vært høye.

Statens inntekter fra petroleumsvirksomheten

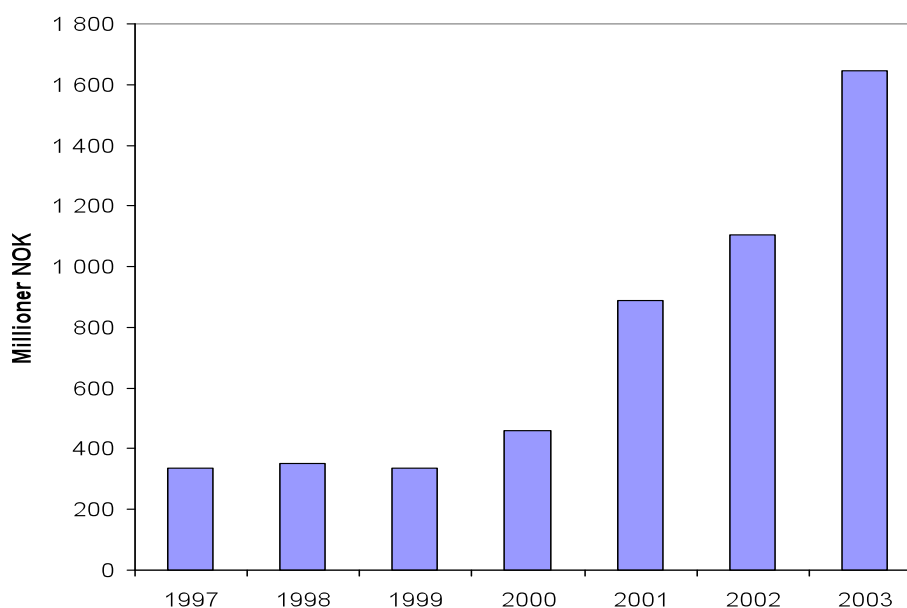


Figur 1. Statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Mrd. kroner

Skattesystemet i petroleumssektoren er likevel ikke spesielt designet ut fra de store variasjonene i inntektene, men tar sikte på en mest mulig nøytral skattlegging av inntektene fra petroleumsvirksomheten.

Figur 2 viser utviklingen i grunnrenteskatten for kraftverkene. Figuren viser at variasjonen i inntektene er lang mindre enn for inntektene fra petroleumssektoren. Utlignet grunnrenteskatt har økt jevnt fra vel 300 mill. NOK i 1997 til om lag 1,1 mrd. NOK i 2003. I forbindelse med innføringen ble det anslått at grunnrenteskatten ville gi et årlig proveny på om lag 1,1 mrd. NOK. Provenyet de første årene ble imidlertid betydelig lavere. Dette har i hovedsak sammenheng med at prisene på kraft var særskilt lave i perioden 1997-2000, kombinert med at reglene for framføring av negativ grunnrenteinntekt trolig har vært ganske gunstige. Med økt handel av elektrisitet mellom land er det grunn til å tro at variasjonen i elektrisitetsprisen blir mindre over tid.

Grunnrenteskatt på kraftverk 1997-2003



Figur 2. Grunnrenteskatt på kraftverk. Mill. kroner

4 PRINSIPPER FOR NØYTRAL GRUNNRENTESKATT

Det er mulig å utforme en rekke modeller for grunnrenteskatt som alle er nøytrale i forhold til investeringsbeslutninger. Forskjellen vil være *periodiseringen* av inntekter og utgifter. Kravet til nøytralitet er at alle kostnader trekkes fra med beløp som i nåverdi tilsvarer utgiftene, og at alle inntekter beskattes til en verdi som tilsvarer nåverdien av inntektene. Nåverdien av kostnadene knyttet til kapitalanvendelse (verdifall og den finansielle alternativkostnaden ved å binde kapital) skal tilsvare investeringsutgiftene. Både en riktig utformet overskuddsskatt og en kontantstrømskatt vil tilfredsstille disse kravene. Både en riktig utformet overskuddsskatt og en kontantstrømskatt vil gi samme

nåverdi av skatteinntektene, men fordelingen av skattene over tid vil være forskjellig. I Norge har en valgt førstnevnte modell, og det er denne modellen som omtales nedenfor.

Skattegrunnlaget for en nøytral grunnrenteskatt (i overskuddsmodellen) tilsvarer brutto inntekter fratrukket alle relevante kostnader. Dette er løpende driftskostnader og avskrivninger. Det skal også gis fradrag for den finansielle alternativkostnaden ved å binde kapitalen i denne virksomheten, for å skjerme normalavkastningen fra skatt på grunnrente. All avkastning utover alternativavkastningen beskattes likt, uavhengig av årsaken til den høye avkastningen.¹

En nøytral grunnrenteskatt krever i tillegg at negativ grunnrenteinntekt (underskudd etter skjerming av normalavkastningen) kan framføres med en rente, slik at fradragene ikke taper økonomisk verdi når de utsettes i tid. Dersom negativ grunnrenteinntekt ikke renteberegnes, vil selskapet økonomisk sett ikke få fullt fradrag for hele investeringen.

Hvilken rente som skal brukes for å skjerme normalavkastningen fra skattegrunnlaget og for framføring av negativ grunnrenteinntekt, vil avhenge av hvordan grunnrenteskatten er utformet. Periodiseringen av investeringskostnaden gjennom avskrivninger og fradrag for kapitalkostnader på gjenstående kapital (friinntekt) innebærer at staten over tid dekker en andel av investeringen gjennom skattesystemet. Sett fra selskapets side svarer dette til at selskapet har en fordring på staten. De rentene som skal benyttes, avhenger av den relevante risikoen knyttet til denne fordringen, mao. i hvilken grad den økonomiske verdien av disse fradragene er sikret. Dersom systemet er utformet slik at selskapet med full sikkerhet får utnyttet fradragene for investeringer og friinntekt, skal det i utgangspunktet benyttes en risikofri rente før skatt for å skjerme normalavkastningen. Ved å bruke *før-skatt*-renten sikrer en at det heller ikke kreves grunnrenteskatt av skatten på normalavkastningen. For å framføre negativ grunnrenteinntekt (underskudd), skal det i utgangspunktet benyttes en risikofri rente *etter skatt* fordi fradragets økonomiske verdi er sikret, og rentepåslaget ved framføringen ikke regnes som skattepliktig inntekt. Det aktuelle sammenligningsgrunnlaget (alternativkostnaden) er dermed en rente etter skatt.

Hvis grunnrenteskatten skal sikre effektive fradrag med full sikkerhet, må følgende være oppfylt:

Staten må enten umiddelbart betale ut skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt, tillate salg av negativ grunnrenteinntekt eller åpne for framføring av negativ grunnrenteinntekt med rente.

Ved framføring med rente må selskapet i tillegg være sikker på å få utbetalt skatteverdien av ev. gjenstående negativ grunnrenteinntekt når virksomheten opphører, alternativt at det åpnes for at et foretak som har akkumulert negativ grunnrenteinntekt og avviker virksomheten, kan selges (til foretak som er eller kan komme i grunnrenteskattetposisjon).

Dersom en eller flere av disse forutsetningene ikke er oppfylt, gir ikke skattesystemet full sikkerhet for fradrag.

¹ Dette betyr at det ikke bare er meravkastningen pga. utnyttelse av en knapp naturressurs som er gjenstand for grunnrentebeskatningen, selv om dette uten tvil vil være den viktigste komponenten. For eksempel overskudd som skyldes markedsrett, særskilt kompetanse eller velutviklet teknologi kan gi en meravkastning med tilhørende økt skatt.

5 PETROLEUMSSEKTOREN

5.1 Innledning

Beskatningen av petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel er regulert i petroleumsskatteloven av 13. juni 1975 med tilhørende forskrifter. Loven er et supplement til den alminnelige skattelovgivning, som kommer til anvendelse i den utstrekning ikke annet følger av petroleumsskatteloven. Nedenfor redegjøres det for de viktigste særreglene i petroleumsskattesystemet. I tillegg til regler av materiell art inneholder loven enkelte særregler om blant annet ligningsforvaltning og skattebetaling. Disse beskrives kort i avsnitt 5.3.

I økonomisk sammenheng kan petroleumbeskatningen ikke vurderes isolert fra øvrige fiskale vilkår som selskapene pålegges. Virksomhet på sokkelen utløser krav om enkelte særlige avgifter som blant annet har hjemmel i petroleumsløven. Det vises til 5.4.

5.2 Materielle særregler

5.2.1 Virksomhet

Bestemmelsene i petroleumsskatteloven gjelder for utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum. Avgrensningen av lovens saklige virkeområde er av stor betydning fordi loven gir hjemmel for en særlig høy beskatning. I praksis kan selskapenes totale virksomhet være temmelig kompleks, og det kan oppstå inntekter og utgifter med ulik nærhet til kjernevirksomheten på sokkelen. Dette gjelder særlig for såkalt "tilknyttet virksomhet" som også kan utføres av andre enn utvinningsselskapene selv. I ligningspraksis har det vært lagt vekt på at særskatten på sokkelen er en særlig byrde for selskapene og har en særlig begrunnelse. Dette tilsier at det vises forsiktighet med å anvende reglene der rekkevidden fremstiller seg som tvilsom. Praksis har derfor i en viss utstrekning lagt til grunn et snevrere virksomhetsbegrep for de virksomhetstypene som omfattes av særreglene i petroleumsskatteloven, enn det som ville følge av en anvendelse av det alminnelige virksomhetsbegrepet i skatteretten.

