



Handelshøyskolen BI

MAN 30721 Avsluttende oppgave. Executive Master of Management med spesialisering i skatte- og avgiftsrett

Term paper 100% - W

Predefined Information

Start date:	25-01-2023 09:00 CET	Term:	202320
End date:	11-12-2023 12:00 CET	Grading scale:	Norwegian 6-point scale (A-F)
Examination type:	P		
Flow code:	202320 20036 IN02 W P		
Internal assessor:	(Anonymised)		

Navn:

Janne Lie

Information from participant

Title *:	Utvinningbegrepet i lys av nye aktiviteter på norsk kontinentalsokkel.		
Name of supervisor *:	Benn Folkvord		
Does the submission contain confidential material?:	No	Can the submission be made public?:	Yes

Group

Group name:	(Anonymised)
Group number:	
Other members:	The participant has submitted as a one-person group

Masteroppgave
ved Handelshøyskolen BI

Utvinningsbegrepet i lys av nye aktiviteter på
norsk kontinentalsokkel

Eksamenskode og navn:

**MAN 30721 Avsluttende oppgave. Executive Master of Management
med spesialisering i skatte- og avgiftsrett**

Utleveringsdato:
25.01.2023

Innleveringsdato:
11.12.23

Stuedsted:
BI Oslo

Innholdsfortegnelse

INNHALDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING.....	1
2. KORT OM PETROLEUMSSKATTELOVEN	3
2.1. HISTORISK BAKTEPPE	3
2.2. PETROLEUMSSKATTELOVENS VIRKEOMRÅDE	4
2.2.1. PETROLEUMSSKATTELOVEN § 1 - FUNKSJONELT OG GEOGRAFISK AVGRENSET.....	4
2.2.2. PETROLEUMSSKATTELOVEN § 5 – UTVINNINGSVIRKSOMHET.....	6
3. PROBLEMSTILLINGER KNYTTET TIL KARBONFANGST OG -LAGRING.....	8
3.1. HVA ER KARBONFANGST OG -LAGRING?.....	8
3.2. HVORVIDT DET FORELIGGER UTVINNINGSVIRKSOMHET?.....	10
3.2.1. Virksomhetsvurderingen	10
3.2.2. Det snevre utvinningsbegrepet.....	11
3.2.3. Tilknyttet virksomhet eller integrert i utvinningsvirksomheten?	14
3.3. KOSTNADER I TILKNYTNING TIL UTVINNINGSVIRKSOMHETEN	16
3.3.1. Skattelovens bestemmelse om fradragsrett.....	16
3.3.2. Formålsbetraktninger i lys av petroleumsskatteloven.....	17
3.3.3. Et snevert og avgrenset kostnadsbegrep?	22
4. PROBLEMSTILLINGER KNYTTET TIL VINDKRAFT OG ELEKTRIFISERING	24
4.1. HVORVIDT INVESTERINGENE ER Å ANSE SOM § 3B-DRIFTSMIDDEL?	24
4.2. HYWIND TAMPEN	27
4.2.1. Statsstøtte	29
4.3. TROLLVIND.....	30
4.3.1. Konsesjonsregime	31
4.4. ELEKTRIFISERING AV SNØHVITFELTET	33
4.4.1. Påkostning eller vedlikeholdskostnad?	33
4.4.2. Problemstillinger knyttet til internprising	36
5. AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....	37
REFERANSELISTE.....	41

Sammendrag

Oppgaven drøfter utvinningsbegrepet i lys av nye aktiviteter på norsk kontinentalsokkel.¹ Temaet om utvinningsbegrepets innhold har aktualisert seg i forbindelse med den grønne omstillingen av energiresurser. Fra politisk hold² er det et ønske om at olje- og gassindustrien skal bidra i energiomstillingen. EU øker satsingen på CCS,³ og understreker at olje- og gassprodusenter skal bidra til å nå dette målet.⁴ *Oljeselskap* endrer sine strategier og definerer seg som *energiselskap*.⁵ Dette gjelder også Equinor som tradisjonelt har vært et olje- og gasselskap. Selskapet har som mål å *være et ledende selskap i det grønne skiftet*.⁶

Utvinningsbegrepet knyttes til utvinningsvirksomheten som avgrenses funksjonelt og geografisk i petroleumsskatteloven § 5.⁷ Utvinningsvirksomheten er underlagt en særskatt som er begrunnet med den meravkastning (grunnrente) som utvinning og utnyttelse av petroleumsressursen gir. Nye aktiviteter på norsk sokkel som i større eller mindre grad har likhetstrekk med utvinningsvirksomheten, men som ikke gir slik meravkastning, øker risikoen for skattetilpasninger og uthuling av skattegrunnlaget for grunnrenten. Skattekiln mellom ordinær beskatning og særskatt gir incitament til å tilordne kostnader til utvinningsvirksomheten, mens inntekter tilordnes skattelovens alminnelige regelverk eller til utlandet ved bruk av grenseoverskridende transaksjoner.

Oppgaven drøfter hvorvidt nye aktiviteter på norsk sokkel kan falle inn under utvinningsbegrepet og konsekvenser det vil ha for grunnrenten.

Problemstillingene er ikke uttømmende, men formålet er å rette søkelyset på at det «grønne skiftet» bringer med seg en rekke nye og uavklarte spørsmål i lys av utvinningsbegrepet. At petroleumsskatteloven har andre hensyn og formål sammenlignet med alminnelig skatterett er et sentralt bakteppe gjennom drøftelsene.

¹ Heretter også «sokkelen» eller «norsk sokkel».

² Meld. St. 36 (2020–2021), i punkt 1.4.

³ Carbon capture and storage (i oppgaven også omtalt som karbonfangs- og lagring).

⁴ Energi og Klima (2023).

⁵ Meld. St. 36 (2020–2021), på s. 27.

⁶ Equinor (2022), på s. 3

⁷ Lov 13. juni 1975 nr. 35.

1. Innledning

Oppgaven drøfter utvinningsbegrepet i lys av nye aktiviteter på norsk sokkel i forbindelse med omstilling av energiresurser og det grønne skiftet. Aktiviteter som faller inn under utvinningsbegrepet anses som utvinningsvirksomhet. Som oppgaven vil komme nærmere inn på beskattes utvinningsvirksomheten med en særskatt. Særskatten begrunnes med at utvinning av petroleum og utnyttelse av naturressurser gir opphav til ekstraordinær avkastning som bør tilflyte det norske samfunn.⁸ Denne meravkastningen omtales også som grunnrente.^{9,10} Annen virksomhet som ikke gir denne meravkastning skal derfor ikke ilegges særskatt. Avgrensningen av utvinningsvirksomhet i forhold til andre aktiviteter i samme eller tilknyttede selskap er ikke uproblematisk.¹¹ Denne avgrensningen er sentral når selskaper som driver utvinningsvirksomhet utøver og deltar i nye aktiviteter på norsk sokkel som CCS, vindkraft, hydrogen eller utvinning av havbunnsmineraler.¹² Med en marginalsatt på 78 pst øker incitament for å få kostnader knyttet til de nye aktivitetene tilordnet utvinningsvirksomheten, mens inntekter holdes utenfor. De midlertidige reglene¹³ som ble innført for å stimulere til investeringer i olje- og gassindustrien under pandemien, samt overgangen fra et system med overskuddsbasert skatt til kontantstrømskatt¹⁴ i særskatteregimet legger ytterligere press på utvinningsbegrepet. Fradragsføres kostnader som ikke er relatert til utvinningsvirksomhet i særskattegrunlaget vil grunnrenten svekkes og meravkastningen vil ikke tilflyte det norske samfunn. Dette vil bryte med sentrale hensyn, som skatteevneprinsippet og fordelingshensynet.

For å sette rammene for drøftelsene vil oppgavens kapittel 2 belyse historien bak og formålene med petroleumsskatteloven og særskatteregimet.

Oppgavens kapittel 3 drøfter utvinningsbegrepet i forbindelse med CCS-aktiviteter. Hvorvidt aktivitetene kan bli ansett som utvinningsvirksomhet? Om aktivitetene funksjonelt er tilknyttet utvinningsvirksomheten slik at kostnadene kan fradragsføres i utvinningsvirksomheten. I mangel av funksjonell tilknytning

⁸ Ot.prp. nr. 26 (1974-1975), i kapittel 5.3.

⁹ NOU 2000:18, i kapittel 2.5.

¹⁰ Forarbeidene fra 1975, jf. Ot.prp. nr. 26 (1974-1975), brukte ikke betegnelsen «grunnrente».

¹¹ NOU 2000:18, i kapittel 9.8.1.

¹² KonKraft (2023), i kapittel 4.

¹³ Prop. 113 L (2019-2020).

¹⁴ Prop. 88 LS (2021-2022).

vil kostnadene likevel kunne fradragsføres i utvinningsvirksomheten ut fra formålsbetraktninger?

Opgavens kapittel 4 drøfter utvinningsbegrepet i lys av vindkraft og elektrifisering. Hvilken skatterettslig betydning har det at investeringene anses som driftsmiddel etter petroleumsskatteloven? Hvordan skal statsstøtte behandles i særskatteregimet og vil konsesjonsregime legge føringer for tilknytningen? Vil utgifter til omlegging av strømforsyninger fra gassturbiner til elektrifisering kunne aktiveres som driftsmiddel når formålet er å redusere CO₂-utslipp? Organiseringen av prosjektene fører også med seg spørsmål knyttet til internprising.

Kapittel 5 avsluttes med bemerkninger om alternative beskatningsmetoder og tiltak som kan iverksettes for å få fart på energiomstillingen, uten bruk eller uthuling av petroleumsskattesystemet.

I mangel på rettspraksis knyttet til nye aktiviteter på norsk sokkel, må utvinningsbegrepets innhold og rekkevidde tolkes med utgangspunkt i rettskilder fra de første årene etter petroleumsskattelovens ikrafttredelse. På grunn av få domsavgjørelser¹⁵ i denne perioden blir avgjørelser i Klagenemda for petroleumsskatt en sentral rettskilde. Ellers brukes forarbeider til petroleumsskatteloven og etterfølgende lovendringer som rettskilde i oppgaven.

Inntoget av nye aktiviteter fører også med seg flere merverdiavgiftsmessige problemstillinger, men oppgaven avgrenses til skattemessige problemstillinger.

¹⁵ Syversen (1991), på s. 29.

2. Kort om petroleumsskatteloven

2.1. Historisk bakteppe

På starten av 1960-tallet økte utenlandske oljeselskapers interesse for den norske del av kontinentalsokkelen og det ble utført forberedende, herunder seismografiske undersøkelser. På norsk side måtte en stille spørsmål til hvilke rettsregler som var gjeldende.¹⁶ Ved kongelig resolusjon¹⁷ og i lov om utforskning og utnyttelse av undersjøiske naturforekomster¹⁸ ble det slått fast at eiendomsretten til naturforekomster utenfor kysten av Kongeriket Norge var undergitt norsk statshøyhet. Av forarbeidene ble det understreket at eiendomsretten over naturforekomstene ikke innebar at sokkelen ble noen del av riket.¹⁹ Skattelovens virkeområde²⁰ begrenses til personer som er bosatt og selskaper som er hjemmehørende i riket. Disse er likevel skattepliktig til Norge etter globalinntektsprinsippet.²¹ For selskaper og personer hjemmehørende i utlandet manglet Norge beskatningsrett etter folkeretten. Konvensjon om kontinentalsokkelen åpnet for at kyststater som Norge kunne gis begrenset suverenitet for formål som knytter seg til «*utforskning av sokkelen og utnyttning av naturforekomster på og i denne*». ²² Med «naturforekomst» menes «*mineralske og andre uorganiske forekomster på havbunnen og i undergrunnen, ...*»²³ Den begrensede suverenitet sikret Norge rett til å beskatte aktiviteter i tilknytning til utforskning og utnyttning av naturforekomster utenfor riket. Beskatningen av hjemmehørende i og utenfor riket ble dermed likestilt.

