

Finansdepartementet

Deres referanse 21/394
Deres dato 03.09.2021
Vår saksbehandler Ellen Bakken
Vår referanse 21-1977
Vår dato 02.12.2021

Innspill fra Norsk olje og gass til høringsnotat om omlegging av særskatten for petroleumsvirksomheten til en kontantstrømskatt

1. Innledning og sammendrag

1.1 Bakgrunn

Norsk olje og gass viser til høringsnotat datert 3. september 2021 fra Finansdepartementet med forslag til omlegging av særskatten i petroleumsskatteregimet til en kontantstrømskatt med virkning fra 2022 («**høringsnotatet**»). Høringsfristen er 3. desember 2021.

I dette høringsinnspillet gir vi vår vurdering av virkningene av departementets forslag og våre merknader. Punkt 2 nedenfor inneholder våre merknader til de økonomiske virkninger av høringsforslaget, mens vi i punkt 3 kommenterer hvorfor en omlegging til kontantstrømskatt bør inkludere grunnlaget for selskapsskatt i tillegg til særskattegrunnlaget. Deretter vil vi i punkt 4 kommentere hva vi mener er påkrevde endringer dersom kontantstrømskatten bare skal omfatte særskattegrunnlaget. Punkt 5 inneholder noen felles merknader uavhengig om kontantstrømskatten omfatter hele petroleumsskatten eller bare særskattegrunnlaget, herunder negativ terminkatt, adgang til pantsettelse av skattekrav, overføring av utvinningstillatelser etter petroleumsskatteloven § 10 og overgangsregler.

1.2 Sammendrag av hovedpunktene i høringsinnspillet fra Norsk olje og gass

Norsk olje og gass er overordnet positive til en omlegging til en kontantstrømbasert petroleumsskatt, men mener dette må omfatte hele petroleumsskatten og ikke bare særskatten. En omlegging av den samlede petroleumsskatten er den modellen som best sikrer en samfunnsøkonomisk optimal utnyttelse av fellesskapets ressurser og som samtidig motvirker skattemotiverte transaksjoner og handlinger.

Kontantstrømskatt bør omfatte hele petroleumsskatten og ikke bare særskattegrunnlaget

Finansdepartementets forslag medfører bare en delvis overgang til en kontantstrømbasert petroleumsskatt. Norsk olje og gass mener at hele petroleumsskatten bør legges om til en kontantstrømbasert skatt, ikke bare særskatten. En endring av hele petroleumsskatten til en kontantstrømbasert skatt vil sikre den nøytraliteten som departementet fremhever, både med hensyn til utnyttelse av de gjenværende petroleumssressursene og mellom petroleumsselskaper i ulike faser og skatteposisjon.

Nøytralitet er særlig viktig for en næring med svært høyt skattetrykk og hvor de skattemessige vurderingene får større betydning for de kommersielle vurderingene enn ellers. Det gjør at behovet for nøytrale regler er enda større for petroleumsnæringen enn for andre næringer. I tillegg vil et helhetlig kontantstrømbasert system gi et langt enklere skattesystem.

Ved å inkludere selskapsskatten, legges det til rette for bedre konkurranse og optimal utnytting av petroleumsressursene. Norsk olje og gass mener derfor at man bør holde fast på prinsippet om at petroleumsskatten behandles som ett samlet skattesystem slik det har vært siden 1975. Selskapsskattedelen av petroleumsskatten har lenge hatt viktige særregler som ikke gjelder for andre selskaper. Det er viktigere å likestille selskaper i og utenfor skatteposisjon innad i petroleumsskattesystemet enn at selskapsskattedelen skal være mest mulig lik den skatten andre næringer betaler. En likestilling mellom selskap i og utenfor skatteposisjon motvirker inngangsbarrierer og bidrar til et variert aktørbilde som er viktige forutsetninger for en effektiv konkurranse og optimal ressursutnyttelse på norsk kontinentalsokkel.

Petroleumssektoren står også i en særstilling knyttet til haleproduksjon og store fjerningskostnader. Dette har medført at man i flere ti-år har hatt særordninger for å sikre at staten dekker sin andel av kostnadene. Høringsforslaget vil ikke lenger gi selskapene full sikkerhet for at staten dekker sin andel av kostnadene i en opphørsfase. Det vil igjen kunne påvirke viktige beslutninger i lisensene med betydning for investeringer, haleproduksjon og tidspunkt for nedstengning. Tilsvarende vil rene leteselskaper få en betydelig økning i sine egenkapitalkrav som kan redusere både aktiviteten og antall aktører.

Finansdepartementet fremhever i høringsnotatet at petroleumsselskapene forvalter samfunnets felles ressurser, og at det er viktig at rammevilkårene utformes slik at det er størst mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger. Norsk olje og gass mener dette best sikres ved at kontantstrømskatten omfatter hele petroleumsskatten og ikke bare særskatten.

Samlet sett mener Norsk olje og gass at fordelene med å inkludere selskapsskatten i en omlegging til kontantstrømskatt for petroleumsselskapene klart overstiger eventuelle ulemper ved å behandle de to skattegrunnlagene under ett. Vi mener det er solide rettslige og økonomiske grunner til at kontantstrømskatten også må inkludere alminnelig inntekt knyttet til særskattepliktig petroleumsvirksomhet, og at det kan forsvares at selskapsskatten undergis en noe annen behandling sammenlignet med andre næringsaktører. Høringsforslaget medfører, slik Finansdepartementet har beregnet det, en betydelig skatteskjerpelse sammenlignet med dagens ordinære petroleumsskattesystem. Inkludering av selskapsskattedelen i kontantstrømskatten vil bare ha helt marginal påvirkning på den beregnede skatteskjerpelsen.

Nødvendige endringer forutsatt at kontantstrømskatten bare omfatter særskattegrunnlaget

Dersom en omlegging til kontantstrømskatt likevel ikke skal omfatte selskapsskattegrunnlaget, slik høringsnotatet legger opp til, er det nødvendig med flere endringer i det fremlagte forslaget. Av særlig betydning er det at selskapene blir sikret verdien av underskuddet i selskapskatten for å motvirke vridninger i viktige beslutninger knyttet til blant annet fjerning. Staten bør som ressurseier og skattekreditor ta sin effektive del av alle kostnadene som pådras for å utvinne petroleumsressursene på norsk sokkel.

Norsk olje og gass mener at den beste og enkleste løsningen for å sikre verdien av underskuddet, er å lovfeste en generell ordning med utbetaling av årlige underskudd, tilsvarende de midlertidige reglene som gjelder for inntektsårene 2020 og 2021. Dette er en enkel løsning som både skattemyndigheter og skattytere kjenner godt.

Dersom en generell utbetalingsordning ikke er aktuell, mener Norsk olje og gass at det må innføres en refusjonsordning for fjerningskostnader som sikrer at selskaper utenfor skatteposisjon får refundert skatteverdien av fjerningskostnader med en skatteverdi som til sammen utgjør 78 %.

Dersom det heller ikke er aktuelt å innføre ordninger for refusjon av skatteverdien av fjerningskostnader, må selskapene gis anledning til å tilbakeføre underskudd i selskapsskatten mot historiske inntekter for en ubegrenset tidsperiode ved opphør av virksomheten. At perioden må være ubegrenset skyldes de særegne forholdene for petroleumsnæringen. Petroleumsselskapene er pålagt omfattende nedstengnings- og fjerningsarbeider som normalt skjer over en periode på flere år etter at produksjonen fra feltet er avsluttet, og hvor lønnsomheten i de siste årene før produksjonsstopp typisk er marginal.

Norske olje og gass mener videre at dagens adgang til å overføre fremførbart underskudd i selskapsskatten i forbindelse med samlet overføring av petroleumsvirksomhet og fusjon bør beholdes.

Viktige endringer uavhengig av om kontantstrømskatten omfatter hele eller bare deler av petroleumsskatten

Norsk olje og gass mener at ordningen med utbetaling av negativ terminskatt for inntektsåret 2020 og 2021 bør innføres som en permanent ordning med virkning for både særskatt og selskapsskatt. Vi kan ikke se at ordningen medfører særlig økt risiko for staten. Et slikt tiltak vil derimot bidra til reduserte finansieringskostnader for selskaper utenfor skatteposisjon som igjen vil gi staten økte skatteinntekter.

Vi mener videre at selskapene bør gis anledning til å pantsette krav om refusjon av petroleumsskatt. Dette er spesielt viktig dersom det ikke innføres en ordning med negativ terminskatt, men bør innføres uansett. Ordningen medfører ingen ulemper for staten. For at ordningen skal bli effektiv og uten unødvendige kostnader, må skattebetalingsloven § 1-3 (2) oppheves.

Norsk olje og gass mener det er viktig å opprettholde en effektiv ordning for overføring av utvinningstillatelser som sikrer skattenøytrale transaksjoner til lavest mulig samfunnsøkonomisk kostnad, og hvor det ikke oppstår nye skatteincentiver eller disincentiver knyttet til overdragelser. Det betyr blant annet at avskrivningsgrunnlag i selskapsskatten per effektiv dato kan overføres med skattemessig kontinuitet. En viktig endring som bør gjennomføres for å redusere transaksjonskostnadene på norsk sokkel, er at betalinger fra garantist til selger som følge av et sekundært økonomisk fjerningsansvar skal behandles som etter-skatt betalinger. Dette vil medføre at garantibetalinger behandles skattemessig på lik linje som betalinger fra selger til rettighetshavergruppen.

Til slutt mener vi at historiske underskudd og ubenyttet friinntekt bør utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2021, og ikke 2022 slik det legges til grunn i høringsforslaget. Vi foreslår dessuten enkelte presiseringer i overgangsreglene for å sikre full fradragsverdi av allerede foretatte investeringer.

1.	Innledning og sammendrag.....	1
1.1	Bakgrunn.....	1
1.2	Sammendrag av hovedpunktene i høringsinnspillet fra Norsk olje og gass	1
2.	Vårt syn på de økonomiske virkningene av høringsforslaget.....	5
3.	Hvorfor kontantstrømskatten også må omfatte alminnelig selskapsskatt	6
3.1	Petroleumselskapene forvalter fellesskapets ressurser	6
3.2	Petroleumsskatten utgjør ett samlet skattesystem.....	7
3.3	Nøytralitet; Hensynet til god ressursforvaltning og konkurranse.....	9
3.4	Særlig om haleproduksjon og fjerning.....	11
3.5	Særlig om leting	12
3.6	Skattesystemet må være stabilt og konkurransedyktig.....	12
3.7	Inkluderingen av alminnelig selskapsskatt har liten provenyeffekt.....	12
3.8	Full omlegging til en kontantstrømskatt vil forenkle skattesystemet.....	12
3.9	Omlegging til en full kontantstrømskatt innebærer ikke statsstøtte.....	13
3.10	Oppsummering.....	13
4.	Påkrevde endringer dersom kontantstrømskatten ikke omfatter selskapsskatten	14
4.1	Underskudd	14
4.1.1	Innledning.....	14
4.1.2	Løpende utbetalinger av underskudd i selskapsskatten	15
4.1.3	Refusjon av fjerningskostnader	15
4.1.4	Sikre skatteverdien av letekostnader	17
4.1.5	Tilbakeføring av underskudd	18
4.1.6	Adgang til å overføre underskudd ved opphør av virksomhet.....	19
4.2	Finanskostnader	19
4.3	Samvirkning mellom ny særskatt og selskapsskatt	20
4.4	Todelingen av dagens selskapsskattegrunnlag.....	20
5.	Merknader uavhengig av om kontantstrømskatten inkluderer selskapsskatten eller ikke.....	21
5.1	Negativ terminkatt.....	21
5.2	Pantsetting av underskudd	21
5.3	Leie av produksjonsinnretning.....	22
5.4	Overføring av utvinningstillatelser mv. etter petroleumsskatteloven § 10	22
5.5	Overgangsregler.....	23
5.5.1	Utbetaling av historiske underskudd og ubenyttet friinntekt	23
5.5.2	Overgangsregler for valutatap og valutagevinster	24
5.5.3	Behandling av avskrivninger og friinntekt på investeringer foretatt før 2022	24

2. Vårt syn på de økonomiske virkningene av høringsforslaget

Høringsforslaget medfører en betydelig skatteskjerpelse i nominelle tall slik regjeringen redegjør for, ved at hele friinntekten faller bort. Investeringer som gir rett til friinntekt gir i dag (etter de ordinære reglene) et skattefradrag på 89,6 %, mens fradraget etter høringsforslaget blir 78 %.