5.2.2 Skattesubjekt

Rettighetene til en utvinningstillatelse har nesten uten unntak vært tildelt flere selskaper i fellesskap. Virksomheten på feltet skjer i henhold til samarbeidsavtaler (ofte kalt "joint ventures"). I utgangspunktet synes det klart at det rettsfellesskapet som etableres gjennom en samarbeidsavtale, utgjør et ansvarlig selskap i henhold til selskapsloven § 1-1, og at det derved skulle foretas ligning av deltakerne etter nettometoden i henhold til skatteloven § 10-41 slik at skattepliktig inntekt beregnes som om selskapet var skattyter. Imidlertid inneholder begge de nevnte lovene unntak for samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomhet. Både selskapsrettslig og skatterettslig behandles derfor hvert selskap individuelt, og ligningen skjer etter en såkalt bruttometode.

5.2.3 Skattedistrikt

Petroleumsskattelovens geografiske virkeområde er regulert i lovens § 1. Utvinningsvirksomhet som måtte finne sted utenfor dette området, omfattes derved ikke av lovens bestemmelser. Sokkelen er ett skattedistrikt, og det enkelte selskaps virksomhet på flere felt ses derfor under ett. Det beregnes med andre ord ikke over- eller underskudd særskilt for det enkelte feltet.

5.2.4 Skattearter og skattesatser

Av inntekt fra sokkelvirksomhet skal det betales alminnelig selskapsskatt, som for tiden er 28 prosent. Beregningen av alminnelig inntekt tar utgangspunkt i skattelovens vanlige

regler i den utstrekning ikke annet følger av særreglene i petroleumsskatteloven §§ 3 og 4, jf. nedenfor.

I tillegg skal det svares særskatt av virksomheten. Denne er begrunnet i de spesielt gode fortjenestemulighetene ved sokkelvirksomhet, det vil si muligheten for grunnrente. Satsen fastsettes i Stortingets årlige skattevedtak, og har vært 50 prosent siden 1992. Utvinningsselskapenes formelle marginalsatt er derved for tiden 78 prosent. Medregnet produksjonsavgiften har marginalsatten på inntekt vært høyere, inntil 87,4 prosent.

Den formelle marginalsatten har variert mellom 75 og 85 prosent siden innføringen av petroleumsskatteloven i 1975. Grunnlaget for beregning av særskatten svarer i hovedsak til grunnlaget for beregning av skatt på alminnelig inntekt, men med visse unntak som følger av petroleumsskatteloven § 5. Det vesentligste unntaket er at det i særskattegrunnlaget skal gjøres fradrag for en friinntekt, jf. nedenfor.

5.2.5 *Normpriser*

De fleste oljeselskapene på norsk sokkel er en del av et konsern med diversifisert global virksomhet. Utvunnet petroleum omsettes derfor i stor grad til beslektede selskaper. For oljeskattemyndighetene ville det være en svært vanskelig oppgave å vurdere om prisfastsettelsen var på armlengdevilkår for hvert enkelt salg. For å unngå dette problemet gir derfor petroleumsskatteloven § 4 anvisning på at det kan fastsettes normpriser som ved ligningen skal erstatte den faktiske inntekten fra salget. Det er gitt forskrifter om fastsetting og bruk av normpriser.

Normprisen fastsettes av Petroleumsprisrådet, og skal svare til det petroleum kunne vært omsatt for mellom uavhengige parter. I hovedsak fastsettes det normpris for hver måned og for hvert felt. Foreløpig har det bare vært fastsatt normpriser for råolje, men dette har vært vurdert også for våtgasser. For tørrgass har det hittil ikke foreligget slikt behov fordi den har vært solgt gjennom det såkalt Gassforhandlingsutvalget (GFU) som bestod av de tre selskapene Saga, Norsk Hydro og Statoil. GFU framforhandlet for det meste langsiktige, feltnøytrale kontrakter, som ble lagt fra for myndighetene for godkjennelse. Ved inngåelse av nye kontrakter avgjorde myndighetene hvilke felt som skulle levere gassen, etter råd fra Forsyningsutvalget. Forsyningsutvalget bestod av de ti største ressurseierne og operatørene på norsk sokkel. Ved denne ordningen var det et klart skille mellom selgere og kjøpere av norsk gass, og medlemmene i GFU hadde klare bedriftsøkonomiske interesser i å maksimere salgsinntektene for norsk gass. Ved skattlegging av de ulike selskapene kunne en dermed legge til grunn de avtalte kontraktsprisene i salgsvtaler mellom GFU og gasskjøperne.

GFU-ordningen ble avviklet fra 1. januar 2002. Etter avviklingen av GFU har den enkelte rettighetshaver på norsk sokkel ansvaret for salg av egen gass. Med selskapsbasert salg kan selskapene velge å selge en del av gassen til beslektede selskaper. Bakgrunnen for dette er at de fleste selskaper som opererer på norsk sokkel, er integrerte selskaper som både driver sokkelvirksomhet og nedstrømsvirksomhet (i Norge eller utlandet). Det er derved sterke skattemessige incentivene til å overføre mest mulig av inntekten fra norsk sokkel til nedstrømsvirksomheten, ved å avtale lave priser i interne gassalg. På denne bakgrunn har Finansdepartementet foreslått en frivillig ordning med bindende forhåndsuttalelse for fastsettelse av gasspriser ved interne salg for skatteformål. Finansdepartementet tar sikte på å fremme forslag til endringer i petroleumsskatteloven overfor Stortinget i løpet av høsten 2005.

5.2.6 Avskrivninger

Det følger av petroleumsskatteloven § 3 b at driftsmidler i form av rørledninger eller produksjonsanlegg kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 prosent årlig, det vil si lineært over 6 år. Av lovens forarbeider går det frem at den korte avskrivningsperioden ble valgt "på bakgrunn av de store investeringer, de spesielle finansieringsformer og den store risiko som er knyttet til petroleumsutvinning i Nordsjøen". Også starttidspunktet for avskrivning er etter lovendring i 1986 gunstigere for disse driftsmidlene enn for andre, idet avskrivning kan påbegynnes etter hvert som utgiftene blir pådratt. Ved tilvirkning av for eksempel en plattform kan det derved foretas avskrivninger også i byggeperioden. Det gis full avskrivning uavhengig av når i året investeringen er foretatt. I ligningspraksis er det imidlertid lagt til grunn at det ikke kan kreves avskrivninger overhodet i taps- eller avhendelsesåret.

De særlige avskrivningsreglene gjelder bare produksjonsinnretninger og rørledninger på sokkelen. Andre driftsmidler, som f.eks. rigger, avskrives etter de alminnelige reglene i skatteloven, det vil si etter saldometoden. Også disse avskrivningene gir imidlertid rett til fradrag både i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget dersom driftsmidlene blir brukt i utvinningsvirksomheten.

Renteutgifter på lån som er opptatt for å finansiere produksjonsanlegg og rørledninger, kan medregnes som en del av kostprisen for driftsmidlet. Renteutgiftene vil i så fall komme til fradrag fullt ut i særskattepliktig inntekt gjennom avskrivninger, og gi rett til friinntekt. Også leteutgifter kan aktiveres i samsvar med reglene i regnskapslovgivning og -praksis, men disse gir ikke rett til friinntekt.

5.2.7 Friinntekt

Friinntekten er et særlig inntektsfradrag som innrømmes i grunnlaget for beregningen av særskatten. Friinntekten beregnes på grunnlag av de samme investeringene som kan avskrives over 6 år, jf. ovenfor, det vil si av investeringer i produksjonsanlegg og rørledninger. Den omtales derfor av og til som et ekstra avskrivningsfradrag i særskattepliktig inntekt. Friinntekten utgjør 7,5 prosent i 4 år, til sammen 30 prosent, av disse investeringene. Starttidspunktet for friinntekten er det samme som for avskrivningene. Størrelsen på friinntekten har variert mye gjennom årene, jf. avsnitt 6 under.

Hvis friinntekten det enkelte år utgjør mer enn den nettoinntekten som er gjenstand for særskatt, framføres overskytende friinntekt med rente til fradrag i særskattegrunnlaget i senere år. Der er ingen tidsbegrensning for denne framføringsadgangen.

5.2.8 Underskudd

Det følger av skattelovens alminnelige regler at underskudd i én virksomhet kommer til fradrag i overskudd fra en annen virksomhet som utøves av samme selskap. I ligningspraksis er det imidlertid etablert en reservasjonsrett for sokkelunderskudd, slik at det foreligger adgang til å framføre dette mot senere sokkeloverskudd i stedet for å la det komme til fradrag i landinntekt der fradragsverdien bare vil være 28 prosent.

For selskaper som har lavere skattbare inntekter enn fradragsberettigede kostnader, kan underskudd oppstått i inntektsåret 2002 eller senere år framføres med tillegg av en rente etter petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd. Renten beregnes separat for underskudd i alminnelig inntekt og i grunnlaget for særskatt. Bestemmelsen kommer bare til

anvendelse på kostnader (underskudd) som skriver seg fra særskattepliktig sokkelvirksomhet.

Formålet med petroleumsskattelovens særbestemmelse om fremføring av underskudd med tillegg av rente, er å bidra til skattemessig likestilling mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon. Rentetillegget skal kompensere for ulempen ved ikke å kunne føre underskudd umiddelbart til fradrag mot skattbar inntekt.