Beskatningen av naturforekomstene ble regulert gjennom petroleumsskatteloven av 1965.²⁴ Ved bruk av lavere skattesatser skulle loven fremme undersøkelsesaktiviteter på norsk sokkel. Loven inneholdt visse særregler for petroleumsvirksomhet, men i det vesentligste skulle skattelovens alminnelige

¹⁶ Fleischer (1963), på s. 439.

¹⁷ Kgl.res. 31. mai 1963.

¹⁸ Lov 21. juni 1963 nr. 12, § 2.

¹⁹ Ot.prp. nr. 75 (1962-63), på s. 3.

²⁰ Skatteloven (sktl.) §§ 2-1 (1) og 2-2 (1), jf. dagjeldende skattelov 1911 § 15.

²¹ Sktl. §§ 2-1 (9) og 2-2 (6).

²² Konvensjon om kontinentalsokkelen, art. 2 (1).

²³ Ibid. art. 2 (4).

²⁴ Lov 11. juni 1965 nr. 3.

regler legges til grunn. Det ble imidlertid ikke utlignet skatt på grunnlag av denne loven.²⁵

Større drivverdige funn i Ekofisk-området, utvinningen av petroleum og økte petroleumspriser i første del av 1970 – tallet skapte en helt ny fortjenestesituasjon for oljeselskapene på norsk sokkel. Dette økte behovet for skattemessig regulering utover det som fulgte av 1965-loven. Regjeringens reaksjon på dette var at en større del av merinntektene som knyttet seg til utnyttelsen av naturressursene burde tilflyte det norske samfunn.²⁶ Fordelings- og provenyehensynet stod med andre ord sterkt og det var ikke lenger behov for de skattemessige stimulerings tiltak som 1965-loven bygget på. Regjeringen fremmet derfor forslaget om å innføre en særskatt på inntekter fra petroleumsutvinning og rørledningstransport og petroleumsskatteloven av 1975 ble vedtatt. Sammenlignet med både loven av 1965 og annen virksomhet ble utvinningsvirksomheten gjenstand for en vesentlig hardere beskatning. Særskatten ble fastsatt til 25 pst. Marginalskatten, inkludert alminnelig inntektsskatt på 50,8 pst, utgjorde 75,8 pst.

2.2. Petroleumsskattelovens virkeområde

2.2.1. Petroleumsskatteloven § 1 - funksjonelt og geografisk avgrenset

Petroleumsskattelovens (petrsktl.) virkeområde fremkommer i § 1. Bestemmelsen etablerer skatteplikt såfremt vilkårene om funksjonell og geografisk avgrensning er oppfylt.

Den funksjonelle avgrensningen omfatter *«undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport og utvunnet petroleum (...)*» Utover *undersøkelse etter og utvinning av petroleumforekomster* gjelder beskatningsretten enhver form for virksomhet og arbeid knyttet til *(..dertil knyttet..)* undersøkelse etter og utvinning av petroleumforekomster. Forskjellen mellom *«undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster»* og *«dertil knyttet virksomhet ...»* er at sistnevnte ikke er noen bestemt form for virksomhet (eller arbeid).

²⁵ Fløystad (2023), i note*

²⁶ Ot.prp. nr. 26 (1974-1975), i kapittel 5.3.

Aktivitetene må likevel ha tilknytning til lete- og utvinningsvirksomheten i et oppdragsforhold.²⁷ Aktivitetene omfattes da av petroleumsskatteloven, men beskattes etter de alminnelige reglene i skatteloven.²⁸ Det ilegges ikke særskatt på disse aktivitetene.

Virkeområdet avgrenses geografisk til områder som følger av underpunktene i petrsktl. § 1 første ledd.²⁹ Sokkelen utgjør et eget skattedistrikt.³⁰ Det geografiske området utvider norsk beskatningsrett til områder utenfor skattelovens «i riket». Det er kjernevirksomheten, herunder petroleumproduksjon, som må foregå innenfor det geografiske området. Øvrige aktiviteter kan, såfremt de har tilstrekkelig tilknytning til kjernevirksomheten, utføres utenfor det geografiske området.³¹ Eksempelvis vil administrasjon og regnskapstjenester utøves utenfor det geografiske området, men vil funksjonelt være tilknyttet virksomheten innenfor det geografiske området.

Angående «*dertil knyttet virksomhet*» har Høyesterett³² uttalt at det ikke kan utledes av loven at «dertil knyttet virksomhet» må foregå innenfor lovens geografiske område; «... *ut fra norsk skatterettslig tankegang er det en fremmed tanke at inntekter og utgifter fra aktiviteter med slik tilknytning til skattepliktig virksomhet på sokkelen som det her er tale om, ikke skal tilordnes virksomheten.*»

Petroleumsskattelovens virkeområde knyttes til «naturforekomster» på og i havbunnen. Per i dag mangler Norge internrettslige regler for å beskatte utenlandske selskaper eller personer som utøver virksomhet på norsk sokkel som ikke faller inn under petroleumsskattelovens virkeområde. For å sikre likebehandling og nøytralitet med norske skatteyttere ble det den 21. februar 2022 sendt på høring et forslag om å innføre begrenset skatteplikt for utenlandske personer og selskaper som deltar i mineralvirksomhet, utnytter fornybare energiressurser eller utøver karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel for kommersielt formål.³³ Forslaget innebærer en særregulering, men ingen

²⁷ Syversen (1991) s. 139.

²⁸ Petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 2 første ledd, jf. § 8.

²⁹ Ot.prp. nr. 12 (1991-1992) Del II, i kapittel 8.1.

³⁰ NOU 2000:18, i kapittel 5.2 «Skattedistrikt».

³¹ Syversen (1991) s. 126.

³² Rt. 2002 s. 718, på s. 723, jf. Rt. 2011 s. 999 (Allseas) i avsnitt 41.

³³ Finansdepartementet (2022).

særskatteplikt. Skattelovens alminnelige regler skal som utgangspunkt danne grunnlaget for beskatningen. Forslaget vil ikke få betydning for norske skatteyttere som omfattes av globalinntektsprinsippet. Det er i statsbudsjettet foreslått at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.³⁴ Inntil ikrafttredelse vil skattleggingen av norske og utenlandske skatteyttere som driver virksomhet knyttet til CCS, havvind eller mineralutvinning på norsk sokkel virke unøytralt for skatteformål. Forskjellsbehandlingen er også konkurransevridende.

Beskatningshjemmelen som foreslås innført kan få betydning for skatteavtalene. I de fleste skatteavtaler som Norge har inngått følger det av artikkel 3 at *«Hvis ikke annet fremgår av sammenhengen har følgende uttrykk i overenskomsten denne betydning: a) "Norge" betyr Kongeriket Norge, og omfatter landterritoriet, indre farvann, sjøterritoriet og områdene utenfor sjøterritoriet hvor Kongeriket Norge, i overensstemmelse med norsk lovgivning og med folkeretten, kan utøve sine rettigheter med hensyn til havbunnen og undergrunnen samt deres naturforekomster; ...» (min understreking)*. Aktiviteter og virksomhet knyttet til fornybare energiressurser som CCS og mineralutvinning etc. vil ikke være omfattet av skatteavtalen slik den nå er utformet. Konsekvensene er at norsk internrett får anvendelse og utenlandske skatteyttere vil ikke oppnå beskyttelse mot dobbeltbeskatning. For å hindre dette bør skatteavtalene reforhandles.

2.2.2. *Petroleumsskatteloven § 5 – utvinningsvirksomhet*

Hovedregelen om særskatt følger av petrsktl. § 5. Skattepliktige som *«driver utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som er nevnt i § 1, skal av inntekt ved slik virksomhet betale en særskatt til staten. [...]»*.

Sammenlignet med petrsktl. § 1 holdes *«dertil knyttet virksomhet og arbeid»* utenfor særskattebestemmelsen. Denne funksjonelle avgrensningen innskrenker omfanget av aktiviteter som faller inn under særskatteregimet.

Innføringen av særskatt knyttet seg til de ekstraordinære fortjenestemulighetene og «merinntektene» som utnyttelsen av naturressursen gir.³⁵ Det var særlig prisutviklingen på petroleum sammenhold med tilsvarende utvikling på

³⁴ Prop. 1 LS (2023-2024), i punkt 5.8.

³⁵ Ot.prp. nr. 26 (1974-1975), i kapittel 5.3.

produksjonskostnadene som resulterte i slik ekstraordinær fortjeneste som fikk betydning for fastsettingen av særskatten.³⁶ Ekstraordinær avkastning er det overskuddet som oppstår etter at alle variable innsatsfaktorer er hensyntatt. Alternativt kan dette defineres som avkastning utover normalavkastning av kapitalen.³⁷ Meravkastning knyttet til utnyttelse av knappe naturressurser omtales som grunnrente, eller ressursrente. Særskatt på grunnrente samsvarer med skatteevneprinsippet, det vil si at når avkastningen øker så øker også evnen til å betale mer skatt.

Skatteyttere som driver utvinningsvirksomhet betaler skatt til staten³⁸ på to grunnlag, alminnelig inntektsskatt³⁹ og særskatt.⁴⁰ I grunnlaget for alminnelig inntektsskatt inngår både normal- og ekstraordinær avkastning. I særskatten inngår andelen fra den ekstraordinære avkastningen.⁴¹ Den ekstraordinære avkastningen gjør at nivået på særskatten kan settes høyt ettersom skatteyter i teorien vil sitte igjen med en normalavkastning. Nivået på særskatten er justert flere ganger. I forbindelse med skattereformen i 1992 ble særskatten satt opp til 50 pst.⁴² Ved innføringen av kontantstrømskatt i 2022 økte særskatten fra 56 % til 71,8 pst. Den marginale skattesatsen er i perioden 1992 til 2023 holdt uendret med 78 pst. En skattesats som holdes uendret over tid sikrer et nøytralt skattesystem og oppleves forutsigbart for skatteyter.

I det følgende drøftes problemstillinger som oppstår når nye aktiviteter og virksomhetsområder inntar norsk sokkel, og hvordan utvinningsbegrepet setter rammer for hvilke kostnader og inntekter som kan tilordnes utvinningsvirksomheten. Drøftelsene avgrenses i det vesentligste til aktiviteter innen karbonfangs og -lagring (kap. 3) og vindkraft og elektrifisering (kap. 4). Problemstillingene er likevel overførbare til andre nye aktiviteter på norsk sokkel som utvinning av havbunnsmineraler og hydrogenproduksjon.

³⁶ Ot.prp. nr. 26 (1974-1975), i kapittel 3.

³⁷ NOU 2000:18, i kapittel 2.5.

³⁸ Ot.prp. nr. 26 (1974-1975), i kapittel 5.9, «*Virksomheten på kontinentalsokkelen er bare i liten grad knyttet til noen bestemt kommune, og oljeselskapenes kontorkommuner har ikke uten videre krav på en vesentlig større andel enn kommunene for øvrig*», jf. at inntektene stammer fra naturressurser som er statens eiendom og at fordelingshensynet står sterkt.

³⁹ Stortingets skattevedtak § 4-1.