I tillegg til skatteskjerpelsen på 11,6 prosentpoeng på investeringer som i dag gir rett til friinntekt, medfører høringsforslaget at selskapene mister rentefradraget i særskatten og at rentetillegget på fremføring av underskudd bortfaller. Videre vil selskapene ikke lenger være sikret å få nyttiggjort seg skattefradraget i selskapsskatten, hvilket medfører en mulig skatteskjerpelse på ytterligere 6,2 prosentpoeng for de selskapene som ikke får tilstrekkelig inntekter til å utligne underskuddet (typisk selskaper som har store kostnader til fjerning eller er i en oppstartfase mv.).

Den betydelige skatteskjerpelsen vil også medføre at de regnskapsmessige resultatene i petroleumsselskapene blir redusert.

Departementet har beregnet skatteskjerpelsen til å utgjøre om lag 7 mrd. kroner målt som nåverdi for investeringer som foretas i 2022. Norsk olje og gass vil påpeke at den beregnede provenyøkningen for staten er vesentlig høyere enn dette når man inkluderer fremtidige investeringer etter 2022. Forslaget vil påvirke alle fremtidige investeringer (med unntak av de som er omfattet av de midlertidige reglene), og det er overraskende at departementet i høringsnotatet bare beregner virkningen for ett års investeringer.

Finansdepartementets forslag medfører bare en delvis overgang til en kontantstrømbasert petroleumsskatt siden det bare er særskatten som foreslås endret. Norsk olje og gass mener hele petroleumsskatten må legges om til en kontantstrømbasert skatt, jf. nærmere omtale i punkt 3 nedenfor. En omlegging av hele petroleumsskatten til en kontantstrømbasert skatt vil sikre den nøytraliteten som departementet fremhever, både med hensyn til utnyttelse av de gjenværende petroleumssressursene og mellom petroleumsselskaper i ulike faser og skatteposisjon. Dette vil også føre til et enklere skattesystem, se punkt 3.8 under.

Norsk olje og gass vil videre påpeke at det er uheldig når Finansdepartementet i sammendraget av høringsnotatet gir inntrykk av at dagens petroleumsskattesystem medfører at petroleumsselskapene har insentiver til å investere i ulønnsomme prosjekter. Finansdepartementet viser i denne forbindelse til Klimarisikoutvalgets rapport NOU 2018:17. Finansdepartementet unnlater imidlertid å vise til det sentrale punktet i utvalgets vurdering av dagens petroleumsskattesystem. Blant annet basert på undersøkelser foretatt av Riksrevisjonen i 2015, konkluderer Klimarisikoutvalget med at dagens skattesystem ikke medfører at ulønnsomme prosjekter blir bygget ut, men at det i stedet er en fare for at prosjekter som i utgangspunktet er samfunnsøkonomiske lønnsomme likevel ikke blir bygget ut, jf. NOU 2018:17 pkt. 8.4.2:

«Det er mye som tyder på at selskapene benytter et høyere avkastningskrav enn staten ved prosjektvurderinger. Riksrevisjonen undersøkte i 2015 avkastningskrav og investeringsatferd på norsk sokkel. De rapporterte at selskapene gjennomgående har høyere realavkastningskrav enn staten (7 prosent før skatt for utbyggingsprosjekter på sokkelen), og at avkastningskravet ofte var høyere enn det kapitalverdimodellen tilsier. De beskriver også en utvikling der investeringer på norsk sokkel i større grad konkurrerer med prosjekter i utlandet, og at bare de bedriftsøkonomisk mest lønnsomme prosjektene blir realisert. En undersøkelse utført av Wood Mackenzie (2018), indikerer et avkastningskrav for oljeselskaper på 13–14 prosent for prosjekter typiske for norsk sokkel, se vedlegg 5 om petroleumssektoren for en nærmere omtale.

Dette trekker isolert sett i retning av lavere investeringer på sokkelen enn det som er samfunnsøkonomisk lønnsomt. Samtidig innebærer en høyere lønnsomhetsterskel større robusthet for endringer i inntekter lengre frem i tid for prosjekter som faktisk igangsettes, ettersom disse inntektene får relativt mindre vekt når avkastningskravet er høyt.»

Klimarisikoutvalgets vurderinger basert på Riksrevisjonens undersøkelser er helt i tråd med det næringen har formidlet i en rekke år. En omlegging til en kontantstrømbasert petroleumsskatt vil derfor kunne bidra til at en større andel av de samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringene blir realisert. En overgang til et kontantstrømbasert skattesystem (med refusjon av skatteverdien av eventuelle underskudd) medfører at man ikke trenger å ta stilling til hva som er en (teoretisk) riktig diskonteringsrente på skattefradragene som inngår i skattesystemet.

Effekten av høringsforslaget vil imidlertid variere for ulike petroleumsselskaper, avhengig av om de er i skatteposisjon, hva slags type aktivitet de driver, deres finansieringsmuligheter og -kostnader samt hvilket avkastningskrav selskapene benytter.

Et eksempel på slike forskjeller er investeringer i regulert gass infrastruktur. Den myndighetsfastsatte avkastningen for disse investeringene er lav og virksomheten har et lavere avkastningskrav enn bransjen for øvrig. Avkastningen for nye investeringer i regulert gassinfrastruktur ble i 2020 senket fra 7 % til 3,5 % reelt før skatt for såkalte I-investeringer¹, og nedsatt fra 7 % til 5,0 % for K-investeringer². Forslaget til skatteendringer vil isolert redusere nominell netto inntekt med 76 % for I-investeringer. Kombinasjonen av redusert avkastning og den nå foreslåtte omleggingen av særskatten vil i sum innebære at det økonomiske grunnlaget for nye I-investeringer i gassinfrastruktur vil bortfalle.

Vi ber om at regulert infrastruktur fortsatt sikres en rimelig avkastning etter skatt. Dette er tidskritisk, da en rekke viktige prosjekter innenfor gassinfrastruktur er planlagt besluttet i nær fremtid.

3. Hvorfor kontantstrømskatten også må omfatte alminnelig selskapsskatt

Norsk olje og gass mener omleggingen til en ren kontantstrømskatt for petroleumsselskapene er viktig for en optimal og samfunnsøkonomisk utnyttelse av ressursene på norsk sokkel, likebehandling av aktørene og nøytral behandling av inntekter og kostnader i petroleumsskattesystemet.

Dette forutsetter imidlertid at også selskapsskatten inkluderes i kontantstrømskatten.

Norsk olje og gass mener det er flere gode grunner som underbygger at petroleumsskattesystemet fortsatt må behandles som ett samlet skattesystem med regler som avviker fra det som gjelder for annen næringsvirksomhet på land, inklusive vannkraftbeskatningen.

Vi vil i dette punktet utdype hvorfor en kontantstrømskatt også må inkludere alminnelig inntekt knyttet til særskattepliktig petroleumsvirksomhet.

3.1 Petroleumsselskapene forvalter fellesskapets ressurser

En hovedbegrunnelse for det særskilte petroleumsskattesystemet er den ekstraordinære avkastningen som knytter seg til utvinning av petroleumssressursene på norsk sokkel. Skattesystemet må ses i sammenheng med at oljeselskapene vederlagsfritt får adgang til å utnytte en verdifull, begrenset ressurs. Beskatningen av petroleumsvirksomheten gir viktige bidrag til finansieringen av velferdssamfunnet gjennom en høy samlet skattesats på 78 %.

Petroleumsselskapene forvalter fellesskapets petroleumssressurser. Dette prinsippet ble vektlagt da petroleumsskatteloven ble innført i 1975 og er blitt trukket frem i en rekke senere lovendringer. I Ot.prp. nr. 26 (1974-75) punkt 3 uttaler departementet at:

¹ I-investeringer er nye investeringer i eksisterende infrastruktur

² K-investeringer er investeringer i ny infrastruktur

«Når man skal vurdere hvilken andel av produksjonsresultatet som bør tilflyte det offentlige, er det naturlig å ta utgangspunkt i at petroleumsproduksjon på kontinentalsokkelen er utnyttelse av naturressurser som er den norske stats eiendom. Både når det gjelder spørsmålet om utnyttning og disponering av disse ressursene og ved utformingen av et skatte- og avgiftssystem må en bygge på denne kjennsgjøring.»

Hensynet til forvaltning og utnyttning av fellesskapets ressurser tilsier at det er særlig viktig med et nøytralt petroleumsskattesystem som ikke påvirker selskapenes beslutninger. Det begrunner at staten tar en noe større risiko som ressurseier sammenlignet med posisjonen som skattekreditor i andre næringer ved at staten dekker skatteverdien på 78 % av kostnadene knyttet til petroleumsvirksomhet, uavhengig av om det enkelte petroleumsselskap går med overskudd eller ikke. Vi viser også til punktet under om nøytralitet.

I høringsnotatet viser departementet videre til at grunnrenteskatten for vannkraftproduksjon ble lagt om til en kontantstrømskatt fra og med inntektsåret 2021. Omleggingen omfatter grunnlaget for grunnrenteskatten, men ikke alminnelig inntekt fra vannkraftproduksjon.

Norsk olje og gass mener prinsipielt at skattesystemet bør være mest mulig nøytralt for alle skattytere. Nøytralitet er imidlertid særlig viktig for næringer med et svært høyt skatetrykk hvor de skattemessige vurderingene får større betydning for de kommersielle vurderingene enn ellers. Det gjør at behovet for nøytrale regler er enda større for petroleumsnæringen enn for andre næringer.

Norsk olje og gass registrerer også at skattesystemene for vannkraftproduksjon og petroleumsvirksomhet alltid har hatt vesentlige forskjeller og at mange av disse forskjellene også vil bestå etter høringsforslaget.

Det er uansett flere forhold som skiller vannkraftvirksomhet fra petroleumsvirksomhet. Et sentralt moment er at vannkraftressursene i Norge eies av private aktører, kommune- og fylkeskommuner og staten. Dette står i motsetning til petroleumsressursene på norsk sokkel, som fullt ut eies av den norske stat, jf. petroleumsløven § 1-1, og hvor utnyttelse av fellesskapets ressurser er helt sentralt.

En annen viktig forskjell er at vannkraften representerer en fornybar ressurs, hvor anleggene i prinsippet kan produsere evig med nødvendig vedlikehold og oppgraderinger. Fjerningskostnader pådras kun dersom kraftanlegget faktisk blir lagt ned.

For en ikke-fornybar petroleumsressurs er det på den annen side viktig at utvinningsgraden (reservoarutnyttelsen) blir så høy som mulig, og at utvinningen skjer etter en optimal uttaksprofil. I motsetning til vannkraftselskapene er det også gitt at petroleumsselskapene påføres betydelige kostnader til nedstengning og fjerning, se også punkt 3.4.

3.2 Petroleumsskatten utgjør ett samlet skattesystem

Fra introduksjonen av dagens petroleumsskattelov i 1975 har særskatt og alminnelig selskapsskatt blitt beregnet av samme grunnlag, med enkelte unntak (herunder at friinntekt kun gis i særskattegrunnlaget).