Petroleumsskatteloven § 3 c tredje ledd tillater også overføring av udekket underskudd ved samlet realisasjon av utvinningsvirksomhet og fusjon eller utbetaling av skattemessig verdi. Ved samlet realisasjon av den virksomhet som underskuddet er oppstått i, eller ved sammenslutning av selskapet med annet selskap, kan samlet udekket underskudd som nevnt i annet ledd kreves overført fra det overdragende til det overtakende selskap.

Når det ved opphør av særskattepliktig virksomhet foreligger et udekket underskudd, kan den skattepliktige kreve utbetalt fra staten skatteverdien av slikt underskudd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt med gjeldende satser på opphørstidspunktet. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det året den særskattepliktige virksomheten opphører.

Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumforekomster, når beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Skatteverdien av undersøkelsesutgiftene fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede utgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser for året da undersøkelsesutgiftene er pådratt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsår. Når skatteverdien av undersøkelsesutgifter kreves utbetalt etter dette ledd, skal utgiftene ikke inngå i underskudd som behandles etter andre bestemmelser i § 3 c.

Lovgiver har funnet at det foreligger behov for å beskytte skattefundamentet på sokkelen mot reduserende elementer fra annen virksomhet. Underskudd i landvirksomhet kan derfor fratrekkes med maksimalt en halvpart i sokkeloverskudd ved fastsettelse av grunnlaget for alminnelig inntektsskatt. Ved iligningen av særskatt gis det ikke fradrag for landunderskudd overhodet.

Underskudd fra virksomhet i utlandet kan ikke trekkes fra i inntekt fra petroleumsvirksomheten. Når det gjelder underskudd knyttet til letevirksomheten, er det fra og med 2005 innført en ordning med årlig utbetaling fra staten av skatteverdien av undersøkelsesutgifter til selskaper som ikke er i skatteposisjon. Ordningen innebærer i praksis at selskaper utenfor skatteposisjon (typisk nye aktører) likestilles med selskaper i skatteposisjon (typisk etablerte selskaper).

Ordningen innebærer at selskaper utenfor skatteposisjon kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av pådratte leteutgifter i særskattepliktig virksomhet, begrenset oppad til skattemessig underskudd i sokkelvirksomheten for det aktuelle inntektsåret. Det innebærer at staten dekker 78 pst. av leteutgiftene for selskaper utenfor skatteposisjon.

5.2.9 *Henføring av utgifter mellom sokkel- og landvirksomhet*

For selskaper med sammensatt virksomhet, kan det oppstå utgifter som delvis er pådratt av hensyn til sokkelvirksomheten og delvis har sammenheng med andre virksomheter.

For skattemessige formål må disse utgiftene fordeles mellom virksomhetene etter kriterier som ofte innebærer utøvelse av skjønn. Siktemålet for skjønnet er å komme frem til hvilke virksomheter som reelt sett har pådratt selskapet disse kostnadene, eventuelt hvilken nytte de enkelte virksomhetene har hatt av fellesutgiftene.

En spesiell type poster, som i skatteretten er ansett ikke å kunne henføres til noen bestemt virksomhet, er renter og valutaelementer. Etter petroleumsskatteloven § 3 d skal netto finansutgifter - det vil si finansutgifter fratrukket finansinntekter - fordeles mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt. 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.

5.2.10 *Skattemessig krav til minste egenkapital (tynn kapitalisering)*

Netto finansielle utgifter som henføres til sokkelen etter petroleumsskatteloven § 3 d, er fradragsberettiget både i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget, det vil si mot en sats på 78 prosent. For å redusere graden av gjeldsfinansiering av selskaper med utvinningsvirksomhet på norsk sokkel, er det gitt en skattemessig minstekapitalregel i petroleumsskatteloven § 3 h. Etter denne bestemmelsen vil et selskap som har en regnskapsmessig gjeldsgrad som overstiger 80 prosent av totalkapitalen, få en forholdsmessig reduksjon av fradragsberettigede gjeldsrenter ved ligningen.

Minstekapitalregelen i petroleumsskatteloven § 3 h kommer i tillegg til krav til en viss egenkapitalfinansiering som er utviklet gjennom ligningspraksis for de tilfeller lån ytes fra et beslektet selskap.

5.2.11 *Overdragelser på kontinentalsokkelen*

Overdragelse av utvinningstillatelser med mer. kan ikke skje uten at Finansdepartementet har samtykket i de skattemessige virkningene. Dette følger av petroleumsskatteloven § 10 første ledd, hvor det også fremgår at det kan settes vilkår for samtykket. Bakgrunnen for bestemmelsen er dels at de alminnelige skattereglene ikke skal virke som disinsentiv eller insentiv for overdragelser på sokkelen, og dels at det ville kunne få stor effekt for skatteprovenyet dersom beskatning av overdragelser skulle skje etter alminnelige skattebestemmelser. I forarbeidene til bestemmelsen heter det:

”En ser det som nødvendig å bygge de foreslåtte lovendringer på et prinsipp om skattemessig nøytralitet og kontinuitet. Like lite som det er grunn til å akseptere at et eierskifte skal kunne medføre skattemessige fordeler for partene i en overdragelsestransaksjon, like lite er det grunn for staten å kreve fastholdt ordninger der de skattemessige negative virkninger for partene virker som en hindring for transaksjoner som ellers har en sunn forretningsmessig begrunnelse”.

Rent praktisk foregår nøytralitetsvurderingen på den måten at man tar utgangspunkt i partenes faktiske posisjoner på tidspunktet for overdragelsen og beregner hvilken skatt selskapene vil betale de nærmeste årene dersom overdragelsen finner sted, og dersom den ikke gjennomføres. Ved sammenligning av disse to skattestørrelsene vil det framkomme en skattedifferanse, enten i favør av staten eller selskapene. De skattemessige vilkårene departementet setter for sitt samtykke, tar sikte på å

nøytralisere (eliminere) denne forskjellen. Vilklårene kan derved være enten lempende eller tyngende i forhold til det som følger av skattelovgivningen.

Det hender at en petroleumsforekomst ligger i rettighetsområdet til to eller flere tillatelser. I slike tilfeller skal de respektive rettighetshavergruppene foreta en samordnet utnyttelse av forekomsten, og dette forutsetter at det foretas en eierfordeling. Det hender dessuten ofte at det foretas justeringer av eierfordelingen etter hvert som man får økte kunnskaper om forekomsten. Slik samordning og omfordeling skal ikke anses som overdragelser i skattemessig sammenheng. Dette følger av forskrift gitt med hjemmel i petroleumsskatteloven § 10 annet og tredje ledd, som også regulerer den skattemessige behandlingen av vederlaget mellom partene.

5.2.12 *Realisasjonsbeskatning*

Hittil har det vært vanlig at andeler i produksjonsanlegg og rørledninger overdras sammen med tilhørende tillatelse. I så fall reguleres den skattemessige behandlingen ved realisasjon av de fysiske driftsmidlene også av vedtak etter petroleumsskatteloven § 10, jf. ovenfor.

Hvis produksjonsanlegg og rørledninger overdras separat, gjelder særlige regler i petroleumsskatteloven for realisasjonsbeskatningen. Reglene går ut på at gevinst eller tap skal inntektsføres eller fradragsføres etter samme sats og metode som gjelder for avskrivning av disse driftsmidlene, det vil si lineært over 6 år. Tilsvarende skal det beregnes friinntekt av gevinsten eller tapet med 7,5 prosent i 4 år.

5.2.13 *Kildeskatt/skatteavtaler*

Utvinningsvirksomheten på norsk sokkel drives i stor grad av filialer eller datterselskaper av utenlandske selskaper. Regler om for eksempel kildeskatt på utdelt utbytte og kredit for norsk petroleumsskatt har dermed betydning for hva som blir den totale skattebelastningen for de utenlandske eierne på utvinningsvirksomheten i Norge.

I henhold til Stortingets skattevedtak skal det ikke svares kildeskatt på utbytte som skriver seg fra utvinningsvirksomheten, og som deles ut fra norsk aksjeselskap til utenlandsk morselskap som eier minst 25 prosent av kapitalen i datterselskapet. Det er generelt ikke plikt til å svare kildeskatt ved overføring av kapital fra en norsk filial til hovedkontor i utlandet etter norsk intern rett.

I skatteavtaler mellom Norge og andre land kan det for øvrig være bestemmelser som gir kredit i utenlandsk skatt for den skatten som er betalt på petroleumsvirksomheten i Norge. Videre kan interne regler i andre land medføre at det gis skattefradrag for petroleumsskatter betalt i Norge av filial eller datterselskap.

5.3 Ligningsforvaltning og skattebetaling

I forarbeidene til petroleumsskatteloven ble det pekt på behovet for en effektivisering av ligningskontrollen for de aktuelle selskapene. Det ble valgt en løsning med ligning i selskapets kontorkommune under medvirkning fra et sentralt organ. Dette organet ble organisert som en egen Oljebeskatningsavdeling i Skattedirektoratet. Det var også behov for ekspertise ved klagebehandlingen, og det ble derfor oppnevnt en særskilt klagenemnd for hele landet. Lokal ligning fant sted fra 1975 til 1980.

Siden 1980 har den ligningsadministrative behandlingen av utvinningssselskapene vært fullstendig sentralisert. Det er opprettet et eget ligningskontor, Oljeskattekontoret, som

forbereder sakene for de særskilte nemndene som skal fatte avgjørelser. Oljeskattekontoret yter også bistand i forbindelse med Finansdepartementets behandling av søknader etter petroleumsskatteloven § 10.