⁴⁰ Stortingets skattevedtak § 4-2.

⁴¹ NOU 2000:18, i kapittel 2.5.

⁴² Ot.prp. nr. 12 (1991-1992) Del I, i punkt 5.1.

3. Problemstillinger knyttet til karbonfangst og -lagring

3.1. Hva er karbonfangst og -lagring?

Karbonfangs- og lagring (CCS) innebærer å fange, frakte eller lagre karbon (CO₂) fra industriutslipp eller kraftproduksjon. Formålet er blant annet å redusere utslipp av karbondioksid og redusere risikoen for klimaendringer. Selskaper som driver utvinningsvirksomhet, har lang erfaring med CCS. Siden 1996 har Sleipner-feltet benyttet CO₂ fangst og -lagring.⁴³ På Snøhvit blir CO₂ separert og returnert til feltet i rørledninger.⁴⁴ Løsningen om å skille ut CO₂ var en del av utbyggingsplanen for feltet.⁴⁵ Det som er nytt, er at norske myndigheter vil legge til rette for samfunnsøkonomisk⁴⁶ lønnsom lagring av CO₂ på norsk sokkel.⁴⁷ Det mest kjente CCS-prosjektet i dag er Northern Light (Langskip). Formålet er å *«bidra til å utvikle teknologi for fangs, transport og lagring av CO₂ og legge til rette for en kostnadseffektiv løsning for fullskala CO₂- håndtering i Norge som gir teknologiutvikling i et internasjonalt perspektiv»*.⁴⁸ Northern Light drives i dag av A/S Norske Shell, TotalEnergies EP Norge AS og Equinor Refining Norway AS som et deltakerlignet selskap.⁴⁹ Både A/S Norske Shell og TotalEnergies EP Norge AS driver utvinningsvirksomhet, jf. skattelisten fra inntektsåret 2021.⁵⁰

Olje- og energidepartementet har lyst ut områder på norsk sokkel for lagring av CO₂.⁵¹ Som det fremkommer av tabellen nedenfor er det flere selskaper som driver utvinningsvirksomhet som søker og får tillatelse, jf. skattelisten for 2021 og markerte selskapsnavn i tabellen nedenfor.

⁴³ Equinor (2019).

⁴⁴ Equinor (u.å).

⁴⁵ St.prp. nr. 35 (2001-2002), i kapittel 2.1.

⁴⁶ Samfunnsøkonomisk lønnsomhet kan avvike fra bedriftsøkonomiske lønnsomhet. På grunn av oppgavens avgrensning drøftes ikke dette temaet ytterligere.

⁴⁷ Olje- og energidepartementet (2023).

⁴⁸ Meld. St. 33 (2019-2020).

⁴⁹ Northern Lights (u.å).

⁵⁰ Skatteetaten (2022).

⁵¹ Oljedirektoratet (2023).

ÅR	Søkt	Tildelt
2019	Equinor ASA ⁵²	Equinor ASA
2021	A/S Norske Shell	Equinor ASA
	Equinor ASA	Horisont Energi AS
	Horisont Energi AS	Vår Energi AS
	Northern Lights JV DA	
	Vår Energi AS	
2022 (1. runde)	CapeOmega AS	CapeOmega AS
	TotalEnergies EP Norge AS	Wintershall Dea Norge AS
	Wintershall Dea Norge AS	
2022 (2. runde)	Aker BP ASA	Aker BP ASA
	Altera Infrastructure Group	Altera Infrastructure Group (Stella Maris CCS AS)
	Horisont Energi AS	OMV (Norge) AS
	Neptune Energy Norge AS	Wintershall Dea Norway ASA
	OMV (Norge) AS	
	Wintershall Dea Norway ASA	
2023 (1. runde)	Equinor ASA	Neptune Energy Norge AS
	Neptune Energy Norge AS	Storegga Norge AS
	Storegga Norge AS	Sval Energi AS
	Sval Energi AS	
	Wintershall Dea Norge ASA	

Spørsmålet er om CCS kan bli ansett som utvinningsvirksomhet i henhold til kravene som følger av petrsktl. § 5. Dersom aktivitetene ikke anses som utvinningsvirksomhet blir spørsmålet om kostnadene (og fremtidige inntekter) likevel har slik tilknytning til den eksisterende utvinningsvirksomheten at vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Blir kostnadene fradragsført i utvinningsvirksomheten uten tilstrekkelig tilknytning vil skattegrunnlaget for grunnrenten reduseres. I tillegg øker risiko for at utvinningsbegrepets innhold utvides slik at hensynene bak særskatten viskes ut. Som vi skal se, vil det oppstå flere avgrensningsspørsmål dersom aktiviteter uten grunnrente inkluderes i utvinningsvirksomheten.

⁵² Equinor-konsernets særskattepliktige virksomhet drives gjennom Equinor Energy AS. Følgelig vil det være interessellesskap mellom Equinor Refining Norway AS og Equinor Energy AS. Ulike skatteregimer øker risikoen for skattetilpasninger i konsern, også innad i Norge.

3.2. Hvorvidt det foreligger utvinningsvirksomhet?

3.2.1. Virksomhetsvurderingen

Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor petroleumsskattelovens geografiske område skal betale en særskatt av «*slik virksomhet*».⁵³ Særskatten knyttes til utvinningsvirksomheten, men vilkårene er ikke definert i loven eller i forarbeidene.

Bestemmelsene i skattelovgivningen for øvrig gjelder i den utstrekning annet ikke følger av petroleumsskatteloven.⁵⁴ Hvorvidt CCS-aktiviteter overhode er «*virksomhet*», må vurderes med utgangspunktet i vilkårene som følger av alminnelig skatterett. Skatteloven har ingen legaldefinisjon⁵⁵ av virksomhetsbegrepet, men det foreligger omfattende rettspraksis⁵⁶ som fastslår innholdet. Aktivitetene må ha et visst omfang og varighet, drives for skatteytters regning og risiko og være egnet til å gå med overskudd.⁵⁷ Virksomhetsvurderingen gjøres ut fra objektive kriterier og ikke skatteytters egne vurderinger.⁵⁸

Høyesterett har etter alminnelig skatterett uttalt at jo klarere driften objektivt sett er innrettet for å gå med overskudd, jo mer skal det til før skattemyndighetene kan overprøve skatteytters vurdering.⁵⁹ Når aktiviteter ut fra objektive kjennetegn tilsier at den ikke er innrettet for å gi fortjeneste fordi forholdet mellom investeringer og inntektsmuligheter spriker stort gjør kontrollhensyn seg gjeldende med en annen styrke. I slike tilfeller har skattemyndighetene et saklig behov for å gå grundigere til verks for å undersøke kravet til overskuddsevne.⁶⁰

Vilkåret om overskuddsevne etter alminnelig skatterett bygger på at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gå med overskudd «*om ikke det år ligningen gjelder, så i alle fall på lengre sikt*».⁶¹ At det hefter usikkerhet om fremtidig overskuddsevne er uten betydning så lenge aktiviteten objektivt sett har *evne* til å

⁵³ Petrsktl. § 5.

⁵⁴ Petrsktl. § 8 første ledd.

⁵⁵ Sktl. §§ 5-1 og 5-30.

⁵⁶ Rt. 1965 s. 1159 (Vister), Rt. 1985 s. 319 (Ringnes), HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom).

⁵⁷ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998), på s. 48.

⁵⁸ Rt. 1965 s. 1159 (Vister), på s. 1161.

⁵⁹ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom), i avsnitt 102.

⁶⁰ Ibid. i avsnitt 103.

⁶¹ Rt. 1985 s. 319 (Ringnes), på s. 323.

gå med overskudd. Ifølge arbeidsprogrammet⁶² som følger tillatelser til CO₂-lagring, tar det fire til fem år før det fattes beslutning om utbygging. Etter dette vil det ta flere år før prosjektet er i produksjonsfasen og kommersielt. Betydelige kostnader i forbindelse med oppbygging av teknologi og kunnskap knyttet til CCS, kan sammenlignes med utvinningsvirksomheten hvor det også tar lang tid fra leting til produksjon. Dette gir ikke grunnlag for å si at aktivitetene ikke oppfyller vilkårene for virksomhet. Skatteyers regning og risiko knyttet til oppbyggingen av betydelig teknologi og kunnskap kan også underbygge at virksomhetsvilkåret er oppfylt.

Et annet spørsmål er betydningen av statsstøtte til CCS. For Northern Light ble det budsjettert med 10,4 milliarder kr i statsstøtte. Dette utgjør omtrent 2/3 av budsjetterte kostnader for prosjektet.⁶³ Dersom overskuddsevnen avhenger av statsstøtte, samtidig som skatteyers egen regning og risiko minimeres kan en stille spørsmål ved om vilkårene for virksomhet er oppfylt. Dette tilsier at CCS ikke kan bli ansett som virksomhet.

På den annen side har Høyesterett⁶⁴ uttalt at særregler kan gis anvendelse også på sidevirksomhet som i utgangspunktet ikke faller inn under særregelen. Her ble et tankskip ansett som del av oljeselskapenes virksomhet og ikke som egen fraktvirksomhet. Høyesterett⁶⁵ har også konkludert med at aktiviteter av ulikt innhold skal betraktes som én sammenhengende virksomhet. Rettspraksis etter alminnelig skatterett tilsier at CCS kan anses som utvinningsvirksomhet selv med ulikt innhold.

3.2.2. *Det snevre utvinningsbegrepet*

Selv om alminnelig skatterett legges til grunn kan det medføre avvikende resultater fordi petroleumsskattesystemet har andre hensyn som skal ivaretas.⁶⁶ Aktivitetene kan dermed oppfylle vilkårene til virksomhet, men det er ikke sikkert at vilkårene til «*slik virksomhet*» som følger av petrsctl. § 5 er oppfylt.

⁶² Oljedirektoratet (2023a).

⁶³ Meld. St. 33 (2019-2020), på s. 74.

⁶⁴ Rt. 1935 s. 240, på s. 246.

⁶⁵ Rt. 1931 s. 731 (Christiania Glassmagasin), på s. 734.

⁶⁶ Syversen (1991), på s. 317.

Petroleumsskattesystemet, herunder grunnrentebeskatningen, må sees i sammenheng med den ekstraordinære avkastningen som knytter seg til utvinning av de begrensede ressursene som oljeselskapene vederlagsfritt får adgang til.⁶⁷ Aktiviteter som ikke knytter seg til retten til å utnytte naturressursene ved utvinning, behandling eller rørleggingstransport vil ikke gi ekstraordinær avkastning og må holdes utenfor særskattegrunnlaget. Dette er i tråd med skatteevneprinsippet.

Klagenemda for petroleumsskatt⁶⁸ har uttrykt at de hensyn som taler for å trekke en vid ramme om virksomhetsbegrepet etter alminnelig skattelov, ikke kan begrunne en vid ramme om begrepet «utvinning» i petroleumsskatteloven. Nemda fant det riktig å trekke en snevrere grense for utvinningsbegrepet.

Klagenemdas begrunnelse for å trekke en snever grense var at særskatten rammer en særskilt virksomhetsart og legalitetsprinsippet⁶⁹ tilsier at det skal vises forsiktighet med å utvide skatteplikten utover det lovgivers intensjoner og uttrykket «utvinning» gir uttrykk for. Klagenemda⁷⁰ uttrykte at det må utøves forsiktighet med å anvende særreglene hvor rekkevidden av reglene anses som tvilsom og hvor hensynet til å sikre det norske samfunn merinntekter fra utnyttelse av naturressurser ikke er til stede.

