

OECD. Model tax convention on income and on capital: condensed version. 22 July 2010. 8th ed. Paris: OECD. 2010.

OECD. OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. ed. Paris: OECD. 2009.

OECD. OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations: 22 July 2010. 2010 ed. Paris: OECD. 2010.

OECD. Transactional profit methods: Discussion draft for public comments. Original edition, 25 January 2008.

Singh, Amrit Paul. «TNMM og krav til sammenlignbarhet ved databasesøk». Prosjektoppgave i Internprising. Handelshøyskolen BI. 2013.

Wittendorff, Jens. Armslengdeprincippet i dansk og international skatteret. København: Thomson Reuters. 2009.

## Petroleumsvirksomhet i utlandet – Høyesteretts avklaring:

# Direkte fradragrett eller aktivering av leteutgifter

12. februar 2014 avsa Høyesterett dom i saken om gyldigheten av ligningene av Statoil Angola Block 31 AS og Bayerngas Petroleum Danmark AS for inntektsårene 2003–05.

Den skattemessige behandlingen av utgifter til leting etter petroleum (leteutgifter) utenfor norsk kontinentalsokkel, har fått sin endelige løsning gjennom Høyesteretts dom av 12. februar 2014. Med leteutgifter menes i første rekke utgifter knyttet til seismikk og boring av letebrønner. Saken for Høyesterett, som omhandlet inntektsårene 2003–05, var en «pilot sak», i det ytterligere saker var blitt stilt i bero både ved Oslo tingrett og ved skatteklagenemnda.

Problemstillingen var om utgifter til leting etter petroleum på henholdsvis angolansk og dansk kontinentalsokkel kunne fradragføres direkte eller om utgiftene måtte aktiveres og avskrives.

Høyesterett kom til at utgiftene kunne fradragføres direkte, frem til det tidspunkt hvor det ble konstatert et drivverdig funn og det var sannsynlig med utbygging. Dette ble lagt til grunn som skjæringspunktet for aktiveringsplikt. Sakene som omtales i artikkelen er: Sak 1999–082HRD og sak 2005–024HRD.

### **Twistes spørsmålet og kort om partenes syn**

Twistes spørsmålet i dette sakskomplekset har vært om leteutgifter kan komme direkte til fradrag etter hvert som de påløper, eller om de må aktiveres og avskrives. Det har ikke vært uenighet mellom partene om at utgiftene som sådan er fradragberettigede. Uenigheten har dreid seg om tidspunktet for fradragføringen.

Statens syn har vært at utgiftene i det all vesentlige må aktiveres på lete- og utvinningsrettigheten (immaterielt driftsmiddel) og avskrives lineært over dennes levetid, jf. skatteloven § 6–10 tredje ledd og § 14–50. Skattyterne har hevdet at det er direkte fradragrett for leteutgifter, og at en aktiveringsplikt først inntreffer når det

gjøres funn og det er sannsynlig med feltutbygging, jf. skatteloven § 6–1 og § 6–25. Et vilkår for direkte fradrag etter skatteloven § 6–1 er at utgiftene kan anses «pådratt». Det krever at det må foreligge en oppofrelse av en fordel. En ren ombytting av verdier vil ikke innebære oppofrelse og gir derfor ikke rett til direkte fradrag. I slike tilfeller må det skje en aktivering av kostnaden og fradragføring må finne sted gjennom senere avskrivninger.

### *Skillet innenfor og utenfor leteforpliktelsen*

For leteaktiviteter selskapet var forpliktet til å gjennomføre overfor vertsstaten, har staten lagt et vederlagssynspunkt til grunn og forfektet aktiveringsplikt for disse naturlytelsene (seismikk og leteboring) på samme måte som den kontantbetalingen som gjøres i form av signaturbonus ved ervervet av lete- og utvinningsrettigheten. For leteaktiviteter som fant sted utover det selskapet var forpliktet til, har statens synspunkt vært at utgiftene knyttet til dette må betraktes som påkostninger på rettigheten i de tilfellene det gjøres funn. Derksom det utenfor leteforpliktelsen bores tørt, har det vært statens syn at oppofrelse

Det er tidligere blitt redegjort for Skatteklagenemndas vedtak i sak 1999–082SKN, (se faktum nedenfor) i Revisjon og Regnskap nr. 8 for 2009, side 54 flg. Saken er også tidligere omtalt i Utv. 2010 side 462 flg. For skatteklagenemnda inneholdt sakskomplekset også problemstillingen knyttet til avskrivningstiden for betalt signaturbonus, men under behandlingen for domstolene har det ikke vært noen uenighet knyttet til at betalt signaturbonus for erverv av lete- og utvinningsrettigheten skal aktiveres og avskrives over rettighetens totale levetid. Synspunktet er da at signaturbonusen representerer en motytelse for retten til den oljen som erverves (ombytting av verdier), og at den utgjør en del av kostprisen ved ervervet av lete- og utvinningsrettigheten.

perioden ble delt inn i to, en obligatorisk periode, og en tilleggsperiode operatørselskapene kunne velge å benytte seg av.»