Nemndene er oppnevnt av Kongen. Oljeskattenemnda, som tar avgjørelser under ligningsbehandlingen og i endringssaker, har 5 medlemmer. Klager over Oljeskattenemndas avgjørelser behandles av Klagenemnda for Oljeskatt (vanligvis referert til som Klagenemnda), som har 7 medlemmer.

Det er etablert en egen skattebetalingsordning for skatt på inntekt av utvinning og rørledningstransport, kalt terminskatt, med hjemmel i petroleumsskatteloven § 7. Skatten skal betales med en halvpart 1. oktober i inntektsåret og en halvpart 1. april det påfølgende året. Gjennomsnittlig kredittid for skatten er med andre ord 6 måneder, mens den for etterskuddsskattepliktige ellers vanligvis er 12 måneder. Utskrivningen av terminskatten er basert på selskapenes egne opplysninger om forventede skatter. Bestemmelser om rente på for mye eller for lite beregnet skatt tar sikte på å fjerne insentivet til å oppgi for lave forventninger.

5.4 Særlige avgifter

I tillegg til direkte skatter er utvinningsselskapene også pålagt å betale produksjonsavgift og arealavgift, begge med hjemmel i petroleumsskatteloven § 4-9. Ved lov av 21. desember 1990 er det dessuten innført regler om avgift på utslipp av CO₂.

Produksjonsavgiften har utgjort en viktig del av statens proveny fra utvinningsvirksomheten. Den gir staten rett til en viss andel av verdien av produsert petroleum, og kan også tas ut in natura. Produksjonsavgiften ble innført allerede i 1965 og utgjorde da 10 prosent. I 1972 ble den differensiert til å utgjøre 8-16 prosent for olje og 12,5 prosent for gass. I 1986, da det i beskatningen ble innført et skille mellom »gammel» og »ny» virksomhet, ble det fastsatt at det ikke skal beregnes produksjonsavgift for forekomster som er omfattet av PUD godkjent fra og med 1986. I forbindelse med skattereformen i 1992 bortfalt produksjonsavgift for gass. Den gjenværende delen av produksjonsavgiften er nå i ferd med å bli gradvis avviklet, og Regjeringen har foreslått konkrete nedtrappingsplaner for de aktuelle feltene.

Arealavgiften har som hensikt å få selskapene til å tilbakelevere områder de ikke finner prospektive, slik at disse kan tildeles nye rettighetshavere. Avgiften er derfor progressiv over tid. Ved innføringen av ny petroleumsslov i 1996 ble det imidlertid gitt fritak for arealavgift i den initiale leteperioden på 10 år. Avgiften er nå stigende fra 7 000 til 70 000 kroner pr. kvadratkilometer pr. år. Det gjelder spesielle regler for de eldste utvinningstillatelsene og for utvinningstillatelser i Barentshavet.

CO₂-avgiften beregnes av petroleum som brennes og naturgass som slippes ut til luft fra innretninger som brukes i forbindelse med utvinning og transport av petroleum på kontinentalsokkelen. For 2005 er CO₂-avgiften fastsatt til 78 øre pr. liter olje eller standardkubikkmeter gass.

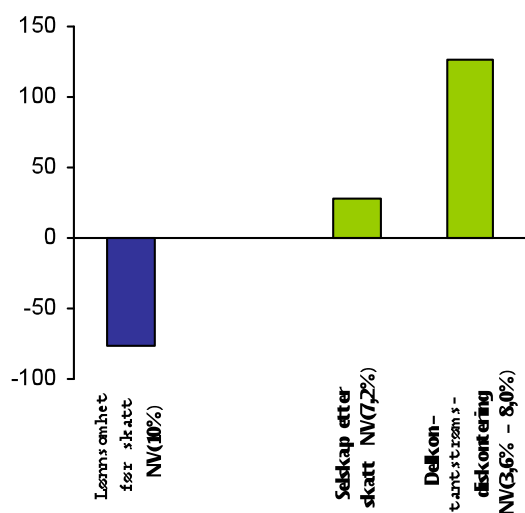
Avgiftene er fradragsberettigede i grunnlaget for så vel skatt på alminnelig inntekt som særskatt.

6 NØYTRALITETEN I DAGENS PETROLEUMSSKATTESYSTEM

I 2000 vurderte et regjeringsoppnevnt ekspertutvalg skattleggingen av petroleumsvirksomhet, jf. NOU 2000: 18. Petroleumsskatteutvalget ble spesielt bedt om å vurdere nøytraliteten i petroleumsskattesystemet. En av utvalgets hovedkonklusjoner var at for selskaper i skatteposisjon, var de *investeringsbaserte fradragene for sjenerøse* i forhold til et nøytralt skattesystem, med den følge at noen samfunnsøkonomisk ulønnsomme investeringer kunne bli lønnsomme etter skatt. Med investeringsbaserte skattefradrag menes *avskrivninger, friinntekt og fradrag for netto finanskostnader*.

For nye aktører utenfor skatteposisjon ble det f.o.m. 2002 foretatt skatteendringer for å utjevne de skattemessige ulikhetene mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon som Petroleumsskatteutvalget påpekte. Disse endringene har styrket lønnsomheten etter skatt for selskaper utenfor skatteposisjon og sikrer disse om lag tilsvarende fradragverdier som selskaper i skatteposisjon. For selskaper i skatteposisjon er det ikke gjort vesentlige endringer i skattereglene som vil påvirke lønnsomheten etter skatt for prosjekter på norsk sokkel i forhold til det skattesystemet som Petroleumsskatteutvalget vurderte.

Virkningene av de høye investeringsbaserte fradragene kan illustreres for et tenkt leteprosjekt som er samfunnsøkonomisk ulønnsomt, jf. figur 3.



Figur 3. Virkningen av investeringsbaserte fradrag for prosjekt (inkl. letekostnader). Mill. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Som illustrert i figur 3 er dette leteprosjektet ulønnsomt for samfunnet, men har positiv verdi for selskapene etter skatt. Årsaken til at prosjektet blir lønnsomt etter skatt er at de investeringsbaserte fradragene i form av raske avskrivninger, friinntekt og netto finanskostnader til sammen gir en høy fradragverdi over tid. I forhold til en nøytral petroleumsskatt er den for høye fradragverdien om lag likt fordelt mellom henholdsvis for raske avskrivninger og den samlede effekten av netto finanskostnader og friinntekt.

Det er likevel lite trolig at samfunnsøkonomisk ulønnsomme prosjekter vil bli foreslått på norsk sokkel, bl.a. pga. systemet med godkjenning av plan for utbygging og drift (PUD). Vridningene kan imidlertid gjøre at kapitalbruken blir for stor i prosjektene. Ressursene som investeres i prosjektene, kan på marginen ha større kostnad enn de inntekter som kommer fra produksjonen.

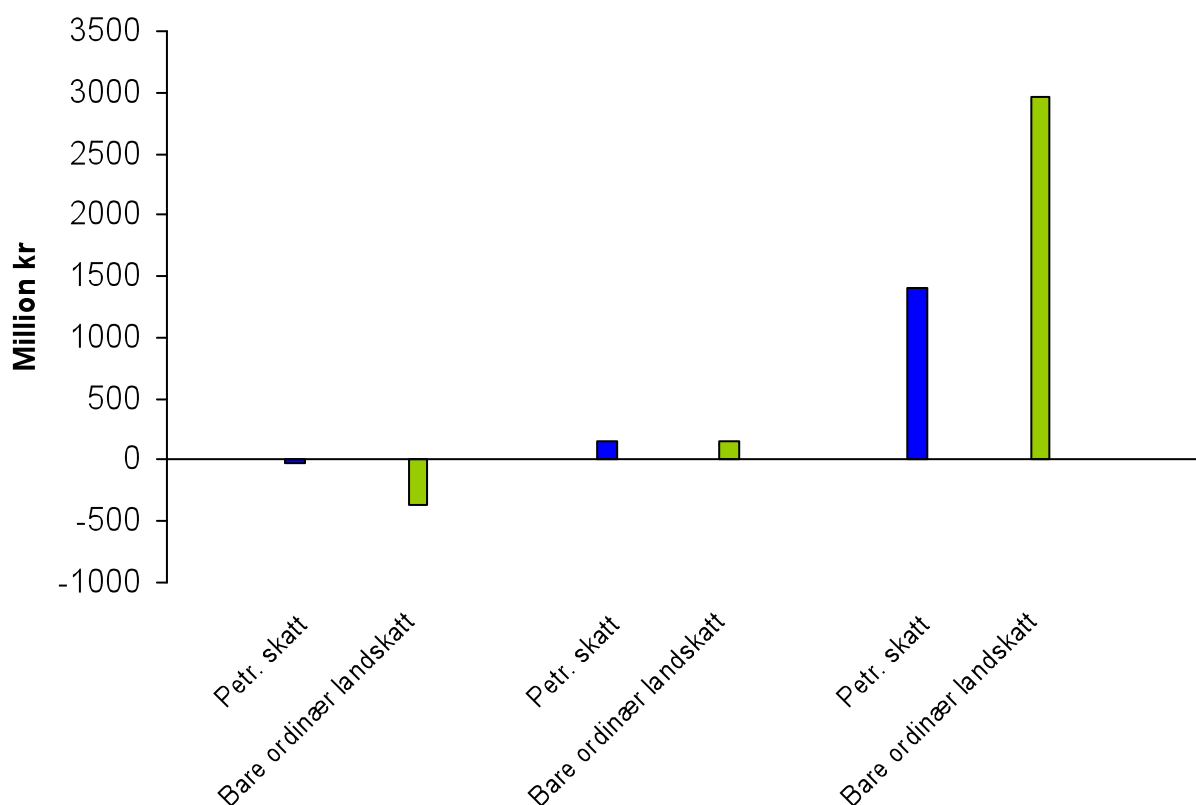
Det er i denne beregningen brukt de samme forutsetningene som lå til grunn for NOU 2000: 18. For det første er det forutsatt at normalavkastningen i petroleumsvirksomheten skal beskattes med ordinær skatt på om lag samme måte som prosjekter på land. Dette er nødvendig for at prosjekter på sokkelen og på land skal likebehandles, slik at ressursene fordeles dit avkastningen er høyest for samfunnet. Den ordinære selskapsbeskatningen beskatter hele avkastningen i næringsvirksomhet, både ordinær og ekstraordinær avkastning. Som en følge av dette vil selskapenes avkastningskrav etter skatt være lavere enn avkastningskravet før skatt, for eksempel $10 \text{ pst.} \cdot (1 - 0,28) = 7,2 \text{ pst.}$ nominelt, som lagt til grunn i figur 3.