Klagenemda underbygget sin begrunnelse med henvisning til Finansdepartementets uttalelse^{71,72} om «(...) at lovens særregler om "utvinning og rørledningstransport" bare skal gjelde den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport. Tilknyttet virksomhet som normalt også utføres av andre enn oljeutvinnere og til dels i konkurranse med disse (f.eks. oljeboring, forsyningsvirksomhet, servicevirksomhet av forskjellig slag mv.), antas å måtte skattlegges etter de alminnelige skatteregler».

⁶⁷ St.meld. nr. 2 (2003-2004), på s. 90.

⁶⁸ PSK-1981-617-A, s. 12.

⁶⁹ Grunnloven § 113.

⁷⁰ PSK-1981-617-A, på s. 13.

⁷¹ Utvalget 1976, på s. 459.

⁷² Uttalelsen ble gitt i etterkant av ikrafttreddelsen av petroleumsskatteloven og har således mindre rettskildevikt enn forarbeider, men gir rettledning om hva lovgiver har tenkt.

Den snevre grensen som Klagenemda trekker synes å knytte seg til avgrensningen mellom utvinningsvirksomhet og annen virksomhet, jf. Finansdepartementets uttalelse om «den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport». Lite tyder på at Klagenemda la til grunn at vilkårene for virksomhet skulle snevres inn. Det var snarere hva som kan anses som *slik virksomhet* etter petrsktl. § 5 som var ment å snevres inn, herunder det snevre utvinningsbegrepet.

Høyesterett⁷³ har uttalt at kontrollhensynet står sterkt i spørsmålet om grunnvilkårene for å komme inn under skatte- og avgiftssystemet, om kravene til virksomhet, er oppfylt. Ettersom petroleumsskattesystemet har andre hensyn og formål tilsier det at kontrollhensynet slår ekstra sterkt inn. Kontrollhensynet må sees i sammenheng med statens risiko. I særskatteregimet kan kostnader fradragsføres med en marginalsattesats på 78 pst. Fradragsføring etter de midlertidige reglene,⁷⁴ eller reglene for konstanstrømskatt,⁷⁵ øker risikoen for staten ettersom skatteverdiene av underskudd og friinntekt kan kreves utbetalt. Dette underbygger Klagenemdas syn om at det må trekkes en snevrere grense slik det bare er den egentlige utvinningsvirksomheten som omfattes av særskatteplikt. Det snevre utvinningsbegrepet sikrer også at skattegrunnlaget for grunnrenten opprettholdes og at fordelingshensynet ivaretas.

Den snevre grensen som Klagenemda ga uttrykk for gir holdepunkter for å ikke anse CCS-aktivitetene som utvinningsvirksomhet. Andelen statsstøtte understøtter også at CCS ikke gir grunnrente og ekstraordinær avkastning. Som Klagenemda konkluderte med må det vurderes konkret, i lys av de nevnte hensyn, om en inntekt som ikke direkte skriver seg fra utvinning eller rørledningstransport i snevrere forstand, har slik tilknytning til disse virksomhetsarter at særreglene om dem i petroleumsskatteloven får anvendelse.⁷⁶

Som vi skal se nedenfor har konsekvens og realitetsbetraktninger medført at en i praksis ikke har lagt like stor vekt på det snevre utvinningsbegrepet. Dette har medført at tilknyttet virksomhet er blitt ansett som utvinningsvirksomheten gitt at

⁷³ HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom), i avsnitt 106.

⁷⁴ Petrsktl. § 11.

⁷⁵ Petrsktl. § 5, sjettededd.

⁷⁶ PSK-1981-617-A, på s. 13.

visse vilkår er oppfylt. Spørsmålet blir da hvilken betydning det kan få for CCS-aktiviteter som utøves av selskap som også driver utvinningsvirksomhet.

3.2.3. Tilknyttet virksomhet eller integrert i utvinningsvirksomheten?

Klagenemda for petroleumsskatt⁷⁷ har uttalt at eksempelvis oljeboring, forsyningsvirksomhet, servicevirksomhet mv. kan omfattes av utvinningsbegrepet når aktivitetene utøves av et utvinningselskap for egen regning og med henblikk på egen oljeproduksjon. I et slikt tilfelle dreier det seg ikke om noen sidevirksomhet, men om en virksomhet som er en integrert del av selve utvinningsvirksomheten i snevrere forstand. Utøves undersøkelser etter petroleumforekomster av oljeselskap for fremmed regning eller av skatteytere uten tilknytning til utvinningsvirksomheten, vil det anses som tilknyttet virksomhet som det ifølge departementets uttalelse⁷⁸ ikke har vært meningen å anse som utvinningsvirksomhet. Den skattemessige konsekvensen er at aktiviteter vil falle inn under petroleumsskattelovens virkeområde fordi det dreier seg om «undersøkelse etter petroleumforekomster», men det svares skatt etter bestemmelsene i lovgivningen for øvrig om skatt av formue og inntekt.⁷⁹

Klagenemda⁸⁰ har også sett bort fra det snevre utvinningsbegrepet når de la til grunn at kjøp og salg av gass skulle anses som utvinningsvirksomhet og ikke som en selvstendig virksomhet. Skatteyter argumenterte med at fortjenesten ikke var særskattepliktig, men egen landbasert handelsvirksomhet (trading). Klagenemda la likevel vekt på at det var posisjonen som utvinningselskap som var hovedgrunnen til aktivitetene og at tilsvarende kjøp og videresalg mest sannsynlig ikke ville funnet sted uten denne posisjonen. Hensynet til konsekvens og harmoni i regelverket tilsa at videresalgsvirksomheten omfattes av særskattereglene. En slik fortolkning av utvinningsbegrepet har også blitt lagt til grunn i rettspraksis;⁸¹ «*Det må (...) legges til grunn at særskatten for det første rammer inntekter fra direkte utvinning eller rørledningsvirksomhet; utvinning eller rørledningsvirksomhet i snever forstand. Men i tillegg rammes inntekter som*

⁷⁷ PSK-1981-617-A, på s. 13.

⁷⁸ Utvalget 1976 side 459.

⁷⁹ Petrsktl. § 2 første ledd, jf. § 8 første ledd.

⁸⁰ PSK-1990-219-A.

⁸¹ LG-2013-5031, på s. 8.

etter en konkret vurdering har en tilstrekkelig sterk tilknytning til utvinning eller rørledningsvirksomhet i snever forstand.» Det som fremstod som en sidevirksomhet (kjøp og salg av gass) adskilt fra den særskattepliktige virksomheten ble klassifisert som tilknyttet utvinningsvirksomhet fordi retten til å utnytte naturressursene (utvinningstillatelsen) var grunnlaget for inntektsservervet.

Konsekvensene av nevnte nemds- og rettsavgjørelser er at utvinningsvirksomheten «smitter over» på aktiviteter som i utgangspunktet er å anse som annen selvstendig virksomhet. Aktiviteter som ikke sikrer det norske samfunn merinntekter fra utnyttelse av naturressurser kan med uttalelsene fra klagenemda og rettspraksis bli underlagt særskatteregime. Dette er i strid med nemdas tidligere uttalelser, legalitetsprinsippet og formålet med petroleumsskatteloven. Det bryter også med skatteevneprinsippet. I relasjon til CCS-aktivitetene kan det medføre at aktivitetene anses som tilknyttet utvinningsvirksomheten fordi de utøves av særskattepliktige selskaper.

At CCS-aktivitetene er underlagt et eget konsesjonsregime trekker likevel i retning av at det utgjør en selvstendig virksomhet som funksjonelt ikke er tilknyttet utvinningsvirksomheten. Tillatelser til å innhente og utnytte undersjøiske reservoarer på norsk kontinentalsokkel til injeksjon og lagring av CO₂ følger av lagringsforskriften,⁸² mens undersøkelsestillatelser som knytter seg til utnyttelse av petroleum følger petroleumsløven.⁸³ Knytter aktivitetene seg til innhenting av seismikk, hvor formålet er å utvinne andre naturforekomster eller for å fremme annen virksomhet, eksempelvis CCS, vil aktivitetene falle helt utenfor petroleumsskattelovens virkeområde. Det kan likevel tenkes at aktivitetene, enten teknologien eller resultatene fra undersøkelsene, kan benyttes i utvinningsvirksomheten. Driver selskaper som er underlagt særskatt også annen virksomhet eller arbeid skal inntekt og fradrag fordeles slik at inntekt av utvinning og rørledningstransport fastsettes som om denne virksomheten var drevet av et frittstående foretak.⁸⁴ Dette må tolkes dit hen at utvinningsvirksomheten, i snever forstand, må avgrenses mot annen virksomhet. Bestemmelsen i forskriften viser til at fradrag og inntekter skal fordeles «som om» virksomhetene var «frittstående

⁸² Forskrift 5. desember 2014 nr. 1517.

⁸³ Lov 29. november 1996 nr. 72.

⁸⁴ Forskrift 30. april 1993 nr. 316, § 12.

foretak» og innebærer i realiteten en henvisning til tilordningsreglene som følger av skatteloven (sktl.) § 13-1 og OECDs retningslinjer for internprising, herunder hvilke av virksomhetene som har nytte av aktivitetene. Driver ett utvinningselskap, både utvinningsvirksomhet og CCS-virksomhet skal kostnader og inntekter tilordnes de respektive virksomhetene. Tilordningen vil også samsvare med Høyesteretts syn i Statpipe-dommen⁸⁵ som gjaldt fordeling av oljeselskapers inntekter mellom særskattepliktig og ikke-særskattepliktig virksomhet. Fordelingen vil også sikre at skattegrunnlag for grunnrenten ikke svekkes.

At aktivitetene tilordnes ulike virksomheter, gir ikke selvstendig hjemme for fradragsrett. Fradragsretten følger av andre bestemmelser hvor tilknytningskravet er sentralt. I neste kapittel drøftes vilkårene for fradragsrett og kostnadens tilknytning til henholdsvis utvinningsvirksomheten og annen virksomhet.

3.3. Kostnader i tilknytning til utvinningsvirksomheten

3.3.1. Skattelovens bestemmelse om fradragsrett

Ettersom petroleumsskatteloven ikke har bestemmelser som regulerer fradragsretten legges skattelovens regler til grunn.⁸⁶ Hovedregelen om fradragsrett følger av sktl. § 6-1, 1. ledd. Her fremkommer det at «*kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*» gir rett til fradrag. Av lovteksten må to vilkår være oppfylt.⁸⁷ For det første må det foreligge en *oppofrelse*, en kostnad må være pådratt. En ren ombytting av verdier innebærer ikke en oppofrelse og gir dermed ikke fradragsrett. For ombytte av verdier vil oppofrelsen finne sted på et senere tidspunkt gjennom avskrivninger. For det andre må oppofrelsen ha *tilknytning* til den skattepliktige inntekten. Høyesterett⁸⁸ har gitt uttrykk for at tilknytningskravet innebærer at det må være «*tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og de fremtidige inntektene.*» Tilknytningen bedømmes ut fra skatteytters formål med kostnaden, men det er ikke avgjørende

⁸⁵ Rt. 2003 s. 1324.

⁸⁶ Petrsktl. § 2 første ledd, jf. § 8 første ledd.

⁸⁷ Zimmer, s. 207.