Dette gjenspeiles i at det blant annet er gitt særregler om at konsernbidrag kun omfatter selskapenes landinntekt, at det er etablert et eget sokkeldistrikt, at det er gitt regler om uttak av driftsmidler fra selskapenes sokkelinntekt samt etablert regler om stedbunden beskatning. Dette bygger på en grunntanke om at særskattepliktig virksomhet skattlegges isolert fra landskatteregimet, og skal vurderes under ett med en nominell skattesats på 78 %.

I vannkraftskatteregimet er det imidlertid fra implementeringen av kraftskattereformen i 1997 opprettholdt et klart skille mellom alminnelig inntekt og grunnrenteskatt. Dessuten legger vannkraftskattereglene til grunn en «ring fence» beskatning, dvs. at hvert enkelt kraftanlegg skattlegges isolert (men med en samordningsadgang fra 2007).

At petroleumsskatten vurderes som et samlet skattesystem er fremhevet av departementet i flere sammenhenger. Vi viser blant annet til brev av 9. februar 2018 fra Finansdepartementet til EFTA Surveillance Authority (ESA) vedrørende den såkalte leterefusjonssaken. Departementet skriver her blant annet:

«Since the introduction in 1975, the petroleum tax system has consisted of two interlinked elements - the ordinary corporate tax and the special tax. It is essential, however, to underline that these two elements in combination constitute the petroleum tax system. For instance, the total petroleum tax rate has been unchanged at 78 pct. since the general tax reform in 1992, despite several reductions in the ordinary tax rate. The total tax system is also relevant when evaluating the petroleum tax system's effect on the investment decisions.» (punkt 1)

[...]

“The petroleum tax system for the petroleum activity comprises both the ordinary corporate tax, currently at a rate of 23 pct., and the special tax, currently, at a rate of 55 pct. The two elements are interconnected and form a unity, i.e. the petroleum tax system laid down in the PT. This has been unchanged since the PTA was introduced in 1975, and the tax rate of 78 pct. has been unchanged from 1992. It is thus the Ministry's opinion that it is the PTA as a whole, and not the one element (the special tax rate element of 55 pct.) only, that compromises the reference system under the state aid rules. Further, the ordinary tax element in the petroleum tax system has always had special features that has not applied to the ordinary corporate taxation.” (punkt 6.1)

[...]

«Reference should also be made to the expert committee's considerations in NOU 2000:18. As noted in section 2 above, the expert committee considered the neutrality principle from the same point of reference as the Ministry argues here, i.e. the petroleum tax system with a total tax rate of 78 pct. In fact, the majority of the expert committee was of the opinion that non-neutralities in the ordinary corporate tax system should not be extended to the petroleum tax system, also with regard to the tax base of 23 pct. This further supports the fact that the petroleum tax system, with a total tax rate of 78 pct., constitutes a separate system of reference.» (punkt 6.2)

Vurderingen av petroleumsskatten som et samlet skattesystem ble også senest gjentatt av Finansdepartementet i brev datert 23. februar 2021 til ESA som svar på klagen fra MDG vedrørende de midlertidige reglene i petroleumsskatten. Finansdepartementet viser til brevet i leterefusjonssaken sitert over, og uttrykker at «*The main relevant factors pointed out in that letter have not changed*» (punkt 6).

Vi viser dessuten til at den formelle særskattesatsen er økt som en konsekvens av at selskapsskattesatsen er redusert fra 28 % til 22 % i løpet av de siste årene for å opprettholde en samlet formell skattesats på 78 %. I tillegg er friinntektsskattesatsen nedjustert for å utligne økningen i satsen for særskatt. Dette understreker tydelig at departementet og lovgiver har vurdert petroleumsskatten som ett samlet skattesystem.

Petroleumsskatteutvalget uttaler i NOU 2000:18 at normalavkastningen i petroleumsvirksomheten bør beskattes om lag på samme måte som i andre sektorer (punkt 9.3). Utvalget foreslo likevel blant annet regler i petroleumsskatteloven om framføring av underskudd med rente og overføring av skatteposisjoner ved opphør med betydning for begge skattegrunnlag. Dette er ordninger som ikke finnes i det alminnelige skattesystemet. Utvalget uttaler blant annet:

«I lys av at skatt på alminnelig inntekt også er en skatt på grunnrenten i sokkelvirksomheten, mener utvalgets flertall at særlige hensyn kan tas ved utformingen av den alminnelige skatten i denne sektoren. Hensynet til å utforme et godt skattesystem for petroleumsvirksomheten har vært avgjørende for flertallets anbefaling.» (punkt 9.5.5, også sitert i punkt 3.3 under)

Finansdepartementet viser også selv til at petroleumsskattesystemet anses som en samlet enhet ved beregningen av overføringene til Statens petroleumsfond utland.

Etter Norsk olje og gass sin vurdering er det ikke grunnlag for å bryte med prinsippet om full konsolidering av inntekter og kostnader tilknyttet petroleumsvirksomheten, dvs. at både inntekter og kostnader effektivt blir behandlet samlet med en skattesats på 78 %. Med tanke på den gjennomregulerte næringen som petroleumsvirksomheten utgjør, er det ingen avgjørende grunner for at selskapskatten må være mest mulig lik den skatten andre næringer betaler, slik departementet synes å legge til grunn i høringsnotatet når det gjelder omfanget av kontantstrømskatten. Samtidig gjør departementet ingen forsøk på en full likestilling, f. eks. ved å tillate full konsolidering med andre landinntekter som petroleumsselskapet måtte ha, eller ved bruk av konsernbidrag.

3.3 Nøytralitet; Hensynet til god ressursforvaltning og konkurranse

En sentral del av mandatet til petroleumsskatteutvalget (NOU 2000:18) var å vurdere om petroleumsskattesystemet bidrar til samfunnsøkonomisk optimal utnyttelse av ressursene på sokkelen, og om skattesystemet virker nøytralt i forhold til selskapenes beslutninger om leting, utbygging, drift og ilandføring.

Utvalget uttaler blant annet følgende i punkt 9.1 om utvalgets vurderinger og forslag til endringer:

«Utvalget har lagt avgjørende vekt på at petroleumsskattesystemet i størst mulig grad må motivere til effektiv ressursbruk. Skattesystemet kan påvirke forretningsmessige beslutninger på flere måter. Beslutninger om investeringer, leting, produksjonsforløp, hvor stor risiko man vil påta seg, og hvordan kapitalen finansieres er eksempler på beslutninger som i varierende grad kan påvirkes av skattesystemet. Målet er at skattesystemet i så liten grad som mulig påvirke forretningsmessige beslutninger. [...]

Et siktemål med utvalgets forslag er at investeringer i sokkelselskapet som er lønnsomme før skatt, også skal være lønnsomme etter skatt, og at investeringer som er ulønnsomme før skatt, også skal være ulønnsomme etter skatt. [...]

Et annet viktig siktemål ved utvalgets forslag er å redusere skattemessige inngangsbarrierer. Selskap som allerede har aktivitet på sokkelen, har fordel av å kunne føre utgifter og skattemessige fradrag mot løpende inntekt. Et selskap som ikke har skattbar inntekt, vil få skattedekning senere, og dette er en skattemessig ulempe.»

God konkurranse og et mangfold av selskaper er altså en viktig forutsetning for god ressursutnyttelse. Det ble blant annet fremhevet av petroleumsskatteutvalget at lete- og investeringsinsentiver avhenger av skatteposisjon.

Utvalget skriver blant annet i punkt 1.5.2.3 at:

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

Ved endringer i petroleumsskatteloven i 2002 og 2005 ble det i lys av utvalgets forslag innført regler om rentetillegg på underskudd, mulighet for overføring av underskudd og overskytende friinntekt ved samlet realisasjon av utvinningstillatelser og fusjon, samt regler om refusjon av letekostnader og opphørsrefusjon. Reglene ble innført for å senke inngangsbarrierene på norsk sokkel, og gi selskapene sikkerhet for realverdien av skattefradragene med en sats på 78 %, jf. Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005).

Systemendringene bygger på at staten skal ta en symmetrisk del av kostnader og inntekter uavhengig av om investeringen til slutt blir lønnsom eller ikke. Det er videre i felleskapets interesse at utnyttelsesgraden av feltene blir så høy som mulig, og at skattereglene ikke påvirker beslutningen om når produksjonen skal avsluttes.

Det er dessuten vektlagt av Finansdepartementet at skattesystemet skal virke nøytralt på selskapenes investeringsbeslutninger, dvs. at petroleumsskattereglene ikke er til hindrer for at samfunnsøkonomisk lønnsomme prosjekter blir gjennomført. Full nøytralitet i beskatningen medfører at det blir best mulig samsvar mellom bedriftsøkonomiske og samfunnsøkonomiske vurderinger når det gjelder investerings- og driftsbeslutninger.

Skattemessige inngangsbarrierer er videre vektlagt som et sentralt moment av petroleumsskatteutvalget, jf. NOU 2000:18, Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005). I NOU 2000:18 punkt 9.5.5 uttaler utvalgets flertall at:

«Utvalgets flertall mener at adgangen til underskuddsframføring med renter må gis både i grunnlaget for ordinær skatt og særskatt. Det er nødvendig for å skape tilstrekkelig investeringsinsentiver for nye selskaper ved å gi disse samme skattedekning og risikoavlastning som selskaper i skatteposisjon. Forslaget vil føre til skattemessig nøytralitet for alle aktører ved vurderingen av lønnsomhet og risiko i nye leteprospekter og utbygginger på sokkelen. Flertallets forslag vil innebære at reglene om framføring av underskudd i alminnelig inntekt er mer lempelige i sokkelvirksomheten enn i øvrig næringsvirksomhet i Norge. Etter flertallets vurdering er det imidlertid ikke et argument for å opprettholde landskattereglene på dette området også i sokkelvirksomheten. Den manglende likebehandlingen i landskattereglene er et problem som det ikke er nødvendig å beholde i sokkelvirksomheten, gitt at en følger utvalgets forslag om strengere inngjerding av alminnelig inntekt i utvinningsvirksomheten. I lys av at skatt på alminnelig inntekt også er en skatt på grunnrenten i sokkelvirksomheten, mener utvalgets flertall at særlige hensyn kan tas ved utformingen av den alminnelige skatten i denne sektoren. Hensynet til å utforme et godt skattesystem for petroleumsvirksomheten har vært avgjørende for flertallets anbefaling.»

Også i brevet til ESA (jf. punkt 3.2 over) er det understreket at petroleumsskattesystemet må utformes som et nøytralt skattesystem, også med virkning for selskapsskatten:

«Moreover, petroleum activity is characterised by high risk and high capital requirements. In addition, it normally takes several years from exploration starts to a potential discovery is made. If petroleum is found, it will take additional years before a field can be developed and production can begin. The very high marginal tax rate and the special features of the petroleum activity, imply that it is important that the tax system is neutral; i.e. that it does not distort the companies' decisions and that it makes investments equally profitable for all petroleum companies. (punkt 2.1)

[...]

“A neutral tax system will ensure that petroleum resources that are profitable to develop before tax, are profitable for companies after tax, and vice versa. A neutral tax system requires symmetrical treatment of costs and income, i.e. that all relevant costs can be deducted against the same tax rate as the income is taxed. This means that if income derived from petroleum activity is taxed at a rate of 78 pct., the state, through the tax system, should cover a corresponding share (78 pct.) of the costs incurred to earn this income. This applies to exploration costs as well as to other costs related to the petroleum activity.» (punkt 2.3)

[...]

“The expert committee [NOU 2000:18] recommended introducing the special measures in the petroleum tax system as a whole (i.e. both in relation to the ordinary corporate tax element and the special tax element). The committee argued that this was necessary to give the same investment incentives for all petroleum companies. When the committee considered the impact of the tax system on companies' investment decisions, they evaluated the effect of the petroleum tax system as a whole – not the Norwegian General tax act (GTA), or the corporate income tax (CIT) separately, cf. section 6.2 on the identification of the reference system.

The committee also considered arguments in favour of and against taxing the normal return from the petroleum sector through the ordinary tax element. They pointed out that the ordinary

taxation aims to tax all capital income, including the normal return, with the same effective tax rate in all sectors. In addition, it can be difficult to separate the normal return from the excess return. The committee also pointed out that there could be arguments for not taxing the normal return, for example if the state needs to attract (Norwegian and foreign) capital for investments on the NCS. However, the committee concluded that the strongest arguments were in favour of taxing the normal return and uphold two tax elements in the petroleum tax system.

Finally, the committee argued that non-neutralities in the ordinary corporate tax system should not be extended to the petroleum tax system. As the ordinary corporate tax element (today 23 pct.) in the petroleum activity is also a tax on the resource rent, the committee argued that special considerations should be made in the design of also this element of the petroleum tax on not only as regards the special tax element (today 55 pct.). The committee underlined that ensuring neutrality in the petroleum tax system was decisive for this recommendation.” (punkt 2.4)

[...]

«Reference should also be made to the expert committee’s considerations in NOU 2000:18. As noted in section 2 above, the expert committee considered the neutrality principle from the same point of reference as the Ministry argues here, i.e. the petroleum tax system with a total tax rate of 78 pct. In fact, the majority of the expert committee was of the opinion that non-neutralities in the ordinary corporate tax system should not be extended to the petroleum tax system, also with regard to the tax base of 23 pct. This further supports the fact that the petroleum tax system, with a total tax rate of 78 pct., constitutes a separate system of reference.» (punkt 6.2)

Høringsforslaget medfører at det oppstår negativ effekt for selskaper utenfor skatteposisjon og som ikke får tilstrekkelige inntekter til å dekke underskuddene. Dette har særlig betydning for rene leteselskaper og virksomheter i avslutningsfasen. Etter høringsforslaget er slike selskaper ikke lenger sikret en fradragsverdi på 78 % av underskudd. Sammenlignet med dagens system utgjør differansen effektivt 6,2 %. Utnyttingen av denne restverdien er avhengig av at selskapet senere kommer i skatteposisjon.

Ved innføring av en kontantstrømskatt er det da rimelig at staten som ressurseier og skatteinnkrever opptrer som en «stille deltaker», både når det gjelder alminnelig inntektsskatt og særskatt. Dette har blant annet stor betydning for selskapenes sikkerhet for fullt skattemessig fradrag i halefasen og for leting. Ved at kontantstrømskatten også omfatter selskapsskattegrunnlaget unngår man denne effekten.

Inkludering av selskapsskattegrunnlaget i kontantstrømskatten vil også avhjelpe noe av de negative effektene omleggingen vil ha for regulert infrastruktur, jf. punkt 2 ovenfor.

3.4 Særlig om haleproduksjon og fjerning

Haleproduksjon og fjerning reiser særlige problemstillinger knyttet til en periode med marginal lønnsomhet etterfulgt av en periode med store kostnader knyttet til nedstengning og fjerning av installasjoner.

Det er tidligere fremhevet at det er behov for særskilte skattetiltak for å sikre god verdiskapning og ressursutnyttelse også i denne siste fasen av utvinningsvirksomheten. Myndighetene har blant annet innført særskilte skatteregler for å hindre at feltene stenges ned før samfunnsøptimal utvinningsgrad er oppnådd, se omtalen i punkt 4.1.3 under.

Full omlegging til en kontantstrømskatt vil sikre at selskapene får utnyttet skatteverdien av fjerningskostnader med 78 %. Dette bidrar til redusert risiko for selskaper utenfor skatteposisjon, legger til rette for god konkurranse og reduserer finansieringskostnadene for selskapene.

3.5 Særlig om leting

I 2005 ble blant annet lete- og opphørsrefusjonsordningen innført for å stimulere til høyere leteaktivitet på norsk sokkel, jf. punkt 4.1.4 under. Sikring av fradragsverdien av letekostnader for selskaper utenfor skatteposisjon kan enkelt opprettholdes ved å innføre en full kontantstrømskatt.

3.6 Skattesystemet må være stabilt og konkurransedyktig

Petroleumsnæringen er global, og aktiviteter på norsk sokkel konkurrerer med tilsvarende aktiviteter i andre deler av verden. Et stabilt og konkurransedyktig skattesystem er en viktig forutsetning for å sikre et mangfold av selskaper på norsk sokkel som igjen er viktig for en optimal ressursutnyttelse. Kjennetegn ved næringen de siste tiårene har vært fleksibilitet, innovasjons- og omstillingsevne, jf. Prop. 80 S (2017-2018). I punkt 2.2.7 skriver departementet at:

«For at denne ressursforvaltningsmodellen skal fungere, er det viktig at oljeselskapene i størst mulig grad har egeninteresse av å ta de beslutninger som er best for staten som ressurseier. Dette har føringer på hele reguleringen av næringen, inklusive utformingen av skatte- og avgiftssystemet og øvrig regulering. Det er også avgjørende at rettighetshaverne både har kompetanse og vilje til å gjennomføre alle lønnsomme tiltak på en effektiv og sikker måte. Et mangfold av oljeselskaper med ulike forretningsmessig strategi legger best til rette for at flest mulig av de forretningsmulighetene som er på norsk sokkel utnyttes.

Den norske modellen er utformet slik at selskapene skal konkurrere når det er bra for ressursforvaltningen og samarbeide når det er optimalt. Konkurransen bidrar til å skape innovative løsninger og fremmer effektivitet, mens samarbeid blant annet bidrar til erfaringsoverføring og kvalitetskontroll og gir de beste utbyggings- og transportløsningene på sokkelen som helhet.»

For å tiltrekke kapital til norsk petroleumsindustri, er det sentralt at investorene står ovenfor stabile rammevilkår. Et viktig virkemiddel er å videreføre prinsippet om at skatteverdien av kostnader er sikret med 78 %, tilsvarende skattesatsen på netto petroleumsinntekt.

3.7 Inkluderingen av alminnelig selskapsskatt har liten provenyeffekt

Departementet mener forslaget øker selskapenes andel av investeringskostnader etter skatt fra om lag 12 % til 22,3 %. Dersom også alminnelig selskapsskatt inkluderes i kontantstrømskatten, betyr det at selskapenes andel av investeringskostnader etter skatt økes fra 12 % til 22 %, basert på samme forutsetninger som i departementets beregninger. En inkludering av selskapsskatten i kontantstrømskatten betyr således at statens andel av investeringskostnadene bare øker med 0,3 prosentpoeng.

Norsk olje og gass mener at den negative provenyvirkningen for staten ved å inkludere selskapsskatten i en kontantstrømskatt må vurderes mot fordelene ved å sikre et nøytralt petroleumsskattesystem som kan tiltrekke seg kapital og investeringer i årene som kommer. Vi mener provenyvirkningen ved å innta selskapsskatten i kontantstrømskatten er liten sammenlignet med effektene av å opprettholde en optimal ressursutnyttelse, en effektiv konkurranse mellom aktørene og sikre at norsk sokkel fortsatt skal være attraktiv for eksisterende og nye selskaper. Omlegging til en full kontantstrømskatt vil derfor på sikt gi økte skatteinntekter for staten som trolig langt vil overgå det offentlige kostnad ved at statens andel av investeringskostnadene i nåverdi økes med 0,3 prosentpoeng.

3.8 Full omlegging til en kontantstrømskatt vil forenkle skattesystemet

Ved å inkludere selskapsskatten i kontantstrømskatten fjernes forskjellen mellom den skattemessige behandlingen av investeringskostnader og driftskostnader. Det vil heller ikke være behov for innføring av sekvensielle skatter og teknisk justering av særskattesats.

Inkludering av selskapsskatten i kontantstrømskatten vil også forenkle reglene i petroleumsskatteloven § 10 om overføring av utvinningstillatelser, se punkt 5.4 under. En kontantstrømskatt som også omfatter selskapsskattegrunnlaget, sammen med mulighet til å pantsette skattekravet, vil bidra til å redusere garantikostnadene for fjerning som ofte oppstår ved overdragelse av utvinningstillatelser, se punkt 4.1 og 5.1 og 5.2 under. Kostnadsreduksjoner vil være av felles interesse for både selskapene og staten.

3.9 Omlegging til en full kontantstrømskatt innebærer ikke statsstøtte

Norsk olje og gass mener Norges forpliktelser etter EØS-avtalen ikke er til hinder for å introdusere en kontantstrømskatt for petroleumsselskapene som også omfatter selskapsskatten. Vi viser særlig til ESAs vedtak i leterefusjonssaken (Decision 018/19/COL, datert 20. mars 2019), der ESA vurderte om leterefusjonsordningen innebærer ulovlig statsstøtte etter EØS-avtalen.

ESA legger til grunn at selskapsskatt og særskatt ilagt etter petroleumsskatteloven § 3 og § 5, jf. § 1, samlet sett utgjør referansesystemet for vurderingen av om leterefusjonsordningen er selektiv i statsstøttesammenheng, og viser til tidligere statsstøttesaker der dette standpunktet er lagt til grunn. I vurderingen av referansesystemet uttaler ESA blant annet:

«Direct taxation falls within the competence of the EFTA States. They alone have the competence to devise the systems of corporate taxation, which they consider the best suited to the needs of their national economic circumstances. Therefore, even if Norway has decided to base the petroleum tax system partly on the general corporate income tax principles, this does not mean that the reference system should include the general corporate income tax and all business sectors that are subject to it. The Authority reiterates that “the EEA States are free to decide on the economic policy which they consider most appropriate and, in particular, to spread the tax burden as they see fit across the various sectors of the economy [...] in accordance with EEA law”.» (avsnitt 91)

I vedtaket konkluderer ESA med at ordningen med leterefusjon ikke er selektiv, og at reglene ikke er diskriminerende for petroleumsselskaper som er i eller utenfor skatteposisjon.

Videre, for det tilfelle at leterefusjonsordningen likevel skulle bli vurdert som selektiv, mener ESA at ordningen uansett kan forsvares som en naturlig del av referansesystemet:

«Tax neutrality is an objective inherent in the petroleum tax system. Therefore, even if the measure would be found to be prima facie selective, the measure would be justified as it seeks to establish tax neutrality, and stems from the nature and general scheme of the petroleum tax system of which it forms part.» (avsnitt 123)

Vi mener derfor at statsstøttereglene ikke er til hinder for at omleggingen til en kontantstrømskatt omfatter selskapsskattegrunnlaget i tillegg til særskatten. En kontantstrømskatt som også omfatter selskapsskatten kan forsvares ut fra hensynet til nøytralitet og likestilling av petroleumsselskaper som er i og utenfor skatteposisjon. Staten står dessuten fritt til å optimalisere beskatningen av felleskapets ressurser, gitt at de relevante aktørene er underlagt like rammevilkår.

Norsk olje og gass mener det ikke er risiko for at omlegging til en full kontaktstrømskatt vil utløse spørsmål om ulovlig statsstøtte.

3.10 Oppsummering

Samlet sett mener Norsk olje og gass at fordelene med å inkludere selskapsskatten i en omlegging til kontantstrømskatt for petroleumsselskapene klart overstiger eventuelle ulemper ved å behandle de to skattegrunnlagene under ett. Vi mener det er solide rettslige og økonomiske grunner til at kontantstrømskatten

også må inkludere alminnelig inntekt knyttet til særskattepliktig petroleumsvirksomhet, og at det kan forsvares at selskapsskatten undergis en noe annen behandling sammenlignet med andre næringsaktører.

4. Påkrevde endringer dersom kontantstrømskatten ikke omfatter selskapsskatten

4.1 Underskudd

4.1.1 Innledning

I høringsnotatet foreslår departementet å avvikle ordningene med rentetillegg av underskudd, leterefusjon og opphørsrefusjon. Dessuten foreslår departementet at særreglene i petroleumsatteloven ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon oppheves.

Departementet foreslår videre at underskudd i beregnet alminnelig inntekt i sokkeldistriktet skal fradragsføres som null i særskatten dette året, og at det beregnede underskuddet i selskapsskatten fremføres til senere inntektsår uten rentekompensasjon.

Etter departementets forslag kan selskapene årlig kreve utbetalt skatteverdien av underskudd i særskatten, uavhengig av hva slags fradragsberettigede kostnader underskuddet skriver seg fra. Det betyr at både letekostander og investeringskostnader mv. kan kreves refundert fra staten for selskaper uten tilstrekkelige særskattepliktige inntekter. Norsk olje og gass støtter dette forslaget, men viser til at utbetaling av skatteverdien av underskudd er en forutsetning for en velfungerende kontantstrømskatt. En utbetalingsordning er avgjørende for å unngå videre diskusjoner om verdsetting av fremtidige fradrag.

Høringsforslaget sikrer imidlertid kun løpende utbetaling av 71,8 % av kostnadene, mens selskapene risikerer (endelig) tap av differansen på 6,2 % sammenlignet med dagens system med bruk av en samlet skattesats på 78 %.

I høringsnotatet punkt 4.6 skriver departementet:

«Når dette underskuddet ev. benyttes i senere inntektsår, vil det redusere beregnet selskapsskatt og dermed øke særskatten dette året. Det skjer dermed en separat fremføring av underskudd i beregnet selskapsskatt uavhengig av om selskapet kan benytte dette underskuddet mot positivt skattegrunnlag fra landvirksomhet i det aktuelle året. For selskap med positivt selskapsskattegrunnlag fra landvirksomhet det aktuelle året innebærer imidlertid løsningen en begrenset nåverdifordel. Det skyldes at selskapet kan føre underskuddet på sokkelen mot landinntekten det aktuelle året, mens dette først tas hensyn til i beregningen av særskatten i det året beregnet selskapsskattegrunnlag på sokkelen er positivt.»

Det er imidlertid sjelden at et petroleumsselskap i underskuddsposisjon har tilstrekkelig landinntekt til å utligne selskapsskatteunderskuddet. Et selskap som har avsluttet virksomheten på norsk sokkel med et fremførbart underskudd i selskapsskatten, kan derfor etter høringsforslaget normalt bare utnytte underskuddet gjennom oppstart av landvirksomhet eller ved fisjon og fusjon etter de alminnelige skattereglene.

Norsk olje og gass mener at selskapene må sikres skatteverdien av selskapsskatten ved å inkludere denne i kontantstrømskatten, jf. punkt 3 over.

Under forutsetning av at departementet opprettholder forslaget om at omleggingen til en kontantstrømskatt bare skal omfatte særskattegrunnlaget, er det viktig å finne alternative løsninger som sikrer verdien av underskudd i selskapsskatten.

Den beste og enkleste løsningen er at underskudd i selskapsskatten utbetales løpende for selskap i underskuddsposisjon, se punkt 4.1.2 under.

Dersom dette ikke er aktuelt, må det i det minste innføres ordninger som sikrer skatteverdien av fjernings- og letetekostnader, se punkt 4.1.3 og 4.1.4. For å sikre eventuelle gjenværende underskudd i selskapsskatten, må det i tillegg gis regler om utvidet tilbakeføringsrett eller refusjon av gjestående underskudd ved opphør. Det må også gis anledning til å overføre underskuddet ved samlet realisasjon, se punkt 4.1.5 og 4.1.6 under. Vi viser også til punkt 5.1, 5.2 og 5.4.

4.1.2 Løpende utbetalinger av underskudd i selskapsskatten

Dersom det ikke er aktuelt å innføre en full kontantstrømskatt (jf. punkt 3), mener Norsk olje og gass at det må innføres en løpende og generell utbetalingsordning for underskudd i selskapsskatten. Dette vil sammen med en kontantstrømskatt i særskatten tilsvare det som gjelder for 2020 og 2021 etter de midlertidige reglene i petroleumsskatten. En slik modell medfører likebehandling av aktører i og utenfor skatteposisjon, og forhindrer dermed noen av de uønskede tilpasningene som høringsforslaget ellers kan medføre.

Utbetalingsordningen må da omfatte alle skattemessige kostnader og fradrag i selskapsskatten, inklusive avskrivninger.

4.1.3 Refusjon av fjerningskostnader

I høringsnotatet punkt 4.8.1 foreslår departementet ingen særregler om skattemessig behandling av kostnader tilknyttet nedstengning og fjerning.

Norsk olje og gass mener det er viktig at selskapene er sikret full fradragsverdi for fjerningskostnader. Oljeindustrien står i en særstilling sammenlignet med andre næringsdrivende. Olje og gass er en ikke fornybar naturressurs, og fjerningskostnader pådras hovedsakelig når produksjonen på det enkelte felt er avsluttet og inntektene har opphørt. Selskapene kan ikke unngå disse kostnadene som er knyttet til pålegg etter petroleumsløven. Med mindre selskapet har inntekter fra andre felt, vil ikke staten dekke sin andel av fjerningskostnadene på 78 %.

I følge Oljedirektoratets ressursrapport som sist ga en vurdering av disponeringskostnadene på norsk sokkel (2017 punkt 5), varierer nedstengnings- og disponeringskostnadene for allerede nedstengte felt mellom tre og 15 prosent av de totale kostnadene (gjennomsnitt åtte prosent). De totale kostnadene for felt der produksjonen var avsluttet per årsslutt 2016 var 428 milliarder 2016-kroner.

Vi viser her til at krav til fjerning er noe selskapene forplikter seg til ved tildeling av utvinningstillatelser, og er dermed en nødvendig kostnad som direkte knytter seg til petroleumsvirksomheten. Det er derfor rimelig at staten effektivt bærer sin andel på 78 % av disse kostnadene. For å oppnå nøytrale og samfunnsøkonomiske optimale betingelser for selskapene, er det således nødvendig at fradrag for fjerningskostnadene fullt ut er sikret gjennom skattesystemet.

Norsk olje og gass viser til at petroleumsskatteutvalget bemerket at den tidligere fjerningstilskuddsloven blant annet var begrunnet ut fra et formål om å unngå en klar reell forskjellsbehandling mellom selskapene, ved at en rekke selskaper ikke vil være sikret fullt fradrag for fjerningsutgifter uten særskilte tiltak. Dessuten vil skattemessige ordninger redusere vridninger ved at selskapene ikke avslutter produksjonen tidligere enn det som er samfunnsøkonomisk lønnsomt eller unnlater å bygge ut satellittfelt (NOU 2000:18 punkt 6.6.4).

Fjerningstilskuddsloven ble i 2003 erstattet med særregler om fremføring av underskudd knyttet til fjerning mv. I forarbeidene uttaler departementet blant annet (Ot. prp. nr. 92 (2002-2003) punkt 1.6.2.3):

«Fjerningsutgifter skiller seg imidlertid fra andre driftsutgifter ved at de kan utgjøre svært betydelige beløp som først kommer til fradrag skattemessig i en sen fase av virksomheten. For å øke sikkerheten for å få effektivt skattemessig fradrag for slike utgifter, foreslår departementet

derfor at det gis en særregel for udekket underskudd som skriver seg fra fjerningsutgifter. Det foreslås at et selskap som ved opphør av særskattepliktig virksomhet på norsk sokkel har et udekket underskudd som skriver seg fra fjerningsutgifter, skal få utbetalt fra staten et beløp som svarer til skatteverdien av nevnte underskudd. En slik utbetalingsordning vil i motsetning til en utvidet omligningsadgang, være fordelaktig også for selskaper som ikke har hatt tilstrekkelige overskudd i tidligere år til å få dekket fjerningsutgiftene.»

Videre heter det i punkt 3 at:

«En ordinær skattemessig behandling [som erstatning for fjerningstilskuddsloven] av fjerningsutgiftene antas imidlertid å føre til mer nøytrale beslutninger for selskapene, jf. Punkt 1.6.1. Dette vil kunne gi høyere samlet verdiskapning og derved økte inntekter for staten.»

Når det gjelder nøytralitet, uttaler departementet i punkt 1.6.1:

«Videre kan selskapene ha incentiver til å avslutte produksjonen tidligere eller for øvrig påvirke produksjonsperioden, fordi den effektive skatteprosenten i en bestemt bruksperiode er mer gunstig enn en annen.

Fjerningstilskuddsloven kan også gi incentiver eller disinsentiver til overdragelser av utvinningstillatelser.»

Særordningen med sikring av fjerningskostnader ble etter få år avløst av generelle tiltak for å sikre underskudd. I St.meld. nr. 2 (2003-2004) punkt 5.3 uttaler departementet blant annet:

«I forbindelse med St. meld. nr. 38 (2001-2002), jf. Innst. S. nr. 87 (2002-2003), uttrykte et flertall i Energi- og miljøkomiteen at så vel «haleproduksjon» som utnyttelse av mindre felt vil kreve justeringer av rammebetingelsene, blant annet vurdering av skattetilpasninger. Stortinget behandlet sist vår et forslag som ba Regjeringen om å fremme forslag om petroleumsbeskatning så raskt som mulig etter at oljeindustriens skattearbeid var kjent, jf. Dokument nr. 8:79 (2002-2003) og Innst. S. nr. 198 (2002-2003). Som omtalt i brev til Stortingets finanskomite av 26. mars 2003 kommer Regjeringen nå tilbake med en vurdering av oljeindustriens forslag.»

I lys av dette ble det innført ordninger hvor blant annet underskudd i begge skattegrunnlag kan overføres ved samlet realisasjon og at staten utbetaler skattemessig verdi av underskudd og overskytende friinntekt ved opphør av virksomhet. Selskapene har da sikkerhet for å få 78 % skattedekning av kostnader også i fjerningsfasen dersom selskapet ikke har særskattepliktig inntekt. Eksisterende og nye aktører får dermed fullt skattefradrag for alle relevante kostnader, og alle aktører behandles likt skattemessig.

De samme argumentene og hensynene som begrunnet dagens særregler og tidligere ordninger for å sikre fradrag for skatteverdien av fjerningskostnader er fortsatt gjeldende.

En effekt av forslaget i høringsnotatet er at petroleumsselskapene ikke lenger har full sikkerhet for at fjerningskostnadene blir dekket gjennom skattesystemet med en samlet skatteverdi på 78 % ettersom den resterende skatteverdien på 6,2 % i realiteten går tapt dersom selskapet ikke får fremtidige inntekter. Dette kan påvirke mulige tie-in investeringer og verts-funksjoner i infrastrukturen, som kan være avgjørende for tidskritiske funn. Forslaget kan dessuten påvirke beslutninger i tillatelser med deltakere både i og utenfor skatteposisjon.

Forslaget kan videre medføre at det blir vanskelig for selskaper som spesialiserte seg på nedstengning og fjerning å etablere seg på norsk sokkel. Slike selskaper er i dag etablert på britisk sokkel (som er i en mer moden fase) og kan ved etablering på norsk sokkel bidra til å redusere de samlede fjerningskostnadene, og således øke skatteprovenyet til staten.

Effekten av forslaget omfatter også investeringer i driftsmidler som tas ut av bruk før utløpet av avskrivningsperioden, som kan være aktuelt i forbindelse med tilleggsinvesteringer på slutten av et felts levetid, jf. petroleumsskatteloven § 3 bokstav f (femte ledd).

Norsk olje og gass mener derfor at det er nødvendig med en refusjonsordning for selskapsskatteverdien av kostnader omfattet av avslutningsplan og vedtak om disponering etter petroleumsloven §§ 5-1 og 5-3 i den grad det ikke innføres en full kontantstrømskatt eller en løpende refusjonsordning for underskudd i selskapsskatten.

4.1.4 Sikre skatteverdien av letekostnader

Etter dagens skatteregler er selskapene sikret en fradragsverdi på 78 % av definerte letekostnader gjennom reglene om leterefusjon, opphørsrefusjon og mulighet til overføring av underskudd ved samlet overdragelse av petroleumsvirksomhet. Det er derfor uten betydning for staten om leteaktiviteten utføres av aktører i skatteposisjon (som får løpende fradrag for sine letekostnader i andre inntekter) eller om skatteverdien av kostnadene tilbakebetales gjennom gjeldende refusjonsordninger.

Norsk petroleumspolitik er å opprettholde verdiskapning gjennom leteaktivitet ved å øke antallet og mangfoldet av rettighetshavere og operatører. Olje- og energidepartementet uttaler blant annet følgende i den siste petroleumsmeldingen, Meld. St. 28 (2010-2011) *En næring for framtida – om petroleumsvirksomheten*:

«De nye selskapene har bidratt til konkurranse om areal og har fått en stor andel av tillatelsene det siste tiåret. Gjennom arbeidsbetingelsene gir et økt antall tillatelser økt leteaktivitet. Nye selskaper bringer med seg nye ideer og nye prioriteringer. Således bidrar de til at areal blir vurdert ut fra forskjellig ståsted og på forskjellige måter. Det er ikke bare nytt areal som blir vurdert, men også areal som tidligere har blitt tilbakelevert av andre selskaper. Dermed vil tidligere tildelt areal være gjenstand for nye vurderinger. Prospekter og funn som ikke er hovedprioriterte hos de veletablerte selskapene, vil kunne være av interesse for andre aktører.» (punkt 5.4.2)

Som ledd i dette, er det viktig å ha et fungerende annenhåndsmarked for utvinningstillatelser slik at selskapene gis mulighet til å balansere risiko og ha en aktiv porteføljestyling som sikrer samfunnsøkonomisk optimal ressursutnyttelse.

Høringsforslaget øker risikoen for leteselskaper uten tilstrekkelige inntekter fra petroleumsvirksomhet ved at den fulle verdien av underskuddet i selskapsskatten ikke er sikret. Selskaper som ikke er i skatteposisjon får økt sitt effektive kapitalbehov med nesten 30 %. Dette skyldes at verdien av særskatten på 71,8 % blir refundert løpende av staten, men at skatteverdien av selskapsskatten på 6,2% ikke lenger får effektiv virkning før selskapet kommer i overskuddsposisjon. De foreslåtte overgangsreglene kan dessuten skape usikkerhet for beslutninger om leting frem til forslaget et vedtatt, se punkt 5.5.

Dette kan resultere i ulike krav til funnsannsynlighet, prospektivitet og vurderinger av lønnsomhet avhengig av om et selskap er i skatteposisjon eller ikke. For tidskrisiske funn nær eksisterende infrastruktur kan ulike vurderinger mellom selskapene i lisensen medføre at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer ikke igangsettes. Videre kan mangfoldet av aktører på norsk sokkel reduseres ved at leting i større grad blir overlatt til selskaper i skatteposisjon.

Vi viser dessuten til Prop. 80 S (2017-2018) *Utbygging og drift av Johan Castberg-feltet med status for olje- og gassvirksomheten*, hvor Olje- og energidepartementet i punkt 2.2.6 gir uttrykk for følgende:

«Høyest mulig verdiskaping gjennom god ressursforvaltning er en overordnet målsetting i petroleumspolitikken. Oljedirektoratet har gjort en studie av verdiskapingen på leteaktiviteten i perioden 2008–2017. Studien viser at letevirksomheten i perioden har tilført samfunnet betydelige verdier. Forventede fremtidige salgsinntekter for olje og gass fra funnene er anslått å bli om lag 960 mrd. kroner høyere enn forventede utbyggings- og driftskostnader, jf figur 2.32. Nåverdien av letekostnadene på norsk sokkel i samme periode var om lag 400 mrd. kroner. Inkluderes letekostnadene i beregningen, er beregnet nåverdi fra leting i perioden om lag 560 mrd. kroner. Dette viser at leteaktiviteten de siste ti årene har vært lønnsom. Konklusjonen gjelder for alle havområdene på sokkelen.» (punkt 2.2.6)

Norsk olje og gass mener petroleumsskattesystemet må utformes nøytralt for å sikre mangfold av aktører og gode kommersielle beslutninger i alle faser av virksomheten. Skattesystemet bør ikke påvirke selskapenes beslutning om leting eller deres deltakelse i utvinningstillatelser. For å opprettholde ønsket leteaktivitet og god konkurranse er det viktig at selskapene er sikret skatteverdien av 78% av letekostnadene.

4.1.5 Tilbakeføring av underskudd

Ved opphør av virksomhet har et selskap etter de alminnelige skattereglene anledning til å tilbakeføre underskudd mot inntekt i de siste to inntektsårene, jf. skatteloven § 14-7.

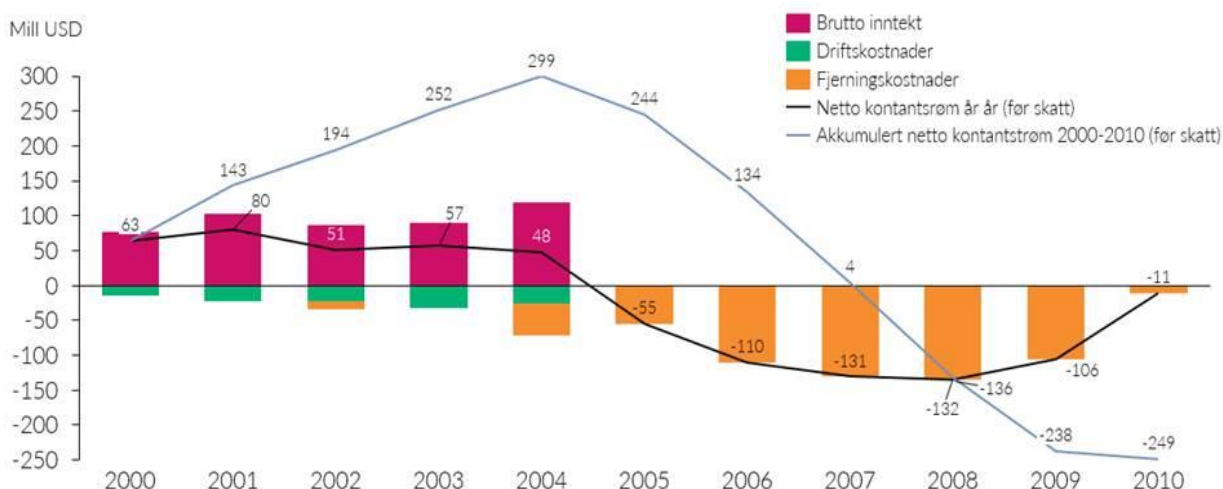
Petroleumsvirksomhet har en lang tidshorisont, med store kostnader i lete- og utbyggingsfasen, inntekter i produksjonsfasen og betydelige fjerningskostnader i avslutningsfasen. Fjerning av petroleumsinstallasjoner mv. er underlagt et omfattende regelverk, og kan ikke sammenlignes med avslutning av industrivirksomhet på land.

Staten som ressurseier burde sørge for at selskaper som avslutter petroleumsvirksomheten, fullt ut får utnyttet underskudd i selskapsskatten, jf. over. Det må videre sikres at underskudd ved samlet overføring av utvinningstillatelser etter petroleumsskatteloven § 10 kan overføres til selger mv., jf. punkt 5.4 under.

Dersom det ikke innføres en ordning som sikrer skatteverdien av lete- og fjerningskostnader (se punkt 4.1.3 og 4.1.4 over), må selskapene gis selskapene adgang til å tilbakeføre underskudd mot inntekter over en lengre periode enn det som følger av de alminnelige skattereglene. Tilbakeføringsperioden må være tilstrekkelig til at selskapene får utnyttet underskuddet i selskapsskatten. Et slikt tiltak kan bidra til å sikre underskudd knyttet til fjerning, men er ikke tilstrekkelig for leteselskaper som sjelden har historiske inntekter å føre underskuddet mot.

Nedstengingen av Friggfeltet er et eksempel på at fjerningsprosessen tar lang tid. For Frigg ble avslutningsplanen for selve feltet innsendt i 2001, hvor endelig godkjenning ble gitt av britiske og norske myndigheter etter fem år. Feltet ble stengt ned i 2004, og det omfattende disponeringsarbeidet var ferdig i 2010. Nærmere 90.000 tonn stål ble tatt til land for opphugging. For Frigg-eierne utgjorde nedstengnings- og disponeringskostnadene om lag 5 % av de totale kostnadene i henhold til Oljedirektoratets ressursrapport fra 2017.

Figuren nedenfor illustrerer kontantstrømmen før skatt for Frigg feltet for perioden 2000-2010 frem til disponeringsarbeidet var ferdig.



[Kilde: Data fra Wood Mackenzie sin Global Economic Model for Frigg, figur utarbeidet av Norsk olje og gass]

Av figuren fremgår det at på Frigg-feltet var det en periode på 6 år med fjerningskostnader etter endt produksjon (orange søyler). I de siste årene før nedstengning (2000-2004) var inntjeningen relativt lav fra feltet og dette

gjenspeiles i netto kontantstrøm før skatt (sort linje). Akkumulert over perioden 2000-2010 er netto kontantstrøm negativ med USD 249 millioner (blå linje). Dette illustrerer at i et tilfelle hvor dette er det siste gjenværende feltet for selskapet, så vil en lang tilbakeføringsadgang være nødvendig for å sikre at selskapene får utnyttet underskuddet i selskapsskatten.

Etter Norsk olje og gass sitt syn burde petroleumsselskapene ha anledning til å tilbakeføre underskudd i en ubegrenset periode for å sikre utnytting av underskudd i selskapsskatten. Ubegrenset tilbakeføring er ikke et ukjent virkemiddel, og benyttes blant annet i Storbritannia.

4.1.6 Adgang til å overføre underskudd ved opphør av virksomhet

Norsk olje og gass mener dagens ordninger med opphørsrefusjon og muligheten for overføring av underskudd ved samlet overdragelse av petroleumsvirksomhet og fusjon er sentrale elementer i petroleumsskatten ved at selskapene er sikret skatteverdien av alle relevante investeringer og kostnader ved utreden fra norsk sokkel. Vi er derfor ikke enig med departementet i at disse ordningene er overflødige når det innføres en generell utbetalingsordning som er begrenset til underskudd i særskatten.

En kontantstrømskatt som er begrenset til særskattegrunnlaget gjør det derimot ekstra viktig med tiltak som sikrer selskapenes fremførbare underskudd i selskapsskatten, se også punktene over. Som ressurseier må staten ta full risiko for dekning av 78 % av kostnadene ved oppstrøms petroleumssaktivitet.

Norsk olje og gass mener derfor at petroleumsselskapene må ha anledning til å overføre underskudd i selskapsskatten ved samlet overføring av petroleumsvirksomhet.

I tillegg ser vi ikke behovet for å oppheve regelen i petroleumsskatteloven om fusjon. Vi antar departementet ikke mener å stenge for adgangen til å overføre fremførbare underskudd ved fusjon av særskattepliktige selskaper, men slik at konsolideringen må gjennomføres etter de alminnelige skattereglene.

Den reelle forskjellen med fusjon gjennomført etter de alminnelige skattereglene er risikoen for skattemessig gjennomskjæring etter skatteloven § 13-2 og § 13-3. I dag er dette løst i lovforarbeidene til petroleumsskatteloven, jf. Ot. prp. nr. 86 (2000-2001) punkt 4.4.3.2:

«De foreslåtte nye reglene i petroleumsskatteloven om adgangen til overføring av underskudd vil innebære særregler som går foran de alminnelige bestemmelsene i skatteloven på dette punkt. Dette vil medføre at videreføring av underskudd ved fusjoner kan foretas etter reglene i skatteloven kapittel 11 selv om overføring av underskudd er det overveiende motivert for transaksjonen.»

Norsk olje og gass mener det er rimelig at petroleumsselskapene kan overføre underskudd i selskapsskatten gjennom samlet overdragelse av virksomhet og fusjon uten risiko for skattemessig gjennomskjæring. Overføring av underskuddet i selskapsskatten må vurderes i lys av at petroleumsselskapene forvalter felleskapets ressurser med en samlet skattebelastning på 78 %.

4.2 Finanskostnader

Høringsforslaget foreslår ingen endring i dagens bestemmelse om allokering av renter. Siden avskrivningsgrunnlaget i særskatten blir vesentlig redusert som følge av høringsforslaget (og de midlertidige reglene), vil imidlertid fradraget for rentekostnader i sokkeldistriktet naturlig bli utfaset i løpet av kort tid.

Norsk olje og gass legger til grunn at finanskostnader pådratt under et kontantbasert system gis en effektiv fradragsverdi på 22 % etter omleggingen. Departementet uttaler imidlertid at de fortsatt vurderer å innføre en rentebegrensningsregel for petroleumsselskapene med virkning for selskapsskatten. Innføring av en rentebegrensningsregel vil medføre en ytterligere negativ effekt for selskapene som kommer i tillegg til

innstrammingene i høringsnotatet, se punkt 2 over. En slik regel vil medføre ytterligere forskjellsbehandling mellom selskap i og utenfor skatteposisjon, noe som er uheldig for en optimal utnyttelse av fellesskapets ressurser. Med tanke på den gjennomregulerte bransjen som petroleumsvirksomheten representerer og den detaljerte og grundige kontrollen av skattegrunnlagene som Oljeskattekontoret foretar, mener Norsk olje og gass det ikke er behov for noen sjablongmessig rentebegrensningsregel i selskapsskattegrunnlaget utover det som allerede følger av dagens bestemmelser.

4.3 Samvirkning mellom ny særskatt og selskapsskatt

Departementet foreslår en teknisk ordning som reduserer vridningen i den foreslåtte ordningen ved å gi fradrag for selskapsskatt i særskatten.

Departementet foreslår å beregne særskatten og selskapsskatten sekvensielt, slik at særskattesatsen teknisk må økes til 71,8 %. Med en sekvensiell løsning mener departementet at begrunnelsen for dagens ordninger om behandling av underskudd faller bort. Departementet uttaler:

«En sekvensiell løsning vil med andre ord medføre at skatteverdien av det umiddelbare fradraget for investeringskostnaden i særskatten blir høyere. Til gjengjeld vil skatteinnbetalingene frem i tid øke. En sekvensiell løsning innebærer dermed en større grad av skatteutsettelse, der mindre skatt må betales i investeringsfasen, men mer skatt må betales i produksjonsfasen. [...] En klar fordel med en sekvensiell løsning er at kontantstrømmen vil virke nøytralt i alle tilfeller, også i underskuddstilfeller, og at dette kan oppnås uten gunstigere særordninger i selskapsskatten på sokkelen enn i øvrige næringer.»

Norsk olje og gass støtter forslaget om en sekvensiell skatt fremfor en parallell skatt. Vi er imidlertid ikke enige i at omleggingen fullt ut er nøytral for selskaper utenfor skatteposisjon, og at dagens ordninger om behandling av underskudd kan oppheves, jf. punkt 4.1 over.

4.4 Todelingen av dagens selskapsskattegrunnlag

Hovedbegrunnelsen for å utelate selskapsskatten i kontantstrømskatten synes å være å likestille behandlingen av alminnelig inntekt i og utenfor petroleumsvirksomhet. Departementet foreslår imidlertid ikke å endre prinsippet om at selskapsskattegrunnlaget skal bestå av to komponenter (sokkelinntekt og landinntekt), og uttaler at sammensmeltingen av de to selskapsskattegrunnlagene vil være en stor systemendring som må utredes nærmere før den eventuelt kan iverksettes.

Departementet fremhever blant annet utfordringen knyttet til hvilke skattebeløp som skal overføres til Statens pensjonsfond utland, siden det er de samlede nettoinntektene fra norsk sokkel som inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten og som skal overføres til fondet, jf. lov om Statens pensjonsfond § 4.

Utfordringene knyttet til å slå sammen de to selskapsskattegrunnlagene underbygger synspunktet til Norsk olje og gass om at petroleumsskatten utgjør et samlet hele, og hvor intensjonen aldri har vært at selskapsskattedelen skulle samsvare med selskapsskatten på land. Det viser at en omlegging til kontantstrømbasert skatt må gjelde for hele petroleumsskatten, jf. punkt 3 over.

Dersom det vedtas en kontantstrømskatt begrenset til særskatten, støtter Norsk olje og gass at todelingen av dagens selskapsskattegrunnlag utredes nærmere slik at petroleumsselskapene på lik linje med andre selskaper kan konsolidere sine inntekter fra ulike virksomheter og selskaper.

Utfordringen knyttet til hvilke skattebeløp som skal overføres til Statens pensjonsfond utland kan løses gjennom egne regler, f. eks. ved å benytte det beregnede selskapsskattegrunnlaget som uansett må utarbeides som grunnlag for fradraget i særskatten.

5. Merknader uavhengig av om kontantstrømskatten inkluderer selskapsskatten eller ikke

5.1 Negativ terminskatt

Ved innføringen av de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven i 2020, vedtok Stortinget en ordning med negativ terminskatt ved underskudd for årene 2020 og 2021, jf. Innst.351 L (2019-2020). Dette innebærer en symmetrisk behandling av inntekter og kostnader gjennom året.

I høringsnotatet foreslår departementet at ordningen med negativ terminskatt ikke bør videreføres med henvisning til risiko for misbruk, fare for manglende tilbakebetaling ved høy utbetaling og kontrollutfordringer for skattemyndighetene.

Departementet foreslår at særskatteverdien av underskudd utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret, dvs. høsten etter inntektsåret.

Norsk olje og gass mener ordningen med negativ terminskatt har bidratt til bedre likviditet for selskaper utenfor skatteposisjon uten stor kostnad eller risiko for staten. Ordningen har etter det Norsk olje og gass erfarer fungert etter hensikten og vi er ikke kjent med at det er avdekket misbruk av ordningen eller særlige utfordringer.

Negativ terminskatt likestiller selskaper i og utenfor skatteposisjon. For et selskap uten inntekter som har store investeringskostnader i starten av inntektsåret, medfører departementets forslag at refusjon av skatteverdien av underskudd først utbetales om lag to år etter investeringstidspunktet.

Norsk olje og gass legger til grunn at ordningen med terminskatt vil bli opprettholdt. Det betyr at skattemyndighetene uansett må fastsette skatten på grunnlag av selskapenes innrapporterte opplysninger om estimerte inntekter og kostnader, og foreta nødvendig kontroll av selskapenes opplysninger. Selv uten negativ terminskatt, er det i prinsippet fare for at noen selskaper oppgir lavere forventede inntekter eller høyere kostnader for å få lavere utskrevet terminskatt. Det er således ikke noen prinsipiell forskjell på faren for misbruk avhengig av om det innføres en negativ terminskatt. Den kredittrisikoen som staten eventuelt påtar seg knyttet til en negativ terminskatt som mottaker ikke er i stand til å betale tilbake er uansett begrenset.

Det begrensede antall petroleumsselskaper på norsk sokkel sammenholdt med den detaljerte myndighetskontrollen og kjennskapen til selskapene som Oljeskattekontoret representerer, medfører også at faren for misbruk av ordningen må anses som begrenset.

Norsk olje og gass antar dessuten at de erfaringer skattemyndighetene har gjort seg for 2020 og 2021 vil medføre at merarbeidet med en negativ terminskatt for senere år blir redusert. Det er uansett mulig å justere fristene for innrapportering og utbetaling av terminskatten slik at skattemyndighetene gis bedre tid til å vurdere selskapenes opplysninger. Terminskatten kan alternativt utskrives med bruk av terskelverdier eller sikkerhetsfradrag for å sikre statens skatteinngang ytterligere, eventuelt ved å stille strengere krav til formell godkjenning av nye selskaper som kan drive petroleumsvirksomhet.

Norsk olje og gass mener derfor at negativ terminskatt må innføres som en permanent ordning, og at ordningen både omfatter skatteverdien av underskudd i særskatt og selskapsskatt, jf. punkt 3 over. En negativ terminskatt vil redusere selskapenes finansieringsbehov og således også redusere rentekostnadene. Det vil igjen medføre høyere skattepliktig inntekt og dermed høyere skattebetalinger til staten.

5.2 Pantsetting av underskudd

Departementet ber i høringsnotatet om innspill knyttet til om det bør innføres en pantsettelsesadgang for tilbakebetaling av underskudd. Norsk olje og gass mener det er flere viktige hensyn som tilsier at en slik adgang må

innføres. En pantsettingsadgang ble også foreslått av departementet i det opprinnelige forslaget til midlertidige skatteregler for petroleumsselskapene, jf. Prop. 113 (2019-2020) punkt 3.3.1.

En pantsettelsesadgang er særlig viktig dersom negativ terminskatt ikke innføres som en permanent ordning, men Norsk olje og gass mener en pantsettelsesadgang må innføres også ved negativ terminskatt. En pantsettelsesadgang må inkludere negative terminskatte-utbetalinger. På denne måten sikrer man pantøverne en best mulig sikkerhet med den følge at rentekostnadene minimeres til fordel for både selskapene og staten gjennom reduserte rentefradrag.

I tillegg til å bidra til reduserte finansieringskostnader på skattekrav som staten mener er sikre, vil en pantsettelsesadgang være særlig viktig for selskaper med store utbygginger eller som er i fjerningsfasen uten andre inntekter. En slik pantsettelsesadgang vil sikre økt nøytralitet mellom selskaper i og utenfor skatteposisjon og bidra til økt konkurranse i næringen.

I lys av at Norsk olje og gass mener omlegging til en kontantstrømskatt må omfatte både særskattegrunnlaget og grunnlaget for alminnelig sokkelinntekt, må adgangen til pantsetting omfatte skatteverdien av begge skattegrunnlag. Grunnlaget for pantsettingen blir, som under dagens leterefusjonsordning, det faktiske refusjonskravet som utbetales fra staten.

Vi viser her til at adgangen til å pantsette skatteverdien av leteutgifter etter skattebetalingsloven § 10-1 har bidratt til å redusere finansieringskostnader knyttet til leteaktivitet på norsk sokkel. Normalt har bankene oppstilt krav om at leteaktiviteten utført av leteselskaper må dekkes med om lag 25-30 % egenkapital. Ordningen har dessuten vært viktig for å tiltrekke nye leteaktører på norsk sokkel.

Skeie-saken og statens krav på tilbakebetaling av utbetalt refusjonskrav til pantover, har imidlertid medført at enkelte sentrale aktører har sluttet å yte lån med pant i leterefusjon som følge det lovfestede ansvaret til pantover nedfelt i skattebetalingsloven § 1-3 (2).

Norsk olje og gass mener derfor det av flere grunner, inklusive å sikre nøytralitet mellom ulike aktører, motvirke skattemotiverte transaksjoner og for å opprettholde en samfunnsøkonomisk optimal aktivitet, er viktig å innføre en effektiv pantsettingsordning også etter innføring av en kontantstrømskatt. For at en slik adgang skal bli effektiv, må særbestemmelsen i skattebetalingsloven § 1-3 (2) oppheves. Vi mener statens risiko er lav som følge av at aktørene på norsk sokkel gjennom prekvalifisering mv. må bevise at de har finansiell evne til å delta i slik virksomhet, og at konsesjonsmyndighetene for øvrig foretar en grundig kontroll av selskapene ved inntreden.

Alternativet er at skattyter tar opp et letelån uten pant i refusjonskravet med en høyere rentesats, og at lånet umiddelbart nedbetales på refusjonstidspunktet. I et slikt tilfelle har staten ikke anledning til å kreve bankene for et eventuelt tilbakebetalingskrav som oppstår i ettertid. Vi har derfor vanskelig å se behovet for at staten i pantsettingssituasjon bør ha anledning til å kreve tilbakebetaling fra pantover i tillegg til skattyter.

5.3 Leie av produksjonsinnretning

I høringsnotatet foreslår departementet at reglene om skattemessig behandling av flyttbar produksjonsinnretning oppheves.

Norsk olje og gass er enig i at disse reglene kan oppheves dersom det innføres en kontantstrømbasert petroleumsskatt.

5.4 Overføring av utvinningstillatelser mv. etter petroleumsskatteloven § 10

Formålet med petroleumsskatteloven § 10 er å motvirke skattemessige insentiver eller disinsentiver til overdragelser av utvinningstillatelser mv. på norsk sokkel. Samtidig skal reglene sikre at staten ikke lider et

provenytap utelukkende som følge av at utvinningstillatelser overdras direkte eller indirekte til nye rettighetshavere.

I forskrift til petroleumsskatteloven § 10 er det gitt standardiserte regler om den skattemessige behandlingen ved overføring av utvinningstillatelser mv. Transaksjoner som faller utenfor forskriften, krever individuelt samtykke fra Finansdepartementet.

Petroleumsskatteloven § 10 bygger på et prinsipp om skattemessig kontinuitet både i grunnlaget for særskatt og alminnelig sokkelinntekt. Ved omlegging til en kontantstrømskatt er det sentralt at kontinuitetsprinsippet etter petroleumsskatteloven § 10 videreføres også med virkning for selskapsskatten.

Det betyr at avskrivningsgrunnlag i selskapsskatten knyttet til de overførte investeringene fortsatt kan overføres fra selger til kjøper med skattemessig kontinuitet, og at transaksjonen for øvrig ikke utløser umiddelbar beskatning eller behov for nøytralisering med virkning for alminnelig sokkelinntekt.

Norsk olje og gass mener videre at selskapene må ha anledning til å overføre underskudd ved samlet realisasjon av utvinningstillatelser eller fusjon, jf. punkt 4.1.6. Dersom departementet avviker disse lovfestede ordningene, må selskapene uansett gis anledning til å søke om samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 til overføring av underskudd for å sikre verdien av slike skatteposisjoner. Dette er viktig for å sikre at endringene i petroleumsskatteloven ikke medfører skattemessige insentiver eller disinsentiver knyttet til overføring virksomhet, og at samfunnsøkonomiske tiltak blir gjennomført uten påvirkning av skatt.

Videre nevnes at et kostnadsdrivende element ved transaksjoner på norsk sokkel er at selger ofte krever en garanti fra kjøper for å sikre seg mot et ev. sekundært økonomisk fjerningsansvar, jf. petroleumsløven § 5-3. Dersom ansvaret inntreffer, skal betalingen fra selger til rettighetshavergruppen beregnes etter skatt, jf. petroleumsskatteloven § 3 bokstav j. Imidlertid skal betalinger fra garantist til selger som utløses ved et slik ansvar etter praksis behandles før skatt. Det betyr at garantien må stilles på et før-skatt beløp. Garantikostnadene vil reduseres betydelig dersom også garantibetalingen kan behandles etter skatt, det vil si at garantibetalinger som skal holde selger skadesløs som følge av det subsidiære ansvaret ikke blir skattlagt som særskattepliktig inntekt.

Vi mener en etter-skatt regulering av garantiutbetalinger for å dekke selgers subsidiære ansvar er en naturlig konsekvens av bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 bokstav j. Dessuten vil en slik justering senke terskelen for transaksjoner på norsk sokkel, opprettholde selgers beskyttelse for eventuelle krav om subsidiært ansvar og redusere kostnadene for selskapene og staten.

5.5 Overgangsregler

5.5.1 Utbetaling av historiske underskudd og ubenyttet friinntekt

Departementet foreslår utbetaling av historiske underskudd i alminnelig inntekt og særskatten inkludert ubenyttet friinntekt fra 2002 til 2019 i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2022.

Norsk olje og gass mener dette er en fornuftig overgangsregel. Den er imidlertid ikke tilstrekkelig til å sikre at petroleumsselskapene får dekket skatteverdien av de investeringene de har foretatt i tiltro til statens gjentatte løfter om at skatteverdien av fradragene er sikre, jf. diskusjonen om hva som er riktig diskonteringsrente. Flere investeringsbeslutninger i henhold til PUD/PAD godkjent før ikrafttreddelsen av de midlertidige reglene i 2020 vil medføre investeringer i 2022 (eller senere) hvor man ikke lenger har sikkerhet for utnyttelse av selskapsskattedelen slik forslaget er lagt opp. Sikkerheten vil heller ikke bestå for gjenværende avskrivninger på tidligere års investeringer foretatt før 2020. Videre har man ikke lenger sikkerhet for dekning av fjerningsforpliktelsene, jf. punkt 4.1.3 ovenfor. Dette kan enklest løses ved at kontantstrømskatten omfatter hele petroleumsskatten og ikke bare særskatten, eventuelt at dagens regler om opphørsrefusjon opprettholdes

Den foreslåtte overgangsregelen i høringsnotatets IV første ledd må også presiseres slik at refusjonen også omfatter rentekompensasjonen på fremført underskudd og friinntekt oppstått i 2002 til 2019, inklusive slik kompensasjon som legges til for 2020 og 2021. Videre antar Norsk olje og gass det ved en inkurie står at fastsettelsen av beløpet og utbetaling skal skje ved skatteoppgjøret for inntektsåret 2022. Siden reglene er tenkt å tre i kraft med virkning fra 1. januar 2022, er det mest naturlig om utbetalingen av historiske underskudd og friinntekt skjer i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2021. Utbetalingen av historiske underskudd vil da komme i slutten av 2022.

5.5.2 Overgangsregler for valutatap og valutagevinster

Departementet vurderer å innføre overgangsregler for urealiserte valutagevinster og -tap. En mulig overgangsregel er å legge til grunn at alle urealiserte gevinster og tap per 31. desember 2021 skal inntektsføres/fradragsføres i inntektsåret 2021. Dette vil da eventuelt være aktuelt for valutaeffekter knyttet til langsiktig rentebærende gjeld som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 bokstav d annet ledd, og hvor det føres en separat omvurderingskonto, jf. petroleumsskatteforskriften § 19.

Norsk olje og gass mener behovet for slike overgangsregler er svært begrenset etter implementeringen av de midlertidige skattereglene som ble innført i 2020. Som følge av de midlertidige reglene, vil avskrivningsgrunnlaget for sokkeleiideler være redusert ved at investeringer foretatt i 2020 og 2021 er fradragsført direkte i særskattegrunnlaget. Det betyr at avskrivningsgrunnlaget for særskattegrunnlaget består av gjenværende avskrivninger på investeringer foretatt i 2017-2019. Samlet sett antas dette å ha en begrenset effekt.

Videre vil mulighetene for skattemotiverte tilpasninger være begrenset for eksterne lån. I mange slike avtaler vil en forsert nedbetaling ikke være mulig, eller alternativt medføre betydelige kostnader for låntaker i form av «break-fees» som gjør skattemotiverte tilpasninger lite aktuelt. En eventuell overgangsregel for valutatap og valutagevinster må derfor uansett begrenses til interne låneforhold.

En overgangsregel som departementet skisserer er dessuten praktisk komplisert ved at det for senere inntektsår må holdes oversikt over hvilke gevinster/tap som allerede er inntektsført/fradragsført.

Norsk olje og gass mener også at en slik overgangsregel med virkning fra 2021 vil være i strid med grunnlovens regler om forbud mot å gi skatteregler med tilbakevirkende kraft, jf. Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2010 side 143 *Rederiskatteordningen*.

5.5.3 Behandling av avskrivninger og friinntekt på investeringer foretatt før 2022

Departementet foreslår at investeringer som faller inn under de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11 videreføres uendret uavhengig av høringsnotatets forslag om en kontantstrømskatt (men med en teknisk justering av friinntektssatsen i § 11 annet ledd).

Vi viser her til brev datert 3. september 2021 til Finansdepartementet, der Norsk olje og gass skriver at:

«Imidlertid ser vi allerede nå en problemstilling som krever en snarlig avklaring. Dette er knyttet til investeringer foretatt i 2020 og 2021 under de midlertidige reglene. Dersom de gjenværende avskrivningene mot alminnelig skatt på disse investeringene (2022-2026) ikke holdes utenfor beregningen av skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet som fradras i særskattegrunnlaget, vil skattefradraget for disse avskrivningsprofilene få en effektiv skattesats på 6,2 % istedenfor 22 % for alminnelig skatt. I og med at disse investeringene har fått et særskattefradrag på 56 %, vil dette resultere i et samlet fradrag på 62,6 % istedenfor 78 % for de gjenværende profilene (4/6 av investeringene i 2020 og 5/6 av investeringene i 2021), noe som vil være en betydelig skatteskjerpelse.»

I svarbrev datert 13. oktober 2021 skriver Finansdepartementet blant annet at:

«Fordi det er ulike tidfestingsregler i selskapsskatt og særskatt for de to angitte årene, oppstår det en overgangseffekt ved fastsetting av beregnet selskapsskatt. Finansdepartementet har blitt oppmerksom på problemstillingen og vil i oppfølgingen av høringen vurdere hvordan denne utilsiktede effekten bør reguleres.»

Norsk olje og gass forutsetter at departementet følger opp dette innspillet som ledd i høringen slik at selskapene reelt får utnyttet fradragene i særskatt og selskapsskatten med en verdi tilsvarende dagens system. Dette kan for eksempel løses ved at gjenværende avskrivninger mot alminnelig skatt for investeringer foretatt i 2020 og 2021 holdes utenfor beregningen av skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet som fradras i særskattegrunnlaget, jf. forslaget til petroleumsskatteloven § 5 tredje ledd bokstav e.

Videre forstår vi det slik at investeringer foretatt før ikrafttredelsen av en mulig kontantstrømskatt vil fortsette med samme skattemessige fradragverdi (avskrivninger og friinntekt) som under dagens ordinære regler. Det vil eksempelvis bety at investeringer foretatt i 2019 kan avskrives over seks år med en fradragverdi på 78 %, og at det beregnes en friinntekt i særskattegrunnlaget for inntektsåret 2022 (år fire) med en reell fradragverdi på 5,2 % av kostpris. Norsk olje og gass foreslår at dette presiseres i overgangsreglene.

Dersom det ikke innføres en full kontantstrømskatt, vil 6,2 % av gjenstående investeringsfradrag ikke være sikret for selskaper utenfor skatteposisjon, slik de er i dag. Norsk olje og gass mener derfor at denne skatteverdien må utbetales til selskaper som ikke er i skatteposisjon som del av overgangsreglene.

Med vennlig hilsen
Norsk olje og gass

Sign.

Torbjørn Giæver Eriksen
Direktør Næringspolitikk og kommunikasjon