For det andre bør en ved verdsettingen ta hensyn til at ulike deler av kontantstrømmen har ulik risiko. Dette innebærer at ulike deler av kontantstrømmen verdsettes med et relevant avkastningskrav ut fra risikoen i de ulike kontantstrømmene (delkontantstrømsdiskontering). I denne sammenheng er det særlig viktig å ta hensyn til at dagens petroleumsskattesystem gir selskapene svært god sikkerhet for framtidige skattefradrag. De framtidige skattefradragene bør derfor verdsettes med et risikofritt avkastningskrav etter ordinær skatt. De øvrige delene av kontantstrømmen som det knytter seg usikkerhet til, må deretter verdsettes med et avkastningskrav som inkluderer den relevante risikoen.

Ved høringen av petroleumsskatteutvalgets rapport, ga oljeselskapene uttrykk for at de normalt ikke tar hensyn til ulik risiko i ulike deler av kontantstrømmen ved prosjektvurderinger, men bruker et felles risikjustert avkastningskrav for den samlede kontantstrømmen. I de etterfølgende figurene har vi derfor valgt å illustrere virkningene ved en samlet diskontering med et felles diskonteringskrav, selv om dette ikke gir en så god verdsetting av lønnsomheten etter skatt som ønskelig. Denne framgangsmåten gir samme kvalitative konklusjoner, men effektene for etter-skatt-verdien ville blitt større ved en delkontantstrømsdiskontering, jf. figur 3.

6.1.1 *Petroleumsbeskatningen sammenliknet med ordinær landbeskatning*

Det kan være nyttig å se effektene av dagens petroleumsskattesystem i forhold til en situasjon med bare ordinær selskapsbeskatning med skattevilkår som for vanlig landvirksomhet. I figur 4 er dette illustrert ved etter-skatt-verdien for et selskap i skatteposisjon ved tre ulike prosjekter, et ulønnsomt, et moderat lønnsomt og et prosjekt med høy lønnsomhet.



Figur 4. Prosjektverdi etter petroleumsskatt og etter kun ordinær landskatt. Mill. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Dersom en først ser på et lite prosjekt med *moderat lønnsomhet*, jf. de to midterste stolpene, vil dagens petroleumsskattesystem ikke medføre større skattebelastning enn det ordinære landskattesystemet. Særskattegrunnlaget vil være lite på grunn av friinntekt, finansieringsfordel og raske avskrivninger, samtidig som det ordinære skattegrunnlaget vil være lavere enn i landskattesystemet som følge av raskere avskrivninger i petroleumsskatteregimet. Selv om marginalsattesatsen er høyere, blir ikke verdien av betalt skatt større enn for et tilsvarende prosjekt i det ordinære landskatteregimet. For et prosjekt med *høy lønnsomhet* fremgår det av figuren at selskapets etter-skatt-verdier vil bli lavere ved petroleumsskatt enn ved bare ordinær landskatt. Årsaken er at ordinær skatt og særskatt til sammen utgjør en stor del av overskuddet slik at samfunnet sikres en høy del av den ekstraordinære avkastningen utover de kostnadene staten har vært med å dekke gjennom skattesystemet. Selv om petroleumsskatt vil sikre samfunnet en høy del av overskuddet, vil selskapet også sitte igjen med betydelige verdier etter skatt ved en forholdsvis lav skatt på ordinær lønnsomhet og ved at de får en del av den ekstraordinære avkastningen. En tilsvarende fordeling mellom stat og selskap av verdiene i et prosjekt med god lønnsomhet vil også finne sted i tilfeller der prosjektet i ettertid viser seg å bli *ulønnsomt* etter skatt, jf. de to første stolpene i figuren. I slike tilfeller vil staten gjennom petroleumsskattesystemet ta en høy andel av de negative verdiene slik at selskapene vil komme klart bedre ut etter skatt enn i en situasjon med bare ordinær landskatt.

Dagens petroleumsbeskatning gir svært gunstige skattevilkår for prosjekter med marginal og moderat lønnsomhet, gjennom raske avskrivninger, friinntekt, finansieringsfordel og rentefremføring av underskudd dersom selskapene faller utenfor skatteposisjon. Effekten av skjermingselementene kan variere noe ut fra ulike prosjekters kontantstrømmer, men vil samlet sørge for en betydelig skjerming mot høyere beskatning enn i ordinær landvirksomhet. Friinntekten er det viktigste skjermingselementet, men også raskere avskrivninger og finansieringsfordel ved fradrag for netto finanskostnader mot særskatt er betydelige elementer. For et oljeselskap i skatteposisjon vil petroleumsskatten normalt kun gi høyere skatt for investeringer med mer enn 15 pst. avkastning nominelt før skatt, dersom det tas hensyn til at de investeringsbaserte fradragene er sikre. For prosjekter med avkastning under dette nivået er petroleumsbeskatningen ikke en byrde for selskapene, men gir tvert imot selskapene høyere verdier enn dersom de for disse prosjektene sto overfor kun ordinær landbeskatning.

6.1.2 *Leteøkonomi vs. prosjektøkonomi*

Dersom forventet funnstørrelse og funnsannsynlighet faller over tid, vil det bli flere prosjekter som det ikke vil lønne seg å bore etter. Dette vil også gjelde før skatt. Riktige vurderinger av økonomien ved leting blir derfor viktigere over tid. Letekostnader behandles gunstig i Norge, ved at skattesystemet tillater direkte utgiftsføring etter hvert som letekostnadene påløper. Eventuelle underskudd kan framføres med rente, og selskapene har muligheter til å overføre tap ved salg av virksomhet.

I alle eksemplene i dette avsnittet er letekostnader inkludert, og det fokuseres hovedsakelig på prosjekter med svak eller moderat lønnsomhet. Hovedeffekten av å inkludere letekostnader er at en nedskalere lønnsomheten av et funn etter at ressursene er påvist. En analyse basert på lønnsomhet på utbyggingstidspunktet vil gi de samme konklusjonene for egenskapene ved petroleumsskattesystemet.

6.1.3 *Selskaper utenfor skatteposisjon*

I eksemplene i dette avsnittet er det tatt utgangspunkt i et selskap i full skatteposisjon, det vil si et selskap som både betaler ordinær selskapsskatt og særskatt. Dette er i dag situasjonen for de fleste oljeselskapene på norsk sokkel. For nye aktører eller selskaper i en sterk oppbyggingsfase, kan fradragene være større enn inntektene, slik at selskapet faller ut av skatteposisjon for ordinær skatt eller særskatt og må framføre underskudd til senere år. For å utligne forskjellene mellom aktører i og utenfor skatteposisjon, ble det fra 2002 innført ordninger med rente ved framføring av underskudd og friinntekt, og mulighet til å overføre skattemessige underskudd ved salg av virksomhet. Disse ordningene er klart gunstigere enn i landskatteregimet, der det verken gis rente ved framføring av underskudd eller generell adgang til å overføre underskudd. Etter disse endringene er det i utgangspunktet stor grad av skattemessig likhet for aktører i og utenfor skatteposisjon når man ved verdsettingen tar hensyn til den relevante risikoen for fradragene. Konklusjonene og egenskapene ved petroleumsskattesystemet vil derfor i stor grad være sammenfallende for aktører i og utenfor skatteposisjon.