⁸⁸ HR-2018-570-A (Ericsson), i avsnitt 36.

dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering tilsier at formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg.⁸⁹ Tidspunktet for vurderingen av formålet vil være når kostnaden ble pådratt. Etterfølgende forhold kan kaste lys over hva som var formålet på det relevante tidspunktet.⁹⁰

Hvor kostnaden tjener flere uavhengige formål har Høyesteretts praksis⁹¹ vist til hovedformåls læren. Det viktigste objektive formålet vil i utgangspunktet vil være avgjørende for fradragsretten. Refererer formålene seg til forskjellige deler av kostnaden har Høyesterett⁹² fraveket hovedformåls læren. Dersom kostnaden ikke kan fordeles nøyaktig på de ulike formålene må fordelingen gjøres basert på skjønn.⁹³ Dette vil også samsvare med tilordningsbestemmelsen i petroleumsforskriften § 12 om at fradrag skal fordeles mellom de ulike virksomhetene. Når det gjelder CCS blir spørsmålet om kostnaden knytter seg til uavhengige formål slik at hovedformåls læren skal anvendes eller om formålene referer seg til forskjellige deler av kostnaden.

Aktiviteter knyttet til CCS er i utgangspunktet ikke en avgjørende innsatsfaktor for at oljeselskapene skal kunne drive kommersiell utvinningsvirksomheten. Med mindre det er snakk om konkrete CCS-prosjekter som følger konsesjonsvilkår og utbyggingsløsninger, jf. Sleipner og Snøhvit, kan kostnader knyttet til letelisenser og øvrige aktiviteter i forbindelse med CCS vanskelig sies å være en funksjonell del av utvinningsvirksomheten. Dersom aktivitetene ikke er funksjonelt tilknyttet utvinningsvirksomheten blir spørsmålet om kostnadene likevel kan fradragsføres ut fra formålsbetraktninger.

3.3.2. *Formålsbetraktninger i lys av petroleumsskatteloven*

Fradragsretten forutsetter at det er en tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene. Skatteytters formål og utsagn om at aktivitetene kan fremme utvinningsvirksomheten vil være et sentralt moment, men ikke avgjørende dersom aktivitetene i realiteten knytter seg

⁸⁹ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), i avsnitt 64.

⁹⁰ HR-2018-570-A (Ericsson), i avsnitt 36.

⁹¹ HR-2018-391-A (Argentum), i avsnitt 64.

⁹² Ibid. avsnitt 65.

⁹³ Ibid, avsnitt 63.

til kommersielle prosjekt innenfor CCS. Ved tildeling av letetillatelser i forbindelse med CCS legges det vekt på søkerens finansielle styrke, tekniske og geologisk kompetanse og pålitelighet til å drive slik aktivitet.⁹⁴ Vilkårene samsvarer med kravene for å kunne drive utvinningsvirksomhet.⁹⁵ Det skal derfor ikke sees bort fra at aktiviteter, herunder tekniske løsninger, i forbindelse med CCS er til nytte i utvinningsvirksomheten. Letetillatelsene etter lagringsforskriften tildeles med et forpliktende arbeidsprogram som lisensen må utføre i fellesskap. Til tross for at aktivitetene kan fremme utvinningsvirksomheten vil det være uavhengig av CCS-virksomheten. Når aktivitetene *hovedsakelig* fremmer CCS-virksomheten og uavhengig av om kostnaden også tjener andre formål skal hovedformålslæren legges til grunn. Kostnadene skal da tilordnes CCS-virksomheten i sin helhet.

Politikerne inngår internasjonale avtaler⁹⁶ som forplikter utslippskutt av CO₂ og uttaler at oljeselskapene skal bidra i det grønne skiftet uten at den skattemessige behandlingen drøftes. Det er politikerne og ikke oljeselskapene som er forpliktet til å redusere utslipp. Formålet til oljeselskaper kan være å fremstå som «grønne» og mer miljøvennlige av markedsmessige årsaker og ikke for å drive CCS-virksomhet. Kostnader pådratt for å opprettholde tillitt og for å hindre tapt renommé vil kunne ha tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomheten så lenge utgiftene er nødvendige og egnede for å opprettholde inntektsevnen,⁹⁷ som i dette tilfellet er utvinningsvirksomheten.

Dersom oljeselskapene pålegges å investere og utvikle ny teknologi for rensing av CO₂ fordi politikerne har forpliktet seg internasjonalt kan en stille spørsmål ved om vilkårene for fradragsrett er oppfylt. Til tross for at det er oljeselskapene som betaler for kostnadene knyttet til utvikling av ny teknologi er det politikerne som har pådratt seg forpliktelsen. Det er bare den som er forpliktet til å dekke kostnadene som skal tilordnes kostnadsfradraget. Dette gjelder selv om andre betaler eller dekker kostnaden.^{98,99} Tilknytningskriteriene vil fortsatt være styrende

⁹⁴ Oljedirektoratet (2023b).

⁹⁵ Oljedirektoratet (2022).

⁹⁶ Prop. 115 S (2015-2016).

⁹⁷ Rt. 2008 s. 794, i avsnitt 55.

⁹⁸ Zimmer s. 265.

⁹⁹ Skatte-ABC, «Kostnader allment om fradrag – Tilordning av fradrag», punkt 7.3.9.

for retten til fradrag. Tilknytningen til utvinningsvirksomheten vil derfor bero på myndighetenes konsesjonsvilkår og ikke av generelle uttalelser om at oljeselskapene skal bidra i det grønne skiftet. Myndighetskrav ved konsesjonstildelingen av utvinningstillatelser kan stille saken annerledes slik at oljeselskapene har den endelige forpliktelsen.

Klagenemda for petroleumsskatt¹⁰⁰ har lagt til grunn at kostnader som omfatter identifisering av nye forretningsmuligheter og strategivurderinger kan anses som del av utvinningsvirksomheten. Klagenemda la til grunn at aktiviteter som er av forberedende art ikke utgjør en egen virksomhet, men anses som en del av utvinningsvirksomheten. Aktiviteter i en implementeringsfase, som knytter seg til konkrete prosjekter, utgjør en egen virksomhet. Følgelig har ikke kostnadene tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomheten. Angående CCS blir spørsmålet om aktivitetene er av forberedende art som gjelder identifisering av nye forretningsmuligheter som operasjonelt utvider utvinningsvirksomheten eller om det dreier seg om konkrete prosjekter med økonomisk siktemål, herunder planlegging av ny virksomhet. For kostnader som påløper frem til søknad om letelisenser etter lagringsforskriften kan utvinningselskapene hevde er identifisering av nye forretningsmuligheter, herunder strategivurderinger. Basert på Klagenemdas uttalelser kan kostnadene tilordnes utvinningsvirksomheten fordi det knytter seg til aktiviteter av forberedende art. Kostnader som påløper i forbindelse med, og etter lisenssøknad kan fremstå som konkrete prosjekter som knytter seg til implementeringsfasen for en virksomhet (CCS) forskjellig fra utvinningsvirksomheten. Aktivitetene fremstår da som planlegging av en ny virksomhet og kostnadene skal følgelig ikke tilordnes utvinningsvirksomheten.

At CCS er underlagt egne konsesjonsbestemmelser i lagringsforskriften taler for å anse aktivitetene som konkrete prosjekter med økonomisk siktemål. Tillatelsene som gis i regi av lagringsforskriften omfatter heller ikke utnyttelse av naturressurser, men har til formål å lagre CO₂ for å motvirke klimaendringer. Aktiviteter som utøves før søknad om konsesjon må imidlertid vurderes konkret, men kan bli ansett som aktiviteter av forberedende art i utvinningsvirksomheten.

¹⁰⁰ PSK-2001-2 og PSK-2001-3

Risikoen ved en slik sondering er at aktiviteter som fremstår som forberedende i realiteten gjelder konkrete prosjekter med formål å etablere en kommersiell CCS-virksomhet. Kostnadene har i så fall ikke tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomheten, men blir urettmessig tilordnet og fradragsført i utvinningsvirksomheten. Dette medfører at skattegrunnlaget for særskatten blir mindre enn den reelle grunnrenten.

Ved den skattemessige behandlingen av kostnader knyttet til CCS kan en trekke paralleller tilbake til 1980-tallet hvor teknologi- og industrisamarbeid¹⁰¹ ble vektlagt i forbindelse med konsesjonsbehandling av nye lisenser på norsk sokkel. Etter uttalelser fra politisk hold om at prosjektene ble tillagt vekt ved konsesjonstildelinger ble det påpekt at oljeselskapene ville stå sterkt «... når de hevder at utgiftene har slik sammenheng med sokkelvirksomheten at de er fradragsberettiget for både selskaps- og særskattens vedkommende»¹⁰²

Klagenemda for petroleumsskatt¹⁰³ vektla lisenshensynet i stor grad, og fant det unødvendig å gå inn på spørsmålet om prosjektene ellers hadde slik tilknytning til selskapets utvinningsvirksomhet at det kunne gi grunnlag for å henføre utgiftene til denne. Politiske uttalelser fikk dermed betydning i vurderingen av kostnadenes tilknytning til utvinningsvirksomheten. Finansdepartementet¹⁰⁴ ga i ettertid uttrykk for at teknologi- og industrisamarbeidet førte med seg uklarheter og skapte vanskeligheter med hensyn til å ligne de selskapene som var engasjert. Dette medførte en sterk merbelastning på Oljeskattekontoret og nemdene¹⁰⁵ ettersom oljeselskapene anførte at kostnader knyttet til teknologi- og industrisamarbeidet hadde tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomheten. Skal kostnader knyttet til CCS kunne fradragsføres av hensyn til politiske uttalelser om at oljeselskapene skal bidra i det grønne skiftet står en overfor tilsvarende utfordringer som på 1980-tallet. Dette vil nå som den gang resultere i merbelastning for skattemyndighetene og i en skattemessig behandling som ikke samsvarer med formålene til petroleumsskatteloven. De tolkningene og avgrensningene som ble lagt til grunn i nemdsavgjørelsene vil likevel være av interesse også i dag.

¹⁰¹ St. meld. nr. 63 (1978-79), kapittel 4.

¹⁰² St. meld. nr. 9 (1984-85), på s. 16.

¹⁰³ PSK-1988-1212-B, i punkt 2.3.

¹⁰⁴ Ot.prp. nr. 60 (1987-1988), på s. 36.

¹⁰⁵ Oljeskattenemda og Klagenemda for petroleumsskatt. Oljeskattenemda ble avviklet 1.7.2015.

I en upublisert kjennelse fra 1988,¹⁰⁶ uttalte Klagenemda for petroleumsskatt at det avgjørende for om utgifter knyttet til et forsknings- og industrisamarbeid kan komme til fradrag i utvinningsvirksomheten er at det har den nødvendige tilknytningen. Når utgiftene er knyttet til prosjekt som er forskjellig fra utvinningsvirksomheten må hensynet til utvinningsvirksomheten være sterkt nok til å begrunne prosjektet ved iverksettelsen før fradrag kan innrømmes. Har derimot prosjektet et økonomisk formål i seg selv vil det i utgangspunktet være hovedformålet ved iverksettelsen slik at fradrag i utvinningsvirksomheten ikke innrømmes. Klagenemda uttalte at: *«De hensyn som - hvis de er sterke nok - kan gi grunnlag for fradrag i utvinningsinntekt, er - foruten hensynet til kommende konsesjonstildelinger (lisenshensynet) - hensynet til forpliktelser som selskapet har påtatt seg i forbindelse med allerede ervervede konsesjoner og hensynet til den direkte betydning prosjektet vil kunne ha for sokkelvirksomheten. Hensyn som trekker i motsatt regning er om prosjektet må antas å ha et selvstendig kommersielt siktemål og hensynet til landbasert virksomhet ellers.»*

Som Klagenemda viser til vurderes kostnadens tilknytning på tidspunktet for *iverksettelsen* av prosjektene. Hvorvidt aktivitetene knyttet til CCS kan kommersialiseres og ha et økonomisk formål «i seg selv» kan være utfordrende å avgjøre ved iverksettelsen. I mangel på økonomiske holdepunkter ved skattefastsettingen øker sannsynligheten for at kostnadene fradragsføres i utvinningsvirksomheten. Klagenemda har i sakene som omfatter teknologi- og industrisamarbeid lagt til grunn hovedformåls læren, selv om den konkrete aktiviteten også kan fremme ulike formål. En kan stille spørsmål ved om ikke Klagenemdas bruk av hovedformåls læren medfører usymmetrisk behandling av kostnader og (fremtidige) inntekter. Nedenfor drøftes særlige utfordringer ved bruken av formålsbetraktninger for kostnader som omfattes av et eget særskatteregime.

