

Sak 1999–082SKN:

Avtalebasererte utgifter knyttet til leteaktiviteter i petroleumsvirksomhet

Skatteklagenemnda tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter har behandlet en sak vedrørende skattemessig behandling av utgifter knyttet til **petroleumsvirksomhet**. Utgiftene stammer fra virksomhet utenfor virkeområdet til petroleumskatteloven¹.

I saken var det spørsmål om avskrivningstiden for en såkalt signaturbonus, samt hvorvidt utgifter til leteaktiviteter skulle aktiveres eller utgiftsføres direkte². Nemnda kom til at signaturbonusen skulle avskrives over hele den potensielle levetiden til lete- og utvinningsrettigheten. Nemnda kom videre til at leteutgiftene skulle aktiveres, med enkelte unntak.

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 (opera-

tørselskapene/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 funn³ 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 leteforpliktelsen 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. Leteperioden ble delt inn i to; en obligatorisk periode, og en tilleggsperiode operatørselskapene kunne velge å benytte seg av.

Signaturbonus

For skatteklagenemnda⁴ var det enighet om at signaturbonusen skulle aktiveres som anskaffelseskostnad for det immaterielle driftsmiddelet som PSA'en utgjorde. Det var også enighet om at det immaterielle driftsmiddelet var tidsbegrenset, og derfor skulle avskrives lineært, etter sktl. § 14–50. Uenigheten vedrørende signaturbonusen var over hvor mange år den tidsbegrensede rettigheten kunne sies å vare.

Skattyter anførte at det immaterielle driftsmiddelet kun kunne sies å vare til utløpet av den første, obligatoriske leteperioden. Muligheten for en forlengelse av leteperioden var betinget av at operatørselskapene utøvde sin opsjon på forlengelse, og kunne ikke regnes med så lenge opsjonen ikke var utøvd. Den senere utvinningsperioden var på sin side betinget av at det ble gjort kommersielle funn innenfor rettighetsområdet.

Skatteklagenemnda viste innledningsvis til at den tidligere overligningsnemnda ved SFS hadde behandlet spørsmålet om avskrivningstiden for signaturbonus i en

¹ Virkeområdet til petroleumskatteloven er begrenset til, i grove trekk, norsk kontinentalsokkel og norsk territorium, jf. petrsktl. § 1.

² Behandlingen etter IFRS av utgifter til leteaktivitet er behandlet bl.a. av Ståle Christensen og Mads Hermansen i to artikler i Revisjon og regnskap, nr. 6 og 7/07, med videre henvisninger.

³ Vurderingen av letebrønner, herunder om det er hydrokarboner til stede, kvaliteten og kostnadene ved utbygging og markedstilgang er svært komplekse vurderinger. Letebrønnene kan ikke uten videre deles inn i kun kategoriene «tørre» og «kommersielle». I denne artikkelen er det derimot foretatt en slik inndeling, for å få frem poengene i nemndas vedtak.

⁴ Ligningsnemndas vedtak er omtalt blant annet i Sentralskattekontoret for storbedrifters artikkel i Utv. 2008 s. 218 flg., pkt. 2.2.10. Ligningsnemndas vedtak ble i resultat fastholdt.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

lignende sak. I sak 2002–048OLN⁵ kom overligningsnemnda frem til at signaturbonusen skulle avskrives over både lete- og utvinningsperioden. Fra bemerkningene i sak 2002–048OLN siterte skatteklagenemnda blant annet følgende:

«Kontrakten er langsiktig, og regulerer rettigheter og plikter i både lete- og utvinningsperioden. Betalingen av signaturbonusen må etter nemndas syn anses å være en nødvendig forutsetning for inngåelsen av denne avtalen, og for dermed å kunne lete, men også for senere å kunne utvinne det som eventuelt blir funnet. Bonusens betegnelse – «signature bonus» – taler for at bonusen refererer seg til hele den perioden som den inngåtte avtalen gjelder for, og det omfatter også produksjonsperioden»

Skatteklagenemnda bemerket at tilsvarende vurderinger gjorde seg gjeldende også i foreliggende sak. Nemnda viste videre til Høyesteretts uttalelser i den såkalte Hafslund Nett-saken, Rt. 2008 s. 343 (Utv. 2008 s. 811) om hva som utgjør immaterielle driftsmidler. I Hafslund Nett knyttet Høyesterett det skattemessige begrepet immaterielle driftsmidler opp mot det regnskapsmessige, slik at immaterielle driftsmidler er identifiserbare eiendeler, som kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket. Slik skattyter fremla spørsmålet, skulle signaturbonusen være vederlag for eneretten til å lete i det aktuelle området. Nemnda pekte på at leteaktiviteten isolert sett kun ville føre til kostnader, og fant at avtalen var utformet slik at signaturbonusen var et vederlag først og fremst for eneretten til, og dermed kontrollen over, en forventet fremtidig utvinning. Vederlaget for PSA'en skulle derfor avskrives over både lete- og utvinningsperioden. I den grad det ikke ble noen utvinning, ville avskrivningen kunne forseres som et åpenbart verdifall på det immaterielle driftsmiddelet, jf. sktl. § 14–50.