Innføringen av ordningen med at staten årlig utbetaler skatteverdien av letekostnader for selskaper utenfor skatteposisjon, og at staten utbetaler den skattemessige verdien av underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av virksomhet, innebærer at selskapene har sikkerhet for å få 78 pst. skattedekning av kostnader. Selskaper utenfor skatteposisjon vil løpende kunne få utbetalt skatteverdien av letekostnader. Ulempen ved å måtte vente på å utnytte det øvrige skattefradraget blir kompensert ved rente på fremførbart underskudd. Ved opphør av virksomhet kan selskapene få refundert

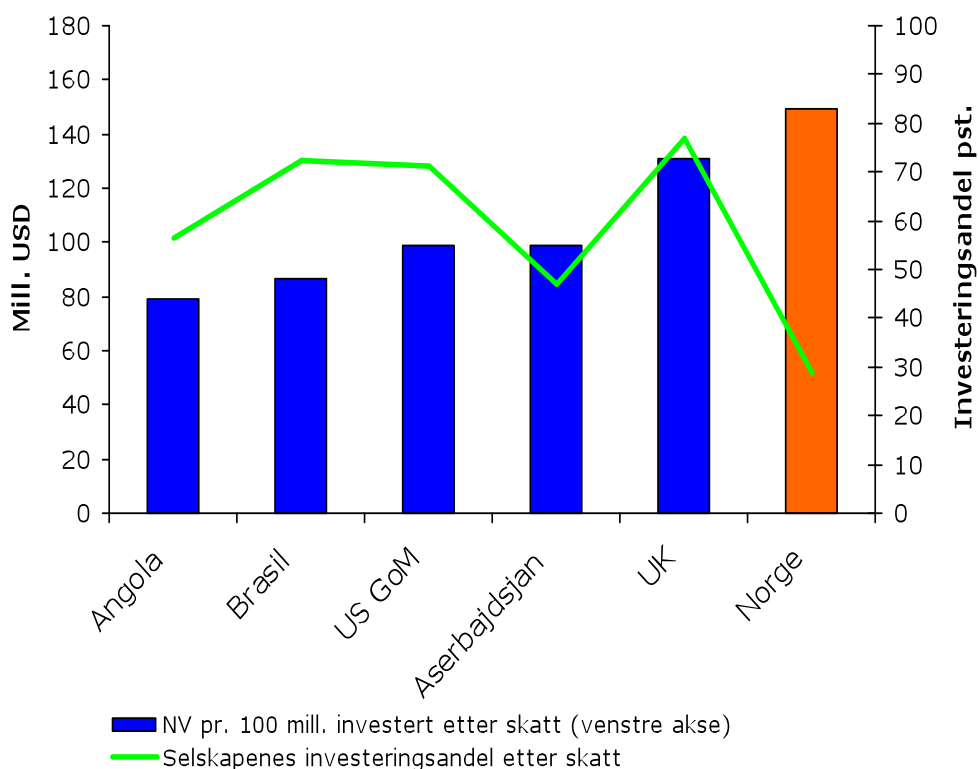
skatteverdien av eventuelle underskudd. Eksisterende og nye aktører vil dermed få fullt skattefradrag for alle relevante kostnader, og eksisterende og nye aktører vil behandles likt skattemessig.

6.1.4 Selskapenes avkastning på investert kapital i Norge

Enkelte har pekt på at norsk sokkel opplever stadig sterkere konkurranse om oljeselskapenes interesse. Selskapenes muligheter til å oppnå en tilfredsstillende avkastning på sin investerte kapital vil være viktig for selskapenes interesse for norsk sokkel.

Sammenlikninger av egenskaper ved petroleumsskattesystemet i ulike land er svært krevende og stiller like store krav til vurdering av skattegrunnlag som til skattesatser. Konsulentselskapet Wood Mackenzie gjennomførte i 1999 en sammenliknende studie av det norske petroleumsskattesystem på oppdrag fra Olje- og energidepartementet. Selv om enkelte forhold har endret seg i andre lands skatteregimer siden 1999, gir analysen en illustrasjon av selskapenes avkastning på investert kapital i Norge. I den sammenliknende analysen til Wood Mackenzie er det ikke tatt hensyn til politisk risiko i de ulike landene.

Wood Mackenzie vurderte blant annet hvordan ulike skattesystemer påvirket selskapenes verdier etter skatt for det samme modellfeltet, jf. figur 5. Nåverdien etter skatt er her sett i forhold til selskapenes investeringer etter skatt, for å kunne ta hensyn til ulike fradragsregler for investeringer i ulike land. Figuren gir uttrykk for hvor store verdier selskapet kan realisere med den samme investerte kapitalen etter skatt.

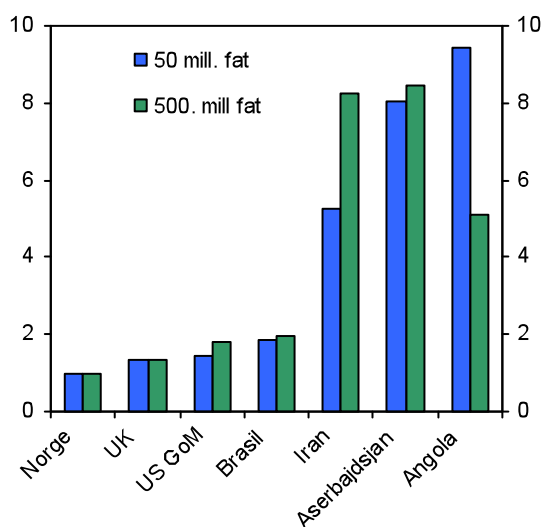


Figur 5. Nåverdi i forhold til selskapenes netto investeringer etter skatt. Mill. US dollar og -prosentandel av investeringer etter skatt

Kilde: Wood Mackenzie, Comparative Fiscal Regimes Study, 1999.

Som det framgår av figur 5 satt selskapene igjen med størst verdier pr. netto investert krone i Norge. Selv om staten tar en stor del av overskuddet i Norge, bærer staten også en stor del av investeringene gjennom gunstige fradragsordninger. For hver krone investert etter skatt, satt dermed selskapene igjen med en avkastning etter skatt i Norge som var større enn i alle de andre vurderte petroleumsprovinserne.

Wood Mackenzie vurderte også hvordan ulike skattesystemer påvirker leteøkonomien. Det er store forskjeller i fradragsføring av letekostnader som kan ha stor virkning for selskapsøkonomien. Selskapenes lønnsomhetskrav vil over tid kreve en positiv nåverdi der en også tar hensyn til leterisiko og letekostnader. For å sammenlikne ulike skatteregimer kan en se på den laveste funnsannsynligheten som vil gi positiv nåverdi for selskapene etter skatt for de samme to leteprosjektene i ulike lands skatteregimer, jf. figur 6. Norge er her målestokk med verdi for funnsannsynlighet lik 1. Verdier over 1 vil her indikere at selskapenes lønnsomhet etter skatt er svakere på grunn av mindre gunstige fradrag for letekostnader enn i Norge, slik at det kreves høyere funnsannsynlighet.



Figur 6. Nødvendig funnsannsynlighet for å gi positiv nåverdi for selskapene. Norge er målestokk med verdi 1

Kilde: Wood Mackenzie, Comparative Fiscal Regimes Study, 1999.

Analysen viste at selskapene i Norge både har mulighet til å lete etter store prosjekter med lav funnsannsynlighet og små prosjekter med større funnsannsynligheter. Fradragsreglene for letekostnader er svært gunstige i Norge ved direkte utgiftsføring av letekostnader og full samordning av kostnader mot overskudd i andre lisenser. I alle de øvrige landene krevdes det høyere funnsannsynligheter for at selskapene skulle sitte igjen med positive verdier etter skatt på letetidspunktet.

Analysene til Wood Mackenzie understøtter vurderingene over om at det norske petroleumsskattesystemet har gunstige investeringsbaserte fradrag, og at selskapene har gode muligheter for å lete etter lønnsomme ressurser. Selskapenes prioriteringer mellom ulike petroleumsprovinser vil dessuten normalt ikke medføre at alle midler vil allokere til en provins. Mange selskaper ønsker en balansert portefølje av prosjekter i flere provinser. Norske investeringsprosjekter kan da kjennetegnes ved betydelige ressursmuligheter, nærhet til det europeiske gassmarked, lav politisk risiko og lav økonomisk risiko etter skatt, men også ved en høy statlig skatteandel i prosjekter med ekstraordinær avkastning. Selskapene vil også kunne endre sine investeringsbudsjetter ved å benytte kapitalmarkedene, samtidig som nye selskaper kan komme til. Over tid vil det derfor være mindre relevant å se investeringer i ulike petroleumsprovinser som gjensidig utelukkende.

7 KRAFTVERKSBEKATNINGEN

Fordi vannkraft er en begrenset naturressurs, oppstår det grunnrente i vannkraftsektoren. Verdien av den investerte kapitalen i kraftsektoren er nesten like stor som for industrien i Fastlands-Norge. Om lag 85 pst. av vannkraftproduksjonen er eid av det offentlige, resten er eid av private. Staten eier gjennom Statkraft SF om lag 30 pst., mens kommuner og fylkeskommuner eier om lag 55 pst. av vannkraftproduksjonen i Norge. Dersom det tas hensyn til Statkraft SFs andel i kommunalt eide kraftverk, er statens andel om lag 40 pst.

Vannkraftsektoren har det siste tiåret vært preget av store endringer i rammebetingelsene. Energiloven av 1991 innebar bl.a. at omsetning av kraft skal skje på markedsbestemte vilkår. Fra og med inntektsåret 1997 beskattes kraftforetak etter egne skatteregler, jf. skatteloven § 18. Målet med både energiloven og skattereglene er å sikre en samfunnsøkonomisk god forvaltning av vannkraftressursene.

Grunnrenten i vannkraftproduksjon skattlegges på flere måter, hovedsakelig gjennom ordinær overskuddsbeskatning og en særskilt grunnrenteskatt på beregnet grunnrenteinntekt. I tillegg kommer en del konsesjonsbaserte ordninger som sikrer at kommuner og fylkeskommuner mottar en del av verdiene i vannkraftproduksjon.

Skattereglene for kraftforetak innebærer at alle kraftforetak, både private og offentlige, skal *overskuddsbeskattes*. Skattereglene er i utgangspunktet de samme som for andre foretak. Det vil bl.a. si at overskuddet (alminnelig inntekt) skattlegges med 28 pst. Særskilte driftsmidler i kraftproduksjon (dammer, tunneler, kraftstasjoner, maskinteknisk utrustning, generatorer og enkelte andre driftsmidler) i kraftverkene skal imidlertid avskrives lineært, jf. skatteloven § 18-6. Andre driftsmidler skal avskrives etter den ordinære saldometoden.