¹⁰⁶ sitert i Syversen (1991), på s. 368

3.3.3. *Et snevert og avgrenset kostnadsbegrep?*

Skatterettslige hensyn som symmetri, nøytralitet og skatteevne, men også det snevre utvinningsbegrepet, taler for en tydelig avgrensning av kostnader som har tilknytning til utvinningsvirksomheten. Dess høyere særskatt, dess høyere er risikoen for skattetilpasninger. Særskatten øker incitament for å tilordne kostnadene til særskatteregimet slik at skatteforpliktelsene reduseres. Samtidig øker risikoen for staten når selskapene får dekket 78 pst av kostnadene.

Petroleumsskatteutvalget påpekte at ved høye marginalsatter er det en utfordring å sikre riktig plassering av inntekter og utgifter i riktig skatteregime og at grensene mellom virksomhet som faller innenfor og utenfor særskatteplikt bør være klare. Utformingen av skattesystemet må derfor innrettes slik at en unngår uthuling av skattegrunnlaget.¹⁰⁷

Særskatt på utvinningsvirksomhet ble omgjort til kontantstrømskatt fra og med inntektsåret 2022. Formålet var hensynet til nøytralitet i beskatningen.¹⁰⁸ Staten dekker 78 pst av kostnadene og beholder tilsvarende av overskuddet.

Refusjonsordningen som følger med kontantstrømskatten, herunder skatteytters mulighet til å få tilgang til likviditet samme år som fradragsføringen, øker risikoen for skattetilpasninger. Investeringer i CCS vil være betydelige og store beløp vil klassifiseres som driftsmidler.¹⁰⁹ Ved ombytte av verdier vil utbetalingen skje før tidspunktet for oppofrelsen. Dette bryter også med skatteevneprinsippet ved at skattegrunnlaget reduseres uten at selskapene har hatt en kostnad. For å hindre urettmessige fradragsføringer og utbetalinger i forbindelse med kontantstrømskatt øker kontrollbehovet for skattemyndighetene. Målet om nøytralitet forutsetter at både kostnader og inntekter knytter seg til utvinningsvirksomheten. At hverken formålsbetraktninger eller omfanget av kostnader som kan fradragsføres i særskattegrunnlaget er drøftet i forarbeidene øker risikoen for urettmessige utbetalinger. Utvinningsvirksomheten vil da subsidiere og bidra i den grønne omstillingen på en måte som ikke ivaretar hensynene bak petroleumsskatteloven. Ønsker politikerne å utvide det snevre utvinningsbegrepet ytterligere må dette kommuniseres på en tydelig måte basert på rettslige vurderinger. Det er også verdt

¹⁰⁷ NOU 2000:18, i kapittel 6.1.

¹⁰⁸ Prop. 88 LS (2021-2022), i punkt 1.

¹⁰⁹ Petrsktl. § 3b.

å merke at forarbeidene til den såkalte «oljeskattepakken»¹¹⁰ hverken drøfter risikoen som følger med utbetalingsordningen eller tydeliggjør kostnader som kan tilordnes særskattegrunnlaget. Dette til tross for at Finansdepartementet forventet en samlet utbetaling på 100 milliarder kroner for 2020 og 2021.

Å sammenligne reglene i petroleumsskatteloven med andre virksomhetsområder som er underlagt særskatteplikt kan være veiledende for hvilke kostnadsarter som har tilknytning til meravkastningen (grunnrenten). Per i dag er det innført særskatt som kontantstrømskatt på kraftforetak¹¹¹ (vannkraft) og for havbruksvirksomhet.¹¹² For vannkraft la Ekspertutvalget¹¹³ til grunn at bare driftskostnader som har tilknytning til produksjonen kan tilordnes særskatten. For indirekte kostnader må det gjøres en skjønnsmessig fordeling. Til tross for at det ikke gis en uttømmende liste over kostnader som kan henføres til særskatteregimet understrekes det at reglene innebærer en snevrere fradragsrett enn ved beregning av alminnelig inntekt. Det er utvalgets vurdering «...at kun de driftskostnadene som oppstår som følge av utnyttelsen av naturressursen, bør komme til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt. Kostnader knyttet til annen type virksomhet, som salg, nettvirksomhet eller andre forretningsområder, skal ikke komme til fradrag.»

I forarbeidene til grunnrenteskatt på havbruk drøftes kostnader som gir fradragsrett i grunnrenteskattepliktig virksomhet.¹¹⁴ I tillegg er fradragsretten tydeliggjort i lovteksten.¹¹⁵

Viktigheten av å avgrense kostnader i særskatteregimet er drøftet i reformen av petroleumsbeskatningen.¹¹⁶ Her påpekes det at uten klare skiller vil det oppstå problemer knyttet til fordeling av inntekter og utgifter på de ulike aktiviteter som foregår ved en og samme installasjon; «Dersom noen del av sokkelvirksomheten skulle falle utenfor området for den særskattepliktige virksomhet, måtte denne del

¹¹⁰ Prop. 113 L (2019-2020).

¹¹¹ Sktl. kapittel 18.

¹¹² Sktl. kapittel 19.

¹¹³ NOU 2019:16, i kapittel 8.4.3.

¹¹⁴ Prop. 78 LS (2022-2023), i punkt 5.7.

¹¹⁵ Sktl. § 19-6.

¹¹⁶ Ot.prp. nr. 12 (1991-1992) Del II, i punkt 8.4.2.

med tilhørende inntekter og andeler av ulike kostnader (...) bli å henføre til beskatning etter skattelovens alminnelige regler.»

Utfordringen er at det ikke eksisterer klare avgrensninger med hensyn til hvilke kostnader som skal tilordnes særskattepliktig og ikke-særskattepliktig virksomhet. Som vi har sett tidligere skal skattelovens alminnelige regler komme til anvendelse dersom det ikke finnes særregler i petroleumsskatteloven. Kostnadenes tilknytning og retten til fradrag knyttet til CCS-aktiviteter må gjøres med utgangspunkt i skattelovens regler om fradragsrett,¹¹⁷ men hvor petroleumsskattelovens særtrekk og særlige hensyn tas i betraktning.¹¹⁸ Risikoen for skattetilpasninger og uthuling av det norske skattegrunnlaget øker uten klare avgrensninger. Når skattegrunnlaget reduseres vil heller ikke staten motta sin andel av grunnrenten som knytter seg til utnyttelse av naturressursene.

Omstillingen av energiresurser og nye aktiviteter på norsk sokkel vil kreve betydelige investeringer. Den høye skattesatsen, samt innføringen av kontantstrømskatt vil legge press på utvinningsbegrepet og investeringene vil søkes tilordnet utvinningsvirksomheten. I det følgende gjennomgås et utvalg problemstillinger knyttet til investeringer i forbindelse med det grønne skiftet.

4. Problemstillinger knyttet til vindkraft og elektrifisering

4.1. Hvorvidt investeringene er å anse som § 3b-driftsmiddel?

Driftsmiddel som er innsatsfaktor i den ekstraordinære avkastningen, grunnrenten, må tilordnes utvinningsvirksomheten. Som for inntekter og kostnader må det foretas en avgrensning mellom driftsmidler som benyttes i henholdsvis utvinningsvirksomheten og annen virksomhet. Benyttes driftsmidlene i begge virksomhetene må det foretas en tilordning som samsvarer med petroleumsskatteforskriftens § 12. Det sentrale spørsmålet blir hvorvidt investeringene er å anse som § 3b-driftsmiddel som kan tilordnes utvinningsvirksomheten.

¹¹⁷ Sktl. §§ 6-1 flg.

¹¹⁸ LB-2021-26379 (Fortis), i punkt 3.7.3

Det følger av petrsktl. § 3b at; «*Det gis ikke fradrag etter reglene i skatteloven §§ 14-30 til 14-48. Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr. år fra og med det år utgiftene er pådratt.*»

Etter innføringen av kontantstrømskatt gjelder bestemmelsen bare for alminnelig inntektsskatt sokkel, mens grunnlaget i særskatten fradragsføres i det året utgiftene pådras istedenfor å avskrives over seks år.¹¹⁹ Sammenlignet med alminnelig skatterett hvor avskrivningsfradrag gis når driftsmidlet er ferdig, eventuelt ved levering,¹²⁰ vil avskrivningsfradrag etter petroleumsskatteloven gis allerede det året utgiftene pådras uavhengig av om driftsmidlet er ferdig og kan tas i bruk. «Pådratt» betyr her at det i samsvar med god regnskapsskikk er grunnlag for å belaste virksomhetens regnskap med utgiftene. For innkjøpte ytelser mv. vil tidspunktet normalt være når det har oppstått (er stiftet) en betalingsforpliktelse.¹²¹ Henvisningen i forarbeidene til god regnskapsskikk bør nyanseres. For regnskapsformål vil utgifter aktiveres og inkluderes i anskaffelseskost på driftsmidlet som deretter avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan,¹²² jf. sammenstillingsprinsippet.¹²³ Den regnskapsmessige behandlingen følger dermed samme prinsipp som alminnelig skatterett, hvor avskrivningen starter når driftsmidlet er ferdig bygd og ikke når utgiftene «pådras». Samtidig som reglene om å endre starttidspunktet for avskrivninger til det året utgiftene «pådras» bortfalt ordningen med friinntekt. Departementets begrunnelse var blant annet risikoen for redusert kostnadsbevissthet. Friinntekten ble imidlertid gjeninnført noen år senere,¹²⁴ men uten at avskrivningsbestemmelsene ble reversert.

Det følger av forarbeidene¹²⁵ til endringer i petroleumsbeskatningen; «*Den nærmere avgrensning av hvilke driftsmidler som omfattes av disse særreglene, er ikke fullt ut klarlagt, spesielt når det gjelder nye utbyggingsløsninger. Det er lagt til grunn at et produksjonsanlegg mv. må ligge i fast posisjon på feltet for å kvalifisere til avskrivninger etter petroleumsskatteloven*». Hvorvidt kostnader

¹¹⁹ Prp. 88 LS (2021-2022), i punkt 5.1.1.

¹²⁰ Sktl. § 14-30.

¹²¹ Ot.prp. nr. 3 (1986-1987), i kapittel 4.1.

¹²² Regnskapsloven § 5-3.

¹²³ Regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 3.

¹²⁴ Ot.prp. nr. 12 (1991-1992) Del I, i kapittel 4.3.

¹²⁵ Ot.prp. nr. 36 (1997-1998), i punkt 2.2.2.

knyttet til utbygging og drift av vindkraftanlegg og elektrifisering av felt kan tilordnes særskatteregimet avhenger av den fysiske utformingen, herunder at det er i fast posisjon på feltet.