Skatteklagenemnda måtte så fastslå lengden på lete- og utvinningsperioden. På grunn av avtalens utforming, der operatørselskapene hadde en opsjon på å forlenge leteperioden, var det ikke entydig hvor lang leteperioden ville være. Skattyter anførte at det måtte legges til grunn den formelle rettighetsperioden, fremfor å

vurdere i hvilken grad det var sannsynlig at leteperioden vil bli utvidet.

Skatteklagenemnda kom til at den kunne vurdere sannsynligheten for at leteperioden ville bli forlenget. Å fastslå avskrivningsperioden var en del av det faktum som måtte fastlegges ved ligningen av selskapet, og vurderingen var derfor hva som var det mest sannsynlige faktum, jf. ligningsloven § 8–1⁶. Etter en vurdering av den konkrete avtalen og det konkrete rettighetsområdet, kom nemnda frem til at det var mest sannsynlig at skattyter ville benytte seg av sin opsjon til å forlenge leteperioden.

Utgifter til leteaktivitetene

I foreliggende sak var det foretatt leting både innenfor og utenfor leteforpliktelsen etter PSA'en. Nemnda behandlet utgiftene til leting innenfor og utenfor hver for seg.

Regnskapsmessig var det vesentlige av de aktuelle utgiftene aktivert.

Utgifter til å oppfylle leteforpliktelsen

Skatteklagenemnda kom til at spørsmålet om direkte utgiftsføring eller ikke skulle vurderes etter sktl. § 6–1, nærmere bestemt om det forelå en «kostnad» for skattyter⁷. Nemnda pekte på at utgiftene ikke ville være oppofret hvis skattyter med tilstrekkelig grad av sikkerhet ville få påvirket fremtidige inntektsårs inntekt som følge av utgiften. Nemnda knyttet vurderingen av hvilken grad av sikkerhet som var tilstrekkelig for å kunne legge vekt på eventuelle fremtidige inntektsstrømmer, opp til om utgiften hadde tilknytning til et identifiserbart objekt, eller driftsmiddel, som skattyter hadde kontroll over. Nemnda la til grunn at en utgift som er en investering i fremtidig inntektsevne, og som har slik tilknytning til et driftsmiddel skattyter eier eller blir eier av at skattyter gjennom driftsmiddelet vil kontrollere de inntektene utgiftene tar sikte på å skape grunnlag for, skal behandles som en ervervskostnad eller påkostning på driftsmiddelet. I disse tilfellene vil det ikke foreligge noen oppofrelse etter sktl. § 6–1.

6 Nemnda viste også i denne sammenheng til Hafslund Nett-saken, der Høyesterett i avsnitt 51 behandlet ligningsloven § 8–1.

7 I teorien ofte omtalt som et vilkår om oppofrelse, se blant så fall foreligger bare en ombygging av formuesverdi, ingen oppofrelse.»

«[O]ppofrelse foreligger ikke hvis – og i den grad – skattyteren får vederlag i en eller annen form for utbetalingen. I så fall foreligger bare en ombygging av formuesverdi, ingen oppofrelse.»

Nemnda knyttet den konkrete vurderingen opp mot produksjonsdelingsavtalen, og pekte på at skattyter gjennom den hadde enerett over og full kontroll over alle eventuelle inntektsstrømmer fra rettighetsområdet, så lenge avtalen gjaldt. Nemnda fant at oppfyllelsen av leteforpliktelsen var nødvendig for å sikre videre kontroll over rettighetsområdet, og de potensielle inntektsstrømmene fra rettighetsområdet. Nemnda pekte også på at leteforpliktelsen var en del av anbudskonkurransen forut for inngåelsen av produksjonsdelingsavtalen, og knyttet dette opp mot ervervskostnaden for avtalen. Grunnet sammenhengen med ervervet av avtalen, kom nemnda til at også utgifter til tørre brønner innenfor leteforpliktelsen skulle aktiveres.

Skattyter hadde med styrke anført at leteaktivitetene utført som en del av leteforpliktelsen ikke kunne sees som en del av vederlaget for produksjonsdelingsavtalen, og at letingen ble gjort i skattyters egen interesse, ikke for å tilfredsstille krav og ønsker fra statsoljeselskapet. Nemnda delte ikke skattyters oppfatning og utlegning vedrørende leteforpliktelsen. Dels fremgikk det direkte av avtalen og prosessen forut for avtaleinngåelsen at leteforpliktelsen var et krav fra statsoljeselskapet. Dels hadde både statsoljeselskapet og skattyter en interesse i at det ble gjennomført leting, grunnet den delingen av produksjonen mellom operatørselskapene og statsoljeselskapene som var avtalt i produksjonsdelingsavtalen.

Skattyter hadde videre anført at vurderingen av aktivisering eller direkte utgiftsføring av leteutgiftene skulle foretas etter reglene om forskning og utvikling (FoU), nå sktl. § 6–25. Vurderingstemaet var da i hvilken grad det var sannsynliggjort at det ville bli et fysisk driftsmiddel på det aktuelle feltet og den aktuelle letebrønnen. Nemnda kom som sagt til at vurderingen skulle foretas etter sktl. § 6–1, og ikke etter reglene om FoU. Dette ble dels begrunnet med uttalelser fra Finansdepartementet som omtalte leteutgifter helt generelt⁸, dels

8 I Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) peker departementet uttrykkelig på at spørsmålet om direkte utgiftsføring utenfor virkeområdet til petroleumsskatteoven må avgjøres etter en konkret vurdering knyttet opp mot § 6–1. Skattyter hadde pekt på uttalelser fra departementet i Ot.prp. nr. 1 (1999–2000), der departementet tilsynelatende inntar det standpunkt at leteutgifter innen petroleumssektoren er omfattet av FoU-reglene. Nemnda forsto imidlertid den sistnevnte uttalelsen slik at de var knyttet til petroleumsvirksomhet innenfor virkeområdet til petroleumsskatteoven, og den særskilte reguleringen av leteutgifter i den tilhørende forskrift 30.04.1993 nr. 316 om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum § 3.

5 Blant annet omtalt i «Bedriftsbeskatning i praksis», 3. utg., Almvik m.fl. s. 774 flg.

Skatt Sentralskattekontoret for storbedrifter

med at de avtalebaserte forpliktelsene ikke falt inn under FoU-reglene.

Nemnda fant imidlertid grunn til å påpeke at også en vurdering etter reglene om FoU ville medføre aktivering, og ikke direkte utgiftsføring. Nemnda mente at vurderingen i forhold til FoU-bestemmelsen måtte foretas i forhold til det immaterielle driftsmiddelet, produksjonsdelingsavtalen, og det større prosjektet som var utvinning av petroleum fra rettighetsområdet, og ikke mot sannsynligheten for utviklingen av eventuelle fysiske driftsmidler knyttet til den enkelte letebrønn. Nemnda pekte også på at en utbygging av et felt innenfor rettighetsområdet ville føre til at det ble utviklet og bygget en mengde ulike fysiske driftsmidler. Skattyters tilnærming kunne derfor føre til store praktiske problemer, for det tilfelle at aktivering blir resultatet⁹.

Utgifter til leteaktiviteter utenfor leteforpliktelsen

Skattyter hadde også utgifter fra leteaktiviteter utover leteforpliktelsen. Nemnda viste til at også disse utgiftene måtte vurderes opp mot sktl. § 6–1, og hvorvidt det forelå en «kostnad». Slik produksjonsdelingsavtalen var lagt opp, ville alle områder innenfor leteområdet som ikke var definert og geografisk avgrenset som egne utbyggingsområder, ikke lenger blir omfattet av produksjonsdelingsavtalen ved leteperiodens slutt. Slike utbyggingsområder ble definert rundt kommersielle funn. Skattyters eneste mulighet til å sikre at de geografiske områdene forble en del av avtaleområdet var dermed å lete etter, og gjøre, kommersielle funn. I tillegg var kommersielle funn skattyters inntektspotensial for fremtidige inntektsår. Nemnda kom til at utgiftene fra leteaktivitetene utenfor leteforpliktelsen var å regne som en påkostning på PSA'en, og dermed skulle aktiveres. Også disse utgiftene ville så avskrives lineært, som signaturbonusen.

Nemnda kom til at reglene om FoU i sktl. § 6–25 heller ikke her kom til anvendelse. Nemnda viste til at en vurdering etter § 6–25 uansett ville gitt samme resultat, aktiveringsplikt. Den aktuelle leteaktiviteten kom i tid etter at det var gjort kommersielle funn innenfor rettighetsområdet, og nemnda anså blant annet på den bakgrunn sannsynligheten for funn svært høy.

⁹ Regnskapsmessig synes denne problemstillingen løst ved at hver letebrønn blir vurdert for seg, og aktivert inntil brønnen er evaluert. Ved utbygging av funn blir de aktiverte utgiftene knyttet til det aktuelle feltet avskrevet etter produksjonshetsmetoden.

Et særskilt spørsmål for leting utenfor leteforpliktelsen var behandlingen av utgifter til tørre brønner. Nemnda viste til at det etter sktl. § 14–40 er «varige» driftsmidler som kan saldoavskrives. Nemnda la til grunn at det samme også gjaldt for lineære avskrivninger etter sktl. § 14–50. Spørsmålet ble så når avskrivningen av påkostningen kunne påbegynnes. En mulighet var å starte avskrivningen umiddelbart, etter hvert som arbeidet pågikk, eller vente til påkostningen var «ferdig»¹⁰. Nemnda kom til at avskrivningene skulle påbegynnes når arbeidet var ferdig. Nemnda kom også frem til at letebrønner utenfor leteforpliktelsen som viste seg å være tørre, ikke kunne regnes som en påkostning, og derfor kunne utgiftsføres.¹¹

Spesielt om ligningspraksis

Skattyter anførte at det forelå en bindende ligningspraksis som ga grunnlag for direkte utgiftsføring av «leteutgifter». Det ble pekt på at det var tatt stilling til spørsmålet ved uttalelser fra overordnede myndigheter, og det ble pekt på den faktiske ligningen i en årrekke.

Nemnda delte ikke skattyters oppfatning om at spørsmålet om leteutgifter var vurdert av overordnede myndigheter i de uttalelsene som ble lagt frem. Nemnda viste så til at saken dermed skilte seg fra dommen om Skøyen Næringspark, inntatt i Rt. 2001 s. 1444 (Utv. 2001 s. 1474). I Skøyen Næringspark hadde Finansdepartementet gitt klare uttalelser om det aktuelle rettsspørsmålet. Nemnda kunne uansett ikke se at spørsmålet om behandlingen av leteutgifter var vurdert ut fra det faktum nemnda fant relevant i saken, nemlig PSA'en¹². Når det gjaldt den faktiske lig-

ningen, pekte nemnda på at ligningsmyndighetene tilsynelatende ikke hadde hatt tilgang til det relevante faktum de senere årene. For år lengre tilbake i tid var det uklart både hva skattyters påstand hadde vært, hvilken rettslig forståelse påstanden hadde bygget på, og hvilket faktum som var blitt presentert ved ligningen. Nemnda kom til at det ikke forelå en overveid, ensartet og fast ligningspraksis vedrørende de aktuelle spørsmålene, og det forelå dermed ingen ligningspraksis som bandt nemnda i forhold til resultatet.

Avsluttende kommentar

Med nemndas rettsoppfatning i foreliggende sak, at det skal foretas en konkret vurdering etter § 6–1, kan ikke dette vedtaket sies å gi svar på alle saker vedrørende utgifter til leteaktiviteter. Foreliggende sak var omfattende, og det konkrete faktum i saken er trukket inn flere steder i nemndas drøftelse.

Sett i forhold til de ulike regnskapsreglene på området¹³, minner nemndas løsning for utgiftene til leteforpliktelsen på Full Cost-metoden. For utgifter til leteaktiviteter utenfor leteforpliktelsen synes resultatet å bli ganske likt Successfull Effort-metoden.

Avgjørelsens resultat kan være retningsgivende også i andre saker der det rettslige grunnlaget for petroleumsvirksomheten er produksjonsdelingsavtaler. Disse avtalene er i sin grunnstruktur nokså like, med vilkår som er nokså likelydende. På den annen side er dette avtaler hvor vilkårene forhandles om og avtales for hvert rettighetsområde. Dette medfører at vilkårene varierer, også innenfor samme land og fra område til område.

Også for annen virksomhet der det benyttes særlige avtaler eller offentligrettslige konsesjoner, synes nemndas generelle lovtolkning å ha overføringsverdi. Det må foretas en konkret vurdering av spørsmålet om aktivering eller utgiftsføring, vurdert opp mot faktum i de konkrete sakene.

Søkmålsfristen på vedtaket er i skrivende stund ikke utløpt.

sene er også omtalt i en artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 2/2009 s. 61, under overskriften «Kostnader til infrastruktur, direkte fradrag eller aktivering.»

¹³ Jf. henvisningen til artiklene til Christensen og Hermansen, ovenfor under note 2.