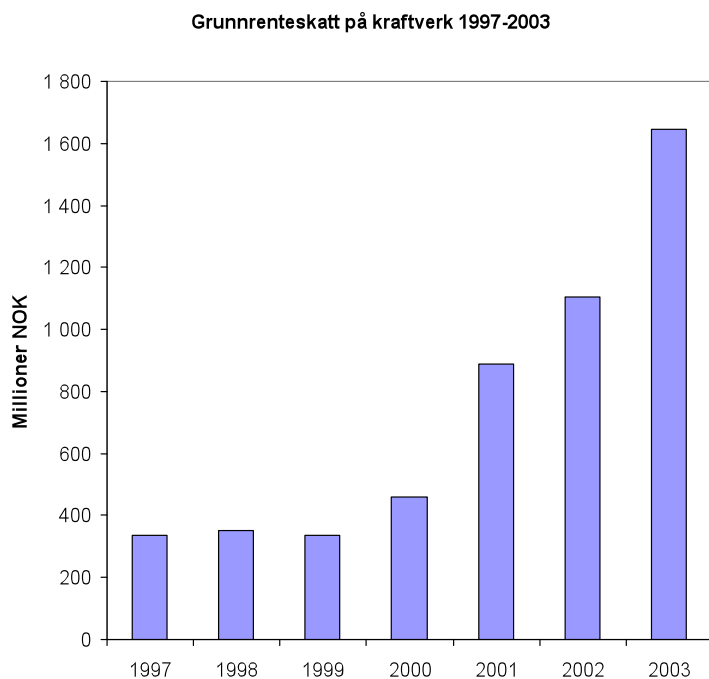
Overskuddskatten betales i utgangspunktet til staten, men gjennom ordningen med en særskilt produksjonsavgift på vannkraftverk (naturressursskatten), jf. skatteloven § 18-2, fordeles overskuddsskatten i praksis mellom staten og kommunene/fylkene. Fordelingen skjer ved at kraftforetakene betaler kommunene og fylkene 1,3 øre pr. kWh og får fradrag krone for krone mot overskuddsskatten. Dersom naturressursskatten for et foretak er høyere enn foretakets overskuddsskatt i et inntektsår, kan foretakene framføre differansen med rente og trekke fra denne mot framtidig skatt på alminnelig inntekt. Naturressursskatten fordeles med 1,1 øre til kommunen og 0,2 øre til fylkeskommunen. Grunnlaget for naturressursskatten er gjennomsnittet av det enkelte kraftverks samlede produksjon over de 7 siste årene (inkl. inntektsåret).

Grunnrenteskatten til staten fastsettes til 27 pst. av grunnrenten i vannkraftverk, jf. skatteloven § 18-3. Grunnrenten fastsettes som en normert markedsverdi av det enkelte kraftverks produksjon i inntektsåret fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift samt eiendomsskatt og avskrivninger. I tillegg gis fradrag for en friinntekt som skal hindre at normalavkastningen blir beskattet med grunnrenteskatt. Friinntekten fastsettes som gjennomsnittet av de skattemessig bokførte verdiene pr. 1.1 og 31.12 multiplisert med en normrente som skal avspeile normalavkastningen. Produksjonen vurderes til spotmarkedspriser, med unntak av

- konsesjonskraft, som skal verdsettes til konsesjonskraftprisen
- langsiktige kontrakter, som skal verdsettes til faktisk kontraktspris
- kraft som brukes i samme foretak/konsern som produserer den, som skal verdsettes til prisen på Statskrafts 1976-kontrakter

Kraftforetak kan ikke samordne negativ grunnrenteinntekt i et vannkraftverk mot positiv grunnrenteinntekt i andre vannkraftverk. Negativ beregnet grunnrenteinntekt kan imidlertid framføres med en rente fastsatt av myndighetene, og trekkes fra mot eventuell framtidig positiv grunnrenteinntekt i det samme vannkraftverket.

Figur 7 gir en oversikt over innbetalt grunnrenteskatt siden innføringen i 1997. Utlignet grunnrenteskatt har økt jevnt fra vel 300 mill. NOK i 1997 til om lag 1,1 mrd. NOK i 2003. I forbindelse med innføringen ble det anslått at grunnrenteskatten ville gi et årlig proveny på om lag 1,1 mrd. NOK. Provenyet de første årene ble imidlertid betydelig lavere. Dette har i hovedsak sammenheng med at prisene på kraft var særskilt lave i perioden 1997-2000, kombinert med at reglene for framføring av negativ grunnrenteinntekt trolig har vært ganske gunstige.



Figur 7. Grunnrenteskatt på vannkraftverk i Norge. 1997-2002

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Kommuner med kraftverk mottar også andre inntekter fra vannkraftproduksjon som delvis er begrunnet ut fra et ønske om at kommunene skal ha en andel av verdiene knyttet til utnyttelse av vannfall. Disse inntektene kommer i hovedsak gjennom eiendomsskatt på kraftverk og de konsesjonsbaserte ordningene konsesjonsavgifter og konsesjonskraft.

Kommunene kan skrive ut *eiendomsskatt* på det enkelte kraftanlegg, på tilsvarende måte som for annen næringseiendom. Eiendomsskattegrunnlaget for kraftproduksjonsanlegg skal være markedsverdien på anlegget, og skal beregnes som nåverdien over uendelig tid av et rullerende gjennomsnitt av de 5 siste års (inkl. inntektsåret) normerte salgsinntekter fratrukket driftskostnader, eiendomsskatt og grunnrenteskatt. I tillegg fratrekkes nåverdien av beregnede kostnader til fremtidig utskifting av driftsmidler. Produksjonen verdsettes til spotmarkedspriser, unntatt konsesjonskraft som verdsettes til konsesjonskraftprisen. Eiendomsskattegrunnlaget skal imidlertid ikke være lavere enn en minimumsverdi på 0,95 kr/kWh eller høyere enn 2,35 kr/kWh av grunnlaget for naturressursskatt. Verdsettelsesreglene for eiendomsskatt på vannkraftverk innebærer i praksis at eiendomsskatten er høyere enn på annen næringseiendom.

Vannkraftutbyggere kan pålegges *konsesjonsavgifter*. Avgiftene betales årlig til staten og til de kommuner som berøres av utbygging og regulering. I kommunene skal inntektene avsettes i kommunale næringsfond. Avgiftenes størrelse er fastsatt i den enkelte konsesjon.

Kommuner som blir berørt av kraftutbygging har også rett til å kjøpe *konsesjonskraft*. Konsesjonæren (produsenten) kan pålegges å avstå inntil 10 pst. av den produserte kraften til de berørte kommunene. Prisene beregnes utfra selvkost etter nærmere regler. Konsesjonskraftprisen i 2004 er 8,76 øre/kWh (referert kraftstasjons vegg) for konsesjoner gitt etter april 1959. For tidligere konsesjoner er det egne regler for prisfastsettingen.

8 FISKERISEKTOREN

Fiskebestander er en fornybar, begrenset ressurs. Det foreligger derfor en potensiell grunnrente i næringen – som for fiske ofte betegnes «ressursrente». Realisering av ressursrenten forutsetter en bærekraftig forvaltning av bestandene og at fangsten skjer mest mulig effektivt. Begge disse forholdene – både opprettholdelse av fiskebestandene og effektivitet i fangsten – krever en reell begrensning av adgangen til å høste av fiskeressursene. Uten en slik lukking av fisket vil den enkelte fiskebåtreder ha interesse av å øke innsatsen så lenge det er forventet en avkastning i fiske utover alternative anvendelser av kapitalen.

De norske fiskeriene er gradvis blitt lukket – fra innføring av konsesjonsordning for trål i 1939, ringnot i 1973 osv. Fiskerinæringen er i dag omfattet av både innsatsreguleringer (dvs. regulering av deltakelse i fiske og fartøyenes kapasitet) og uttaksreguleringer (dvs. regulering av fangstmengden). Som nevnt ble reguleringene innført til forskjellig tid i ulike fiskerier, og det har vært til dels betydelige forskjeller i hvordan ulike fartøygrupper har blitt regulert. I dag er alle økonomisk viktige fiskerier lukket, og etter endringer de aller siste årene, er reguleringssystemet nå relativt ensartet mellom fartøygruppene (ned til lengde 15 meter).

Deltakerloven regulerer etablering og eierforhold i fiskerinæringen. Bare personer som oppfyller krav til å være aktive fiskere, kan få ervervstillatelse. Selskaper må være eid mer enn 50 pst. av personer som oppfyller kravene. Fiskerimyndighetene har imidlertid innvilget flere unntak som gir industriselskaper mulighet til å eie fiskefartøy. Utenlandske personer og selskaper har anledning til å eie inntil 40 pst. i selskap som direkte eller indirekte eier fiskefartøy. I så måte skiller Norge seg lite fra andre fiskerinasjoner, som også praktiserer ulike begrensninger for utlendinger til å eie fiskefartøy eller i adgangen til å drive fiske.

Uttaket av de aller fleste fiskeslag er i dag begrenset gjennom kvotereguleringer. Det har vært en gradvis overgang fra kvoter som er felles for alle fartøyene som deltar i et fiske (maksimalkvoter), til faste, garanterte fartøykvoter². Havfiskeflåten har hatt fartøykvoteregulering i relativt lang tid, mens for kystflåten er dette innført først de siste årene. Fortsatt er noen kystfiskerier regulert gjennom maksimalkvoter.

For å redusere overkapasitet og dermed bedre lønnsomheten, er det også innført strukturkvoteordninger. Strukturkvoter innebærer at kvoter fra flere fartøy kan samles på ett fartøy, eventuelt en avkortet del av kvotene, mot at andre fartøy blir tatt ut av fiske. En slik overføring medfører et styrket driftsgrunnlag for det gjenværende fartøyet. Strukturordningene omfatter i dag alle fartøygrupper ned til 15 meter. Tidligere var overførte kvoter i havfiskeflåten begrenset til 13 eller 18 år (såkalte enhetskvoter), men fra mars 2005 er det ingen tidsbegrensning på overførte kvoter. Videre er det for kystfartøy mellom 15 og 28 meter, som en prøveordning, innført frivillige driftsordninger der fartøy midlertidig kan utveksle kvoter.

Kvoteregulering og strukturordninger innebærer at selskapene vil ha muligheter til å realisere ressursrente gjennom økte overskudd. Adgangen til å delta i fiske og kvoter tildeles i dag vederlagsfritt fra samfunnet, og det er ikke utformet særskilte skatteregler for fiskerinæringen med sikte på å trekke inn ressursrenten – slik at det er de næringsdrivende som i dag disponerer ressursrenten.

Stortingets næringskomité uttalte i forbindelse med behandlingen av deltakerloven i Innst. O. nr. 38 (1998–1999) følgende:

”Komiteen vil påpeke at fiskeressursene tilhører det norske folk, i fellesskap. Det er derfor i utgangspunktet ingen enkeltpersoner eller enkeltsselskaper som kan gis evigvarende eksklusive rettigheter til vederlagsfritt å høste av (og tjene på) disse ressursene, mens andre stenges ute fra å delta i fisket.”

Ved behandlingen av St.meld. nr. 20 (2002–2003) Strukturtiltak i kystfiskeflåten, sluttet stortingsflertallet seg til forslaget om at regjeringen skal komme tilbake til Stortinget med en vurdering og eventuelt forslag om innføring av ressursrentebeskatning i fiskeriene. Fiskeri- og kystdepartementet har derfor påbegynt et arbeid med å utrede forhold rundt innkreving av ressursrente. Regjeringen har satt som mål å innføre en ressursrentebeskatning av norske fiskerier som stadfester fellesskapets eierskap til fiskeressursene, jf. St.meld. nr. 19 (2004–2005) Marin næringsutvikling.

Så langt har Fiskeri- og kystdepartementet gjennomført et forprosjekt i samarbeid med Samfunns- og næringslivsforskning AS (SNF). Formålet med forprosjektet var å anslå størrelsen på dagens ressursrente og den potensielle ressursrenten fra norske fiskerier. I

² Totalkvoten kan imidlertid endres fra år til år. Fartøykvotene er egentlig garanterte andeler av totalkvoten.

forbindelse med forprosjektet deltok utrederne og andre forskere i møter med en referansegruppe med medlemmer fra Finansdepartementet, Fiskeridirektoratet, Fiskeri- og kystdepartementet og Norges Fiskarlag. Regjeringen har varslet at arbeidet med utredning av ressursrentespørsmålet skal videreføres. En videre utredning vil omfatte spørsmål relatert til nivå, innkrevings- og fordelingsaspekter. I dette arbeidet vil også dagens avgiftsbelastning på fiskeflåten bli vurdert.

Resultatene av forprosjektet er publisert i to SNF-rapporter³. I den ene av rapportene presenteres ulike beregninger av den potensielle ressursrenten basert på den faktiske fiskeflåten, totalfangsten og priser i 2002. Med det faktiske fangstmønsteret viser beregningene en ressursrente fra 750 mill. til -790 mill. NOK avhengig av avkastningskrav (5, 7 og 10 prosent), dvs. at det for flåten som helhet ikke realiseres noen ressursrente med dagens reguleringer. Først og fremst overkapasitet og kvotefordeling forklarer at lønnsomheten ikke er bedre. Det er imidlertid store variasjoner mellom fartøygruppene, og ressursrenten for ringnotflåten alene er uansett avkastningskrav høyere enn den samlede ressursrenten i flåten.

For å illustrere størrelsen av en maksimal ressursrente har SNF gjort en beregning helt uten begrensninger på overføring av fangster og en hypotetisk flåte bestående av dagens mest effektive fartøy. Med en slik flåte, som i størrelse er tilpasset ressursgrunnlaget og teknisk sett helt fornyet, viser beregningene en ressursrente fra 7,4 til 6,7 mrd. NOK avhengig av avkastningskrav. Beregningene omfatter også flere mellomløsninger. Med en flåte bestående av gjennomsnittsfartøy, dvs. tilnærmet den eksisterende flåten, varierer ressursrenten fra 5,4 til 4,6 mrd. NOK når det ikke legges noen begrensninger på overføring av fangst. Et tilsvarende alternativ, men med om lag dagens fordeling av kvoter mellom hav- og kystfiskeflåten, gir en ressursrente fra 4,8 til 4,0 mrd. NOK. Dersom eksisterende flåtestruktur videreføres fullt ut, dvs. at dagens kvotefordeling mellom fartøygrupper opprettholdes, men fartøyene skiftes ut til det mest effektive innenfor den enkelte flåtegruppen, blir ressursrenten fra 3,8 til 3,1 milliarder NOK. Resultatene bør ikke tolkes som eksakte anslag på ressursrenten, men indikerer at det er rom for en kraftig økning i lønnsomheten ved omfordeling av fangst, fornyelse av flåten til mer effektive fartøy og reduksjon av antall fartøy i mange av fartøygruppene.

Det kan argumenteres for at fiskerinæringen ikke bare nyter godt av å disponere grunnrenten – men dertil mottar næringsstøtte og i liten grad betaler for offentlige tjenester som retter seg særskilt mot næringen. Riktignok er den budsjettmessige næringsstøtten til norsk fiskerinæring redusert kraftig i forhold til 1980-årene og tidlig i 1990-årene. Hovedavtalen for fiskeriene (fiskerivtalen) ble avvirket fra 1. januar 2005. Enkelte støtteordninger videreføres imidlertid innenfor en bevilgning på 50 mill. NOK i 2005.

Over budsjettets utgiftsside mottar fiskerinæringen nå mer støtte fra generelle ordninger (horisontal støtte) enn fra ordninger målrettet mot næringen. Derimot er støtten til fiskerinæringen over skattesiden fortsatt betydelig. Næringen har fordel av avskrivningssatser over det faktiske verdifallet på driftsmidlene i næringen. Fiskefartøy inngår i saldogruppe e) skip, rigger mv., som avskrives 14 pst. årlig. Videre er beskatningen lempelig i forhold til andre næringer gjennom fiskerfradrag (ved inntektsbeskatningen av personer) og enkelte unntak for miljøavgifter. Tabell 1 viser Finansdepartementets beregning av skatteutgifter knyttet til fiskerinæringen.

³ Røgnvaldur Hanneson "Fiskerettigheter og ressursrente", SNF-rapport 05/05 og Stein Ivar Steinshamn "Ressursrenten i norske fiskerier", SNF-rapport 06/05.

Tabell 1. Skatteutgifter for fiske¹ i 2003 og 2004. Mill. NOK

	2003	2004
Høy avskrivningssats for fiskefartøy ²	45	45
Særfradrag for fiskere	205	205
Fritak for og redusert CO ₂ -avgift og SO ₂ -avgift ³	290	300
Sum	540	550

1) Tabellen omfatter skatteutgifter som kan knyttes direkte til skatte- og avgiftsinnbetaling fra fiske.

2) Basert på gjennomsnittlig investeringstall for perioden 1999 til 2001. Skatteutgiftene er regnet i nåverdi.

3) Unntaket for SO₂-avgiften gjelder fiske i fjerne farvann.

Fiskerinæringen er pålagt en del særskilte avgifter (sektoravgifter): produktavgift, eksportavgift, FoU-avgift, strukturavgift og kontrollavgift. Disse avgiftene er ikke å anse som skattesanksjoner. Produktavgiften kommer i stedet for en del avgifter som andre næringsdrivende er pålagt (arbeidsgiveravgift, trygdeavgift etter høy sats mv.). Eksportavgift, FoU-avgift og strukturavgift finansierer særskilte tiltak innenfor næringen. Kontrollavgift er innført fra 1. januar 2005, og skal delvis dekke forvaltningens kostnader knyttet til kontroll av fiskeriene.

Fiskeriforvaltning har til dels karakter av produksjon av kollektive goder som næringen nyter godt av. Det kan derfor hevdes at fiskeriforvaltning er en kostnad ved det å utøve fiske, og som næringen derfor selv burde dekke. I dag betaler næringen en svært liten del av statens utgifter til fiskeriforvaltningen gjennom kontrollavgiften (budsjettet til 20 mill. kroner i 2005) og enkelte gebyrbelagte tjenester. Eventuell finansiering av en større del av forvaltningskostnadene fra næringen selv ville ikke være ressursrentebeskatning i egentlig forstand. Skattlegging av ressursrente kan imidlertid være en av flere måter å belaste næringen for en større del av utgiftene til fiskeriforvaltningen. På den andre siden kan det hevdes at forvaltningsutgiftene bør dekkes mest mulig proporsjonalt med bruken av tjenestene, og derfor bør vurderes uavhengig av spørsmålet om beskatning av ressursrente.