Det er kostnader som påløper i forbindelse med utbyggingen av produksjonsfelt og rørledningsanlegg som kvalifiserer som driftsmiddel.¹²⁶ Begrepet «utbygging» kan ikke forstås slik at det bare er opprinnelige utbyggingskostnader som er omfattet av bestemmelsen. Det samme vil gjelde utbyggingskostnader i driftsfasen,¹²⁷ men det må gjøres en avgrensning mot vedlikeholdskostnader.

Tilbake i 2013 ble Oljeskattekontoret kritisert for å ha avgitt en bindende forhåndsuttalelse¹²⁸ om at vindkraft til havs kunne følge petroleumsskatteregimet. Kritikken gikk på at petroleumsskattesystemet skal dra inn grunnrente fra lønnsomme petroleumssprosjekter og er ikke designet for tapsprosjekter innen havvind.¹²⁹ I ettertid har Finansdepartementet,¹³⁰ i vurderingen av om investeringene kan anses som driftsmiddel etter petrsctl. § 3b, vektlagt den tekniske leveransen av kraftproduksjonen: «*Det er i utgangspunktet ikke et krav om at installasjonen er plassert i umiddelbar nærhet av produksjonsinnretningen. Eksempelvis kan strømforsyningskabler fra land ut til feltet etter ligningspraksis gi rett til avskrivninger etter petroleumsskatteloven § 3 b.*

I dette tilfellet blir kraften fra kraftproduksjonsanleggene levert inn på sentralnettet, og kraftforsyningen ut til feltet skjer uavhengig av kraftproduksjonen ved anleggene. Kraftproduksjonsanlegget og produksjonsinnretningen er kun indirekte tilknyttet via sentralnettet, som er eid og drevet av landskattepliktige kraftnettselskaper. Tilknytningen mellom anleggene er etter departementets syn dermed for fjern til at kraftproduksjonsanleggene kan sies å være en del av eller tilknyttet produksjonsinnretningen.»

Det avgjørende er den funksjonelle og tekniske tilknytningen. Det kreves en direkte tilkobling mellom kraftproduksjonsanlegget og produksjonsinnretningen

¹²⁶ Forskrift 30. april 1993 nr. 316, § 2.

¹²⁷ PSK-2000-24, i punkt 4.

¹²⁸ Uttalelsen er unntatt offentlighet og er ikke publisert.

¹²⁹ Teknisk Ukeblad (2013).

¹³⁰ UFIN-2012-5177, i punkt 2.3.

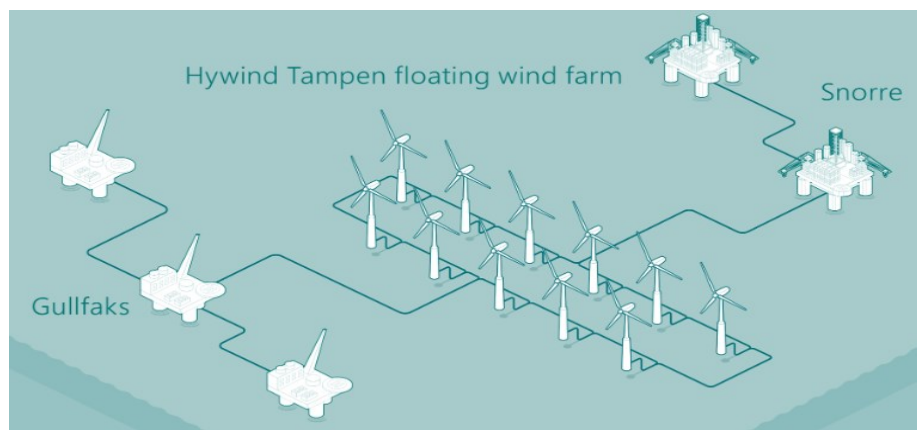
for at vilkårene i petrsktl. § 3b skal være oppfylt. Dersom kraft fra anleggene leveres inn via sentralnett på land innebærer det at prosjektet ikke er å anse som tilstrekkelig tilknyttet produksjonsinnretningen. Dersom kraften fra anleggene går via sentralnettet og selges tilbake til produksjonsinnretningen må det også gjøres en konkret vurdering av om aktivitetene kan knyttes opp mot utvinningsbegrepet.

Flertallet av plattformene på norsk sokkel tilføres strøm fra egne gassturbiner, det vil si små gasskraftverk med store CO₂-utslipp. For å redusere utslippene fra gassturbiner og som en del av det grønne skiftet pågår ulike prosjekter for å elektrifisere plattformer med hjelp av havvind og vindkraftverk. Regjeringen har også her store ambisjoner og vil vurdere hvordan petroleumsnæringen kan bidra, slik at satsingen legger til rette for elektrifisering av sokkelen.¹³¹

Nedenfor gjennomgås enkelte prosjekter som gjelder havvind/vindkraft, herunder elektrifisering av petroleumssinnretninger i lys av utvinningsbegrepet.

4.2. Hywind Tampen

Hywind Tampen består av en havvindpark med til sammen elleve turbiner. Vindturbinene elektrifiserer fem plattformer på feltene Gullfaks og Snorre.



Som illustrasjonen¹³² viser er vindturbinene kun koblet opp mot produksjonsinnretningene og ikke via sentralnettet. Det er derfor ingen overføringsmulighet fra plattformene til sentralnettet på land. Hywind Tampen skiller seg derfor fra situasjonen som Finansdepartementet uttalte seg om i 2013,

¹³¹ Regjeringen (2022).

¹³² Oljedirektoratet (u.å).

der anleggene skulle levere kraften inn på sentralnettet før overføring til feltet. I tillegg er vindturbinene og plattformene direkte tilknyttet hverandre. Vindturbinene ligger i *fast posisjon* på feltet¹³³ og innenfor de geografiske områdene som følger av petrsktl. § 1. Ettersom formålet med utbyggingen av Hywind Tampen utelukkende er å forsyne plattformene med strøm kan havvindparken oppfylle vilkåret «*del av eller tilknyttet slik innretning*».¹³⁴ Denne objektavgrensningen samsvarer med formålene bak særskatten. Vindturbinene er direkte koblet mot produksjonsinnretningene hvor risiko knytter seg til petroleumsutvinning og den meravkastningen (grunnrenten) som denne gir.

For prosjekter tilsvarende Hywind Tampen vil det være en klar skattefordel å oppfylle vilkårene i petrsktl. § 3b. For investeringer under de midlertidige reglene¹³⁵ vil utgiftene i sin helhet kunne fradragsføres, med rett til friinntekt og med mulighet for utbetaling av skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt i særskattegrunnlaget. Formålet med friinntekten var å skjerme en del av inntektsgrunnlaget mot særskatt,¹³⁶ herunder å kompensere for at investeringer ble avskrevet og fradragsført over flere år.¹³⁷ De midlertidige reglene vil være unøytrale når det gis friinntekt på investeringer som umiddelbart kan fradragsføres. Skatteevneprinsippet berøres også fordi skattebelastningen ikke samsvarer med den reelle avkastningen.

Så lenge vindparken bare produserer strøm til produksjonsinnretningene gir ikke prosjektet skatteinntekter til staten. Dersom det i fremtiden blir aktuelt å koble vindparken opp mot sentralnettet på land (eventuelt via plattformene), for salg av overskuddskraft vil det oppstå en rekke problemstillinger. En problemstilling er hvorvidt det kan bli spørsmål om uttaksbeskatning og realisasjon fra særskatteregimet til ordinær beskatning. Det kan også bli et spørsmål om inntektene fra slik kraftproduksjon skal tilordnes særskatteregimet, jf. den funksjonelle avgrensningen og det snevre utvinningsbegrepet som ble drøftet i punkt 3.2.2 ovenfor.

¹³³ Ot.prp. nr. 36 (1997–1998) i punkt 2.2.2.

¹³⁴ Petrsktl. § 3b.

¹³⁵ Petrsktl. § 11.

¹³⁶ Ot.prp. nr. 26 (1974-1975) i kapittel 5.3.

¹³⁷ Prop. 113 L (2019-2020) i kapittel 3.2.2.

Prosjekter med lang tidsperiode mellom investering og kommersiell drift vil gi staten som skattekreditor en likviditetsulempe. I tillegg kan det være en risiko for at prosjektet aldri kommer i drift og genererer skatteinntekter. En nøytral kontantstrømskatt forutsetter at det ikke skjer endringer i skattesatsen. Endres skattesatsen mellom investering og kommersiell drift oppstår en asymmetrisk behandling. Reduseres skattesatsen i denne perioden vil grunnrenten dekke en større andel av kostnadene sammenlignet med de etterfølgende inntektene. Den høye særskatten, i tillegg til å kunne fradragføre investeringene løpene, gir skattemessige vridninger. Selskapene får incitament til å tilordne investeringer som driftsmidler etter petrsktl. § 3b fremfor skattelovens alminnelige regler.

4.2.1. Statsstøtte

En annen problemstilling omhandler statsstøtte og hvordan støtten skal behandles for skatteformål når anleggene kvalifiserer som § 3b-driftsmiddel. Hywind Tampen ble finansiert med 2,3 milliarder kroner i støtte fra Enova.¹³⁸

Petroleumsskatteloven har ingen særskilte bestemmelser som regulerer statsstøtte slik at skattelovens alminnelige regler legges til grunn.¹³⁹ Det følger av sktl.

§ 14-42 (2) bokstav a, at bidrag til erverv av driftsmiddel med offentlig støtte skal trekkes fra i kostprisen. Støtten skal føres som en negativ investering. Hjemmelen i skatteloven viser kun til at kostpris på *driftsmidler* skal reduseres, men hjemler ikke effektene det har på friinntekten. Skal friinntekten også reduseres? Hvilken hjemmel skal i så fall legges til grunn? Reduseres ikke grunnlaget for friinntekt oppnår skatteyter en skattefordel uten en investeringskostnad. Dersom utbyggingsprosjektet er omfattet av de midlertidige reglene¹⁴⁰ med rett til friinntekt reduseres en «kostpris» i særskattegrunnlaget som allerede er fradragført og hvor skatteeffekten kan være utbetalt.

Korrigeres ikke friinntekten vil konsekvensen være at staten, indirekte gjennom Enova, yter et større beløp i støtte enn det utbetalte beløpet. Investeringer tilsvarende 2,3 milliarder kroner gir en friinntekt og skattereduksjon på 406

¹³⁸ Meld. St. 36 (2020-2021), i kapittel 4.3.2.3.

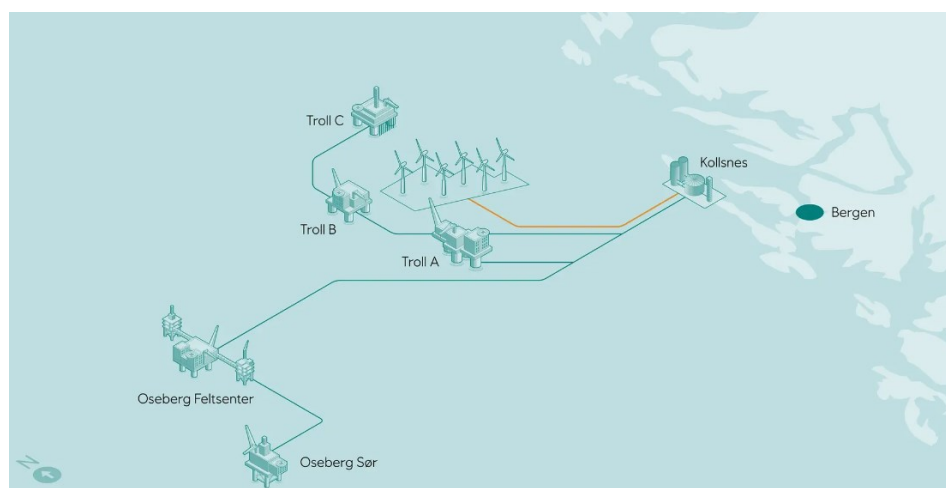
¹³⁹ Petrsktl. § 8.

¹⁴⁰ Petrsktl. § 11.

millioner kroner¹⁴¹ under de midlertidige¹⁴² reglene. Den skattemessige behandlingen gir en asymmetrisk behandling i skatteytters favør og grunnrenten reduseres. Statsstøtten ble godkjent av ESA.¹⁴³ Imidlertid ser det ikke ut til at problemstillingen knyttet til friinntekten er vurdert av ESA. Ettersom det ikke har vært vanlig for utvinningsvirksomhet å motta statsstøtte, blant annet på grunn av meravkastningen, har heller ikke problemstillingen blitt avklart gjennom nemds- eller rettspraksis. En løsning for å redusere den asymmetriske behandlingen er å innføre en hjemmel i petroleumsskatteloven som hensyntar friinntekt ved statsstøtte.

4.3. Trollvind

Prosjektet Trollvind er per i dag «skrinlagt», men problemstillingene synes relevant med hensyn til om tilsvarende investeringer skal tilordnes petroleumsskattesystemet. Trollvind var planlagt å elektrifisere prosesseringsanlegget på Kollsnes og produksjonsinnretningene på Oseberg og Troll.¹⁴⁴



Sammenlignet med Hywind Tampen skulle strømmen fra vindkraftanleggene på Trollvind leveres via sentralanlegg på land (Kollsnes) før strømmen transporteres tilbake til produksjonsinnretningene. I uttalelsen fra Finansdepartementet, jf. note 130, var det ikke krav om at installasjonen var plassert i umiddelbar nærhet av produksjonsinnretningen for å kvalifisere som investeringer etter petrsctl. § 3b. Det avgjørende var at kraftproduksjonsanlegget og produksjonsinnretningen var direkte tilknyttet hverandre. Leveres kraften fra kraftproduksjonsanleggene inn på

¹⁴¹ Nominelt beløp.

¹⁴² Friinntektssatsen ble justert ned fra 24 % til 17,69 % i statsbudsjettet for 2023.

¹⁴³ ESA (2020).

¹⁴⁴ Equinor (2022a).

sentralnettet vil ikke utbyggingsløsningen ligge i fast posisjon på feltet og regnes ikke som del av eller tilknyttet produksjonsinnretningen. I forarbeidene til endringer i petroleumsskatteloven¹⁴⁵ og i uttalelsen fra Finansdepartementet kan en slik investeringsløsningen etter en konkret vurdering inngå i utvinningsvirksomheten, men må behandles etter de alminnelige saldoavskrivningsreglene i skatteloven.¹⁴⁶ En slik løsning vil være en ulempe for utvinningselskapene ettersom avskrivningene ikke starter før driftsmidlet er ferdig, samt at saldoavskrivningssatsene gir lang avskrivningstid. Selskapene mister også muligheten til å komme inn under reglene for kontantstrømskatt, eventuelt de midlertidige reglene, som gir fradrag og utbetaling av skatteverdien i investeringsåret. På den annen side synes det som en urimelig forskjellsbehandling dersom driftsmidler (sentralanlegget) på land skal kvalifisere som investering etter petrsctl. § 3b utelukkende som følge av at eieren driver utvinningsvirksomhet. Avkastningen på slike driftsmidler er som følge av det system som er valgt ikke underlagt særskatt.¹⁴⁷ Med andre ord genererer ikke sentralanlegget meravkastning og grunnrente. Å ikke tillate at slike utbyggingsløsninger omfattes av petroleumsskatteregimet minimeres risikoen for at staten gjennom skattesystemet sponser tapsprosjekter eller prosjekter uten samme meravkastning (grunnrente) som utvinningsvirksomheten.

4.3.1. Konesjonsregime

En ytterligere problemstilling vedrørende vindkraftprosjekt til havs er hvorvidt prosjektet faller inn under havenergiloven¹⁴⁸ eller petroleumsløven¹⁴⁹ og om reguleringen kan få betydning for hvilket skatteregime prosjektet underlegges. I forarbeidene¹⁵⁰ til havenergilova er det påpekt at energiproduksjon som skjer som ledd i utvinningsvirksomhet vil omfattes av petroleumsløven. Det sies videre at dersom fornybar energiproduksjon etableres som ledd i utvinningsvirksomhet vil denne både omfattes av petroleumsløven og havenergiløven. I veilederen til høringsnotatet¹⁵¹ ble det uttrykt at "[d]ersom et vindkraftverk både tilknyttes nettet

¹⁴⁵ Ot.prp. nr. 36 (1997–1998), i punkt 2.2.2.

¹⁴⁶ Sktl. § 14-40 flg.

¹⁴⁷ Utvalget 1976, på s. 459.

¹⁴⁸ Lov 4. juni 2010 nr. 21.

¹⁴⁹ Lov 29. november 1996 nr. 72.

¹⁵⁰ Ot.prp. nr. 107 (2008–2009), på s. 75.

¹⁵¹ Olje- og energidepartementet (2021), på s. 14.

på land og petroleumsfelt, [...] vil det reguleres av havenergilova og ikke petroleumsloven». Om prosjektene må godkjennes av petroleumsloven for å omfattes av petroleumsskatteloven eller om prosjekt som rubriseres under havenergiloven også kvalifiserer sier veilederen ingenting om. Hvorvidt prosjekter som utelukkende omfattes av havenergiregimet må behandles etter skattelovens alminnelige regler er således uklart. Til tross for at både petroleumsloven¹⁵² og havenergiloven¹⁵³ har bestemmelser for å hindre dobbelregulering må grensdragningene mellom lovreguleringene utvikles gjennom forvaltningspraksis.¹⁵⁴ Her kan organiseringen av forvaltningen være en utfordring. Myndighetskompetansen til Oljeskattekontoret og Klagenemda for petroleumsskatt avgrenses til skatt på formue og inntekt av virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5, mens Skattekontoret, Skattedirektoratet og Skatteklagenemda har kompetanse for skatt på annen formue og inntekt etter petroleumsskatteloven.¹⁵⁵ Sistnevnte er også myndighet for annen formues- og inntektsskatt.¹⁵⁶ Dersom det er uklart hvilket skatteregime prosjektene omfattes av kan organiseringen av forvaltningen innebære en risiko for at prinsipielle saker med betydelige beløp ikke tas opp til vurdering. Ett tett samarbeid mellom myndighetene vil redusere denne risikoen. Overføring av myndighetskompetanse mellom skattemyndighetene vil også redusere risikoen. Imidlertid krever dette en lovendring.

Til tross for at Equinor har uttalt¹⁵⁷ at det ikke er av betydning hvilket regime prosjektet omfattes av, vil trolig særskatteregime med kontantstrømskatt gi incitament til å ønske prosjektet regulert gjennom petroleumsloven. Angående Trollvind uttalte Olje- og energiminister Terje Aasland¹⁵⁸ at *«en slik utbygging av havvind som kobles til nettet på land er ikke vurdert som petroleumsvirksomhet etter petroleumsloven»* slik at havenergilova må regulere det nevnte prosjektet. En slik uttalelse vil likevel ikke være en tungtveiende rettskilde ettersom den skattemessige behandlingen beror på en konkret vurdering.

¹⁵² Petroleumsloven § 1-4 sjettede ledd siste punktum.

¹⁵³ Havenergilova § 1-2 sjettede ledd.

¹⁵⁴ Ot.prp. nr. 107 (2008–2009), på s. 75.

¹⁵⁵ Skatteforvaltningsloven § 2-2.

¹⁵⁶ Skatteforvaltningsloven § 2-1.

¹⁵⁷ E24 (2022).

¹⁵⁸ Stortinget (2022).

Før prosjektene settes i gang bør selskapene benytte seg av ordningen med bindende forhåndsuttalelser.¹⁵⁹ Dette kan redusere risikoen for skattetvister i ettertid og øker forutsigbarheten for selskapene.

4.4. Elektrifisering av Snøhvitfeltet

Formålet med elektrifiseringen av Snøhvitfeltet (Melkøya) er å forlenge levetiden på petroleumsfeltet og legge om energiforsyningen fra drift med gassturbiner til drift med kraft fra nettet for å redusere CO₂-utslippene. Samlede kostnader utgjør 13,2 milliarder kroner og skal dekkes av partnerne på Snøhvit-feltet.¹⁶⁰ Den skattemessige behandlingen fremkommer ikke av offentlig tilgjengelig informasjon, men søknaden ble levert innen utgangen av 2022 og myndighetsgodkjent innen utgangen av 2023. Vilkårene for å få investeringene inn under de gunstige midlertidige reglene i petrsktl. § 11 (2) a) er oppfylt.

Spørsmålet som synes relevant å stille er hvorvidt utgiftene som knytter seg til å forlenge levetiden på feltet gjennom en omlegging av energiforsyningen fra gassturbiner til kraft fra nettet kan aktiveres som påkostning etter bestemmelsen i petrsktl. § 3b, jf. forskriftens § 2.¹⁶¹ Klagenemda for petroleumsskatt har uttalt at petroleumsskatteloven ikke inneholder bestemmelser som trekker en annen grense mellom fradragsberettigede vedlikeholdsutgifter og aktiveringspliktige påkostninger enn den som følger av skattelovgivningens alminnelige regler og den praksis som knytter seg til disse.¹⁶² Skattelovens alminnelige regelverk og rettspraksis vil derfor være sentral i vurderingen av om utgiftene anses som påkostning etter petroleumsskatteloven.

4.4.1. Påkostning eller vedlikeholdskostnad?

Høyesterett¹⁶³ uttaler at det er de «fysisk-tekniske forholdene som skal tillegges størst vekt» og at kostnader som går utover det som er «nødvendig for å holde objektet ... i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til

¹⁵⁹ Skatteforvaltningsloven § 6-1.

¹⁶⁰ Regjeringen (2022a).

¹⁶¹ Forskrift 30. april 1993 nr. 316.

¹⁶² PSK-1992-302-D, på s. 18.

¹⁶³ HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon), i avsnitt 57

opprinnelig stand» vil bli ansett som påkostninger. Omlegging av driften fra gassturbiner til drift med kraft fra land endrer deler av de fysiske og tekniske forholdene ved anlegget. Dette trekker i retning av at utgiftene er å anse som påkostning. På den annen side vil utgifter som er nødvendige for å holde Snøhvitfeltet i samme stand som da det var nytt eller bringe det tilbake til samme stand anses som vedlikehold.¹⁶⁴

Spørsmålet som må stilles er hvorvidt omleggingen medfører en funksjons- eller standardheving. Klagenemda for petroleumsskatt har lagt til grunn et funksjonelt driftsmiddelbegrep og uttalt at aktiveringsplikten ikke er begrenset til utgifter som «gjenfinnes» i driftsmidlet.¹⁶⁵ Klagenemda godtok at installasjoner som gjorde produksjonsinnretningen skikket til å fungere lenger enn det den opprinnelig var konstruert for ble ansett som påkostning. I saken var imidlertid installasjonen da den ble installert, objektivt sett ikke god nok til å *funksjonere* i hele den forutsatte driftstid. Utgiftene knyