

patent- og varemerkelisensiering samt teknisk og administrativ tjenesteyting, i en enkelt transaksjon, som en «pakkeløsning», slik avtalen i er utformet i denne saken.

En metode basert på indirekte betaling kan være påkrevet på grunn av tjenestenes karakter, eksempelvis fordi de enkelte relevante enhetene ikke «lar seg kvantifisere annet enn på omtrentlig eller estimert basis» eller «der separat registrering og analyse av de relevante tjenesteaktiviteter for hver av de som nyter godt av vedkommende tjeneste, ville innebære administrativ innsats av et omfang som ville være uforholdsmessig relativt til vedkommende aktiviteter», jf OECD's retningslinjer pkt. 7.24. Det er situasjonen i vår sak.

Enkelte av tjenestetypene som omfattes av avtalen lar seg identifisere. Det har skattyter gjort, og det er fremlagt eksempler til ligningsmyndighetene. Men det lar seg vanskelig gjøre – i hvert fall ikke uten uforholdsmessige administrative kostnader – å kvantifisere omfanget. Skattyter har fremlagt estimater. Når man først godtar indirekte debitering av konserninterne tjenester, kan man ikke samtidig kreve en slik dokumentasjon som staten påstår.»

Total-dommen

Selv om det i utgangspunktet er tale om en kostnadsfordeling, der kostnadsbasen

og fordelingsnøkkelen står som sentrale temaer, har det i rettspraksis vært lagt til grunn at det også ut fra en konkret vurdering kan stilles krav om dokumentasjon for hvilken nytte mottakende selskap har av fellesfunksjonene. I Total-dommen er dette uttalt slik:

«Lagmannsretten er således enig med staten i at klare kontrollhensyn tilsier at TEPN må dokumentere – utover å vise til fordelingsnøkkelen – hvilken nytte/verdi GA-tjenestene har for selskapet. Lagmannsretten viser i denne sammenheng til Entreprisedommen, Borgarting lagmannsretts dom av 11. januar 2010 (LB-2009–34 075). Også denne saken gjaldt spørsmålet om et norsk oljeselskaps krav om fradrag for betaling av konserninterne tjenester. Om kravet til dokumentasjon fra skattyter uttales det her:

Hvilke krav som må stilles til dokumentasjon, vil måtte bero på en konkret vurdering av den situasjon som foreligger, ikke minst bakgrunnen for at det kan være behov for ytterligere opplysninger.»

Total-dommen er avsagt etter innføringen av ligningsloven § 4–12, men gjelder i hovedsak ligningen for årene forut for disse kravene. Denne anvisningen om konkret vurdering kan til en viss grad sammenlignes med å selge strikk i metervis:

det er vanskelig å vite i forkant hva som forventes og kreves.

Noen refleksjoner

Utgangspunktet for kostnadsbelastning for sentraliserte fellestjenester er den funksjonsfordelingen som konsernet har valgt. Funksjonsfordelingen bør dokumenteres, og det bør sikres at tjenesteavtaler mellom konsernselskapene er dekkende og ajourføres løpende i tråd med endringer i funksjonsfordelinger. Tjenesteavtalene bør tydeliggjøre hvorvidt og i hvilken grad funksjoner og fullmakter flyttes mellom selskapene, og hvilken risiko som skal påhvile hver av avtalepartene.

Prisingen av sentraliserte fellestjenester kan ta utgangspunkt i påløpte kostnader, eventuelt med et kostnadspåslag. Det er likevel behov for å teste belastningene opp mot den forventede nytten for datterselskapene, og å dokumentere at slike belastninger er konsistente med hva uavhengige parter måtte antas å akseptere.

Min observasjon er at denne vurderingen med fordel kan flyttes opp til styrenivå for det enkelte datterselskap. Styrebehandling vil kunne sikre nødvendig oppmerksomhet og tyngde bak beslutningene om å inngå og ajourføre konserninterne tjenesteavtaler, og kan bidra til å sikre mot ubehagelige overraskelser ved ligningsbehandlingen.

Opphør av petroleumsvirksomhet

Opphør av petroleumsvirksomhet reiser tilsvarende skattemessige problemstillinger som opphør av annen virksomhet. Det oppstår imidlertid særskilte spørsmål som følge av virksomhetens natur og særregler i petroleumsskatteloven.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Silje Jensen
Advokatfirmaet PwC



Advokat
Kjell Richard Manskow
Partner Advokatfirmaet PwC

I denne artikkelen vil vi fokusere på enkelte særskilte spørsmål som oppstår ved opphør av petroleumsvirksomhet. Med petroleumsvirksomhet mener vi virksomhet som er gjenstand for særskatt i henhold til petroleumsskatteloven § 5. Hovedfokus er opphør av hele virksomheten, dvs. at selskapet beslutter å legge ned all aktivitet og avvikles. Vi behandler imidlertid også enkelte spørsmål som oppstår ved delvis opphør.

Generelt om opphør av virksomhet

En beslutning om å legge ned et selskaps virksomhet vil normalt innebære at eiendeler selges og forpliktelser gjøres opp, enten stykkevis og delt eller ved samlet salg av hele virksomheten.

Skattemessig vil salg av eiendeler/hel virksomhet medføre at det foretas et gevinst-/tapsoppgjør. Gevinster og tap tidfestes i

henhold til de alminnelige skattereglene, jf. skatteloven §§ 14–2, 14–44 og 14–52.

Salg av eiendeler/hele virksomheten vil ikke i seg selv medføre at eventuelle gjenværende skatteposisjoner gjøres opp, f.eks. restbeløp på saldo og gevinst-tapskonto. Når selskapet avvikles, vil det imidlertid som hovedregel bli foretatt et oppgjør av gjenværende skatteposisjoner i avviklingsåret, jf. skatteloven § 14–48 (2), jf. (1).

Etter at virksomheten har opphørt, faller som utgangspunkt retten til å fradragføre drifts- og vedlikeholdskostnader knyttet til driftsmidler i den tidligere virksomheten bort. Videre bortfaller adgangen til å avskrive driftsmidler i den tidligere virksomheten.

Et viktig spørsmål i tilknytning til opphør av virksomhet er dermed fra hvilket tidspunkt virksomheten anses opphørt. Ved vurderingen av om det foreligger opphør av virksomhet er praksis knyttet til skatteloven § 14–7 relevant.¹

Det vil normalt ta noe tid å avvikle en virksomhet. Selskapet kan ha kontrakter som må avsluttes, dvs. arbeid eller leveranser som må fullføres. Det må også påregnes at det kan ta noe tid for selskapet å realisere eiendeler, samt foreta nedbemanninger.

En virksomhet anses som utgangspunkt ikke som opphørt for skatteformål mens den er under avvikling. Det er i retts- og ligningspraksis lagt til grunn at en «rimelig avviklingsperiode» må aksepteres. Spørsmålet om virksomheten er under avvikling, vurderes konkret fra sak til sak. Momenter i vurderingen vil være aktivitetsnivå, herunder antall ansatte, om det foreligger bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt mv.

Opphør av petroleumsvirksomhet Realisasjon av eiendeler/driftsmidler

Lisenser

Realisasjon av eiendeler, herunder hel virksomhet, utløser normalt realisasjonsbeskatning. Petroleumsskatteloven inneholder imidlertid en særregel som medfører at lisenser med tilhørende driftsmidler som hovedregel kan overføres skattefritt.



Artikkelen tar for seg enkelte særskilte spørsmål som oppstår ved opphør av petroleumsvirksomhet.

I henhold til petroleumsskatteloven § 10 kan overdragelse som nevnt i petroleumsskatteloven § 10–12² ikke skje uten at Finansdepartementet har samtykket i de skattemessige virkningene. Samtykke gis som utgangspunkt i form av enkeltvedtak basert på søknad fremsatt av skattyter. Finansdepartementet vil normalt kreve at en overdragelse blir gjennomført med skattemessig kontinuitet.

For å effektivisere prosessen knyttet til overdragelser av lisenser er det i forskrift av 1. juli 2009 nr. 956 (heretter «Forskriften») gitt regler som innebærer at det for nærmere angitte transaksjonstyper ikke kreves søknad og enkeltvedtak. Det foreligger imidlertid plikt til å sende inn nærmere angitt dokumentasjon. Anvendelse av Forskriften forutsetter at transaksjonen gjennomføres i henhold til de bestemmelsene som gjelder for den aktuelle transaksjonstypen. Dersom partene ønsker å gjennomføre transaksjonen på vilkår som fravi-

ker fra Forskriften, må partene gå veien om søknad og enkeltvedtak.

Finansdepartementet har ved flere anledninger gitt uttrykk for at det er for mange søknader, og at selskapene i større grad bør tilstrebe å finne løsninger som omfattes av Forskriften. Ved søknad og enkeltvedtak er det således risiko for at Finansdepartementet vil nekte samtykke eller fastsette vilkår i tråd med de prinsippene som Forskriften er bygget opp rundt. Finansdepartementet har opplyst at Forskriften er under revisjon, og vi kan håpe resultatet av dette vil foreligge i løpet av 2016. Vi antar at den reviderte Forskriften vil dekke flere transaksjonsformer og inneholde endrede vilkår som imøtekommer noen av de praktiske utfordringene som Forskriften i dag reiser, herunder utfordringer knyttet til kravene til ubetinget og endelig fastsatt kontantvederlag, jf. Forskriften § 3. Det gjenstår å se om revisjonen av Forskriften vil gjøre det (enda) vanskeligere å oppnå enkeltvedtak for transaksjoner som faller utenfor Forskriften.

Ved overdragelse av en enkelt lisens eller flere lisenser overtar kjøper selgers eventu-

¹ Skatteloven § 14-7 gjelder direkte tilbakeføring av underskudd ved opphør av virksomhet, og gjelder også for selskaper som er særskattepliktige i henhold til petroleumsskatteloven, jf. Ot. prp. nr. 1. (2004–2005) punkt 14.3.2.

² I henhold til petroleumsskatteloven § 10-12 kan overdragelse av tillatelse eller andel i tillatelse til petroleumsvirksomhet ikke skje uten samtykke fra Olje og energidepartementet.

elle grunnlag for skattemessige avskrivninger og friinntekt knyttet til investeringer på lisens(e). Øvrige skatteposisjoner som skattemessig underskudd og overskytende friinntekt beholdes av selgeren.³ Vederlaget er ikke skattepliktig for selger og ikke fradragsberettiget for kjøper.⁴

Overdras hel virksomhet, overtar kjøper selgers skattemessige verdier og øvrige skatteposisjoner knyttet til virksomheten.⁵ Partene kan imidlertid velge om underskudd og overskytende friinntekt skal overføres til kjøper.⁶ Selger kan således beholde og kreve skatteverdien av disse skatteposisjonene utbetalt ved opphør av virksomheten.⁷ Som utgangspunkt vil en selger gjerne kreve at kjøper betaler krone for krone for verdien av disse skatteposisjonene. Dersom det under due diligence er usikkerhet med hensyn til disse størrelsene, at det f.eks. foreligger varsel om endring fra Oljeskattekontoret, kan det oppstå diskusjoner rundt verdien. I et slikt tilfelle kan partene se seg tjent med en løsning hvor selger beholder disse skatteposisjonene.

§ 3b driftsmidler

Ved overdragelse av lisenser eller hel virksomhet følger investeringene som er gjort på lisensene med over til kjøper. Som nevnt ovenfor overtar kjøper selgers grunnlag for skattemessige avskrivninger og friinntekt.

Når et selskap vedtar å avvikle virksomheten, kan det imidlertid være aktuelt å tilbakelevere lisenser som selskapet ikke klarer å kvitte seg med gjennom salg.⁸ Det kan videre tenkes at det er foretatt investeringer på lisensen som tilbakeleveres. Det oppstår da spørsmål om hvilken effekt en slik tilbakelevering vil ha med hensyn til grunnlag for avskrivning og friinntekt.

Slik vi ser det, innebærer en tilbakelevering at investeringer som er foretatt på lisensen må anses som utrangerte. En tilbakelevering vil dermed medføre skattemessig realisasjon med hensyn til foretatte investeringer, jf. skatteloven § 9–2 (1) g). Så vidt oss bekjent skal Oljeskattenemnda ha lagt

tilsvarende synspunkt til grunn i et upublisert vedtak hvor en tidligere innsendt søknad om utbygging ble trukket tilbake.

I henhold til petroleumsskatteloven § 3 f) skal gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i § 3 b inntektsføres med minst 16 2/3 prosent pr. år. Tilsvarende er tap fradragsberettiget med inntil 16 2/3 prosent pr. år. Tap knyttet til § 3 b driftsmidler fradragsføres således som utgangspunkt over en periode på seks år.

Det følger videre av petroleumsskatteloven § 5 (5) at det ved realisasjon av § 3 driftsmiddel skal beregnes ny friinntekt som tas til inntekt eller fradrag ved beregning av særskatt.⁹ Når beregningsgrunnlaget er negativt (det foreligger tap) skal friinntekten fradragsføres i fire år fra og med realisasjonsåret.

Petroleumsskatteloven inneholder ingen generell regel som bestemmer at gjenværende tap og friinntekt knyttet til realiserede § 3 b driftsmidler skal kostnadsføres ved avvikling av selskapet. Skatteloven § 14–48 (2), jf. (1) gir videre ikke veiledning med hensyn til behandlingen av disse skatteposisjonene. Det oppstår da spørsmål om et særskattepliktig selskap kan fradragsføre gjenværende tap og friinntekt i avviklingsåret.

Vi er ikke kjent med at det foreligger publiserte avgjørelser som omhandler denne problemstillingen. Slik vi ser det bør løsningen være at selskapet kan fradragsføre gjenværende tap og friinntekt i avviklingsåret. Selskapet vil ellers enten måtte holdes i live i en periode på opptil seks år eller gi avkall på resterende fradrag. Dette vil etter vår oppfatning være lite rimelig, og heller ikke i samsvar med de hensynene som ligger bak opphørsrefusjonsordningen. Et selskap som legger opp til en effektiv avvikling av virksomheten, må kunne fradragsføre gjenværende tap og friinntekt, og medta disse i udekket underskudd og overskytende friinntekt som gir grunnlag for opphørsrefusjon. Som nevnt foreligger det imidlertid ikke noen autoritative rettskilder som behandler denne problemstillingen.

Opphørsrefusjon

I henhold til petroleumsskatteloven § 3 c) (4) kan skattyter ved opphør av virksomheten kreve utbetalt skatteverdien av udek-

ket underskudd. Det følger videre av petroleumsskatteloven § 5 (7) at skattyter ved opphør av særskattepliktig virksomhet kan kreve utbetalt skatteverdien av overskytende friinntekt.

Refusjonsordningen er ment å gi sikkerhet for den skattemessige verdien av fradragene, og ble innført for å tiltrekke nye aktører til norsk sokkel. Etter gjeldende regler fastsettes skatteverdien ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt¹⁰ med gjeldende satser på opphørstidspunktet. De varslede endringene av skattesatser i alminnelig inntekt i skattereformen, og mulige endringer i skattesatsen for særskatt, kan endre verdien av slike skatteposisjoner i fremtiden.

I forhold til tidspunkt for opphør vil utgangspunktet være det samme som for øvrig, virksomheten anses ikke som opphørt i avviklingsfasen og en rimelig avviklingsperiode må aksepteres. Selskaper som driver petroleumsvirksomhet vil ofte kunne ha behov for en lengre avviklingsfase enn tradisjonell landvirksomhet. Hva som er å anse som en «rimelig avviklingsperiode», bør etter vår oppfatning forstås deretter.

For selskaper som er i posisjon til å kreve opphørsrefusjon vil imidlertid spørsmålet om hvor tidlig en kan si at virksomheten er opphørt gjerne være av større interesse enn spørsmålet om hvor lang en avviklingsprosess kan være. Har selskapet kvittet seg med alle eiendeler og gjort opp alle forpliktelser, må en kunne legge til grunn at virksomheten er opphørt. Sistnevnte gjelder selv om selskapet som følge av salg av lisenser har rett på betinget vederlag gitt fremtidige hendelser/milepæler, f.eks. PUD eller produksjonsstart.

Borgarting lagmannsrett behandlet i 2008 en sak hvor spørsmålet var tidspunkt for opphør av petroleumsvirksomhet.¹¹ Chevron hadde solgt sin siste lisens (og da sitt siste aktivum) i 1996 til Statoil. Selskapet hadde etter 1996 ikke ansatte eller aktiva utenom bankinnskudd i Norge. Det hadde heller ikke søkt om nye konsesjoner eller foretatt andre investeringer. I samtykket etter petroleumsskatteloven § 10 var det satt som vilkår at Statoil først skulle betale kontantvederlaget når Stortinget godkjente PUD for hele etter deler av området, og at

3 Forskriften § 3 (6).

4 Forskriften § 3 (4).

5 Forskriften § 7 (1).

6 Forskriften § 7 (1).

7 Dersom det foreligger interessellesskap mellom partene, gjelder ikke Forskriften dersom selger beholder og krever utbetalt skatteverdien av fremførbart underskudd og friinntekt til fremføring, se Forskriften § 7 (4). En slik transaksjon krever søknad og enkeltvedtak.

8 Det er en forutsetning at selskapet er i posisjon til å kunne tilbakelevere, dvs. at selskapet ikke er forhindret fra å tilbakelevere i henhold til arbeidsprogrammet eller samarbeidsavtalen.

9 Grunnlaget for beregning er realisasjonsvederlag minus historisk kostpris multiplisert med en justeringsfaktor som er forholdet mellom gjenværende friinntektsperiode og samlet friinntektsperiode.

10 Gjelder tilsvarende for refusjon av skatteverdien av overskytende friinntekt, jf. petroleumsskatteloven § 5 (7).

11 Se Borgarting lagmannsrett LB-2006-156015 (Chevron).

beløpet skulle være skattefritt på Chevrons hånd. Statoil betalte vederlaget til Chevron i 2003.

Klagenemnda for oljeskatt anså Chevrons særskattepliktige virksomhet som opphørt i 2002. Tingretten og lagmannsretten stadfestet ligningen.

Lagmannsretten la til grunn at virksomhet i skattemessig forstand forutsetter at aktivitetene er egnet til å gi et skattepliktig overskudd, og at det drives en aktivitet for å oppnå dette. Lagmannsretten uttalte videre at det må aksepteres en avviklingsperiode, og at for oljeselskap måtte en slik avviklingsperiode være romslig fordi næringen er preget av langsiktighet. Det ble vist til at rettspraksis har innrømmet avviklingsperioder på tre år. I dette tilfellet hadde selskapet en avviklingsperiode fra 1996–2002. Spørsmålet som stod for retten var imidlertid om selskapet hadde opphørt i 2002 eller om det fremdeles var i virksomhet. Lengden på avviklingsperioden ble dermed ikke prøvd. Uten betydning for saken uttalte likevel retten at selskapets aktivitet synes å ha opphørt allerede i 1996.

I sin konklusjon la lagmannsretten avgjørende vekt på at overdragelsen av lisensen i 1996 innebar at selskapet solgte sitt siste driftsmiddel, og mente at denne transaksjonen tilsynelatende avsluttet selve virksomheten. Selskapets anførsler om at det ikke hadde intensjon om å avvikle selskapet, at man hadde en løpende vurdering av nye prosjekter og at man hadde en forventning om opptrapping av aktivitetene, ble ikke ansett for å være avgjørende.

Selskapets fordring mot Statoil ble heller ikke ansett å være til hinder for å anse virksomheten som opphørt. Et moment i den forbindelse var at vederlaget ikke skulle være skattepliktig for Chevron etter petroleumsskatteloven § 10.

Delvis avvikling

Mange oljeselskaper har som nevnt vært gjennom store nedbemanningsprosesser i senere tid. Slike prosesser ledsages ofte av kostnader knyttet til frivillige løsninger og såkalte «avgangspakker». En nedbemanning vil videre kunne føre til mindre aktivitet hos selskapet. Nedbemanning alene eller i kombinasjon med salg av lisenser kan for praktiske formål anses som en «delvis avvikling». Kostnader i slike sammenhenger reiser som utgangspunkt ingen særskilte skattemessige spørsmål. Selskapet

har fradragsrett etter ordinære bestemmelser, jf. skatteloven § 6–1.

Et relevant spørsmål i denne sammenheng er imidlertid om nedbemanningskostnader knyttet til personell som direkte (eller indirekte) forestår leteaktivitet kan kvalifisere som refusjonsberettigede etter petroleumsskatteloven § 3 (5). Etter vår oppfatning må dette besvares bekreftende. Velger et selskap å avvikle eller redusere sin leteaktivitet, må også nedbemanningskostnader som knytter seg til dette anses å oppfylle det alminnelige tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6–1, samt kvalifisere til refusjon etter petroleumsskatteloven § 3 (5).

Et vanskeligere spørsmål er om et selskap kan velge å fisjonere ut deler av sin aktivitet for deretter å avvikle (enten overdragende eller overtakende selskap) og i den forbindelse kreve utbetaling av opphørsrefusjon. En fisjon kan gjennomføres uten beskatning på både selskaps- og aksjonærnivå, jf. skatteloven § 11–4 og Forskriften § 8 (3).

De fleste selskapene som opererer på norsk sokkel, utøver sin aktivitet i ett selskap, og ikke i konsernstrukturer.¹² Årsaken er trolig dels de regulatoriske kravene til teknisk kompetanse og finansiell styrke som man finner i petroleumsløven (som i utgangspunktet må oppfylles av hver juridiske enhet), samt de begrensningene i adgangen til å yte konsernbidrag som gjelder for særskattepliktige selskaper, jf. skatteloven § 10–2 (2).

Av petroleumsskatteloven § 3 c) (3) og § 5 (6) følger at selskaper ved fusjon kan overføre udekket underskudd og overskytende friinntekt. Dette gjelder selv om det er sannsynlig at utnyttelse av underskuddet og friinntekten er det overveiende motivet for transaksjonen. Bestemmelsen går således foran regelen i skatteloven § 14–90 om bortfall av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner, jf. Ot.prp. nr. 86 (2000–2001) pkt. 4.4.3.¹³

Hvis man på særskattens område kan fisjonere for å utnytte en skatteposisjon, kan det anføres at man også skulle kunne foreta en fisjon for å utnytte en skatteposisjon (med påfølgende refusjon og likvidasjon). Fisjon med et formål som nevnt, er en transaksjon som etter sin art fremstår annerledes enn en fusjon hvor skatteposi-

sjoner utnyttes i en igangværende virksomhet, så det er usikkert hvor stor vekt «symmetribetraktninger» kan tillegges. Bestemmelsen om refusjon ved opphør ble innført i 2005, altså etter uttalelsen i forarbeidene nevnt over, og muligheten for å fisjonere et selskap hvor motivet er delvis avvikling, er ikke omtalt i forarbeidene til opphørsrefusjonsordningen.

Refusjonsordningen ble innført for å gi særskattepliktige selskaper full sikkerhet for verdien av underskudds- og friinntektsposisjonene. En fisjon kombinert med opphør av virksomhet muliggjør utnyttelse av skatteposisjonene på et tidligere tidspunkt enn det som ville vært tilfelle uten fisjonen. Av Forskriften § 7 (4) følger at overføring av hel virksomhet mellom parter med interessefellesskap faller utenfor Forskriften, dersom selgende part beholder skatteposisjonene og krever opphørsrefusjon. Det kan argumenteres for at lovgiver gjennom eksplisitt å sørge for at slike transaksjoner er gjenstand for søknad og samtykke, har signalisert at transaksjoner som tar sikte på å fremskynde utbetaling av opphørsrefusjon ikke nødvendigvis vil bli akseptert. Dette gjelder særlig når det foreligger et klart omgåelsesmotiv.

På denne bakgrunn kan det stilles spørsmål ved om omgåelse kan bli et tema hvor en fisjon gjennomføres og motivet er (delvis) avvikling for å kreve opphørsrefusjon.

I stedet for fisjon kan man vurdere en samlet overdragelse av virksomheten til et søster- eller datterselskap hvor det avtales at ubenyttede skatteposisjoner skal beholdes av selgende selskap, som deretter krever opphørsrefusjon. Som nevnt ovenfor vil en slik transaksjon ikke være omfattet av Forskriften. Utenom rene gjennomskjæringstilfeller kan man med litt velvilje håpe på Finansdepartementets samtykke.¹⁴

¹² Det finnes unntak, som ofte er resultat av ett eller flere oppkjøp.

¹³ Tilsvarende Bedrift, Selskap og Skatt (Fredrik Zimmer/BAHR) 6 utg. side 787.

¹⁴ Tilsvarende Bedrift, Selskap og Skatt (Fredrik Zimmer/BAHR) 6 utg. side 795.