Av dommen fra Oslo tingrett (Utv. 2011 side 1026 flg.) fremgår følgende konkretisering av ovennevnte faktum: I Angolatilfellet utgjorde Statoils andel 16,66 % av signaturbonusen, dvs. en betaling av USD 56 millioner. Den obligatoriske leteperioden var på fire år, og med en mulig tilleggsperiode på ytterligere tre år. Lete-forpliktelsen for operatørgruppen innenfor den obligatoriske leteperioden, utgjorde boring av fire letebrønner og med forpliktelse om å bruke USD 66,745 millioner i denne perioden. Dersom leteperioden ble forlenget med tre år, ble det oppstilt krav om boring av ytterligere tre brønner og en forpliktelse til i denne perioden å bruke USD 30 millioner. Ved drivverdige funn ga avtalen rett til å utvinne olje i 25 år. Skulle operatørgruppen unnlate å foreta pliktige seismiske undersøkelser, måtte de fratruke avtalen og betale USD 26,745 millioner, med et fradrag for arealer hvor det seismiske programmet måtte være gjennomført. Boten for hver pliktige letebrønn som ikke ble boret, var satt til USD 10 millioner.

## Tidligere rettsinstansers syn

Ved Oslo tingretts dom 15. april 2011 (Utv. 2011 side 1026) ble det lagt til grunn at leteutgifter måtte aktiveres på lete- og utvinningstillatelsene, og avskrives over rettighetens levetid. Staten fikk her medhold i sine synspunkter.

I Borgarting lagmannsretts dom av 21. mars 2013 (Utv. 2013 side 749) ble resultatet et annet. Lagmannsretten konkluderte med at det var direkte fradrag for leteutgiftene i medhold av skattelex § 6–1, og at bestemmelsen i petroleumsskatteforskriften § 3, som innebærer direkte fradrag for leteutgifter på norsk sokkel, ikke var en særregel for norsk sokkelvirksomhet, men at den ga uttrykk for det som ellers fulgte av skattelexens alminnelige regler. Lagmannsretten la videre til grunn at leteutgifter etter sin art kunne fradragføres umiddelbart.

I forhold til spørsmålet om tidspunktet for inntreden av aktiveringsplikt, uttalte lagmannsretten:

«Når det gjelder spørsmålet om fra hvilket tidspunkt det eventuelt oppstår en plikt til å aktivere leteutgifter (på det fremtidige produksjonsanlegg/feltet), finner lag-

har funnet sted og at utgiftene dermed kan fradragføres direkte.

## Uaktuell problemstilling fra 2013

Fra inntektsåret 2013 er ikke lenger spørsmålet om direkte fradragrett eller aktivisering og avskrivning av leteutgifter noen aktuell problemstilling. Skattelex § 2–39 foreskriver nå skattefrihet for inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet, og det vil da heller ikke lenger være fradragrett for utgifter i tilknytning til slik inntekt, jf. Prop. 1 LS (2012–2013) side 102 flg.

## Kort om faktum

Det rettslige rammeverket for lete- og utvinningsaktiviteter på henholdsvis angolansk og dansk sokkel, er noe ulikt. Mens aktiviteten i Angola skjer innenfor rammen av en privatrettslig produksjonsdelingsavtale (PSA; Production Sharing Agreement), utøves aktiviteten i Danmark med utgangspunkt i en offentligrettslig lisens. Felles for lisenstilfeller og PSA-tilfeller er at de representerer tidsbegrenset lete- og utvinningsrettigheter. Danmark-saken er den eneste i sakskomplekset som er et lisenstilfelle, mens de øvrige gjelder PSA-tilfeller. Ulikheten i det rettslige rammeverket har ikke resultert i noen ulik tilnærming til løsningen av de skatterettslige problemstillingene, og det redegjøres i det følgende med utgangspunkt i PSA-tilfellet.

## Produksjonsdelingsavtaler (PSA) – rettigheter og forpliktelser

I Revisjon og Regnskap nr. 8 for 2009, på side 54, ble det redegjort for faktum og innholdet i en PSA på denne måten:

«Den aktuelle petroleumsvirksomheten ble drevet på bakgrunn av en såkalt PSA – Production Sharing Agreement. Petroleumsutvinningen i de fleste land som benytter seg av PSA eller lignende avtaler, er organisert slik at staten tildeler rettigheter til å lete etter og utvinne petroleum til

et helkontrollert statlig selskap (statsoljeselskapet). Dette selskapet inviterer så nasjonale og internasjonale aktører (operatørselskapene/skattyter) til å kjøpe seg inn i lete- og utvinningsrettighetene, gjennom produksjonsdelingsavtalen. Avtalen gir så selskapene enerett til å lete etter petroleum i et bestemt geografisk område i en gitt periode. Eventuelle funn avgrenses til egne utbyggingsområder, og selskapene får rett til å bygge ut disse utbyggingsområdene og utvinne petroleum fra disse områdene i en påfølgende utvinningsperiode. Produksjonen deles så mellom rettighetshaver (statsoljeselskapet) og avtalemotpartene (operatørselskapene.) Operatørselskapene mister sine rettigheter til de områdene som ved leteperiodens slutt ikke er avgrenset som egne utbyggingsområder. Det typiske er at operatørselskapene dekker alle utgifter i leteperioden, mot at de får dekket disse utgiftene fra produksjonen i en eventuell senere utvinningsfase. Hvis det ikke gjøres kommersielle funn innenfor rettighetsområdet i løpet av leteperioden, blir det ikke avgrenset egne utbyggingsområder, og hele leteområdet tilbakeføres i sin helhet til statsoljeselskapet. Leteutgiftene vil da forbli udekket. Signaturbonusen refunderes uansett ikke.

I sak 1999–082SKN var rettighetsavtalen utformet slik at avtalemotpartene måtte gjennomføre et leteprogram med et visst innhold i løpet av leteperioden (leteforpliktelsen.) Avtalemotpartene sto fritt til å lete utover det obligatoriske arbeidsprogrammet i leteperioden. Selve ervervet av rettighetsavtalen var organisert slik at statsoljeselskapet avholdt en anbudskonkurranse der vinneren fikk kjøpe seg inn i PSA'en for det aktuelle området. De viktigste elementene i anbudskonkurransen var signaturbonusens størrelse og arbeidsprogrammets omfang. For det aktuelle rettighetsområdet ble det betalt en betydelig signaturbonus. Det ble også tatt inn et arbeidsprogram som gikk over flere år, og med minimum én letebrønn pr. år. Lete-

mannsretten det tilstrekkelig å vise til de ankende parter anførsler om dette.»

I dommen er følgende referert som de ankende parter anførsler på dette punkt:

«Det er først når man er kommet så langt at det er truffet en beslutning om utbygging, at det foreligger plikt til aktivering – og da på det fremtidige driftsmidlet, dvs. produksjonsanlegget/feltet. Systemet er således helt tilsvarende som for leteutgifter på norsk sokkel.»

## Høyesteretts syn

### Et spørsmål om leteutgiftene er «pådratt»/oppofret?

Innledningsvis slo Høyesterett fast at spørsmålet om leteutgifter kan fradragføres etter hvert som de påløper, eller om de må aktiveres på lete- og utvinningsrettigheten, reguleres av alminnelig norsk skatterett. Det avgjørende ville være hvordan vilkåret «pådratt» i skatteloven § 6–1 skulle forstås og anvendes. Bestemmelsens første punktum lyder:

«Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.»

Høyesterett la til grunn at for at en kostnad skal kunne anses «pådratt», må det foreligge en oppofrelse av en fordel. Det ble i denne forbindelse vist til Zimmer, Lærebok i skatterett, 7. utgave, side 182, om oppofrelsesvilkåret, og at en viktig side ved dette vilkåret er at en ren ombytting av verdier ikke innebærer oppofrelse og derfor ikke gir (direkte) fradragsrett.

### Signaturbonus – en anskaffelseskostnad

Når det gjaldt betalt signaturbonus, som ikke var et omstridt tema i saken, slo Høyesterett fast at det var klart at denne ikke kunne anses oppofret. Betalingen av signaturbonus ble antatt å tilsvare den ervervede lete- og utvinningsrettighetens verdi. For dennes vedkommende hadde det da kun funnet sted en ombytting av verdier, og ingen reduksjon i skattyters formuesstilling.

Staten hadde som allerede nevnt, anført at både signaturbonus (kontantvederlag) og de nedfelte leteforpliktelsene i PSA'en (naturalytelser), måtte anses å inngå som anskaffelseskostnad for lete- og utvinningsrettigheten. Dette utgjorde etter statens syn den samlede verdien som måtte ytes for å komme i posisjon som rettighetshaver, og at denne samlede verdien

minst svarte til verdien av andelen i den fremtidige oljeutvinningen.

### Leteutgifter er ikke påkostning og normalt ikke anskaffelseskostnad

Høyesterett delte ikke statens syn om at utgiftene til oppfyllelse av leteforpliktelsen også utgjorde en anskaffelseskostnad for rettigheten, og uttrykte at det var en forutsetning for at en forpliktelse skulle inngå som en del av vederlaget, at den aktuelle forpliktelsen da må gå ut på noe annet enn å utøve den virksomheten som erververen har tenkt å benytte det ervervede formuesgodet (lete- og utvinningsrettigheten) til. Høyesterett synes å modifisere denne forutsetningen noe, idet det senere uttales at en leteforpliktelse som klart går utover det som fremsto som en naturlig leteaktivitet for erververen da tillatelsen ble gitt, vil kunne anses som en del av vederlaget. Høyesterett utelukker således ikke at utøvelse av den naturlige virksomheten som følger av tillatelsen, likevel vil kunne representere et vederlag.

I tilfeller av leteaktivitet innenfor rammen av en PSA, hvor det forut for avtaleinngåelsen har vært en budprosess med størrelsen av signaturbonus og antall letebrønner som de viktigste budparameterne, fremstår det vel som relativt upraktisk at erververen på tidspunktet for ervervet av lete- og utvinningsrettigheten (tidspunktet for inngåelsen av den gjensidig bebyrdende PSA'en) blir stilt overfor en leteforpliktelse som klart skulle overgå det som for erververen på dette tidspunktet fremsto som naturlig.

Slik Høyesterett så det, ville ikke det forhold at erververen av lete- og utvinningsrettigheten mottar denne på vilkår om å utføre leteaktivitet, være et uttrykk for at tillatelsen hadde en høyere verdi enn den ville hatt om det ikke ble stilt slike vilkår. Dette måtte etter Høyesteretts syn være avgjørende for rekkevidden av vederlags-synspunktet i forhold til skatteloven § 6–1.

Når det gjaldt påkostningssynspunktet, kom Høyesterett til at verken utgifter til leting innenfor leteforpliktelsen eller utover denne, kunne betraktes som en påkostning på tillatelsen.

### Når inntreffer aktiveringsplikten?

Utgifter som relaterer seg til aktiviteter frem til det gjøres et drivverdig funn og det fremstår som sannsynlig at det blir utbygging, ville etter Høyesteretts syn

måtte anses oppofret og direkte fradragsberettiget. Etter dette tidspunkt vil imidlertid kostnader som påløper til ytterligere undersøkelser og utbygging skape varige verdier, og være aktiveringspliktige.

Høyesterett fant støtte for sitt synspunkt i skatteloven § 6–25 (FoU-regelen), som lyder:

«Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.»

Formålet med denne bestemmelsen er å oppstille en plikt til å aktivere kostnader til forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter når det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) side 73. Høyesterett viste til at departementet i nevnte proposisjon, på side 71, fremholdt at aktiveringsplikten inntreffer i tilknytning til «et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle». Videre at det «bare [er] utgifter som påløper etter at det anses sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet, som må aktiveres», og at den foretatte utgiftsføringen av tidligere kostnader ikke skal reverseres.

Det forholdet at Høyesterett løste saken ved å tolke skatteloven § 6–1 og «pådratt»-kriteriet, gjorde det ikke nødvendig å ta nærmere stilling til betydningen av petroleumsskatteforskriftens § 3; en regel som altså fastslår direkte fradragsrett for leteutgifter på norsk sokkel.

Høyesterett konkluderte altså med at ligningsvedtakene bygget på en uriktig tolkning av skatteloven § 6–1 første ledd, jf. sktl. § 6–25, og at vedtakene derfor måtte oppheves. Statens anke over lagmannsrettens dom ble dermed forkastet. Den rettsregelen Høyesterett ga anvisning på ved ligningsmyndighetenes fornyede vurdering, er at utgifter til leteaktiviteter er direkte fradragsberettigede, inntil det gjøres et drivverdig funn som det er sannsynlig blir bygd ut. Etter dette tidspunktet inntreffer aktiveringsplikten. Som nevnt tidligere, under punktet Tidligere rettsinstansers syn, la lagmannsretten til grunn at aktivering skal skje på det fremtidige driftsmidlet, dvs. produksjonsanlegget/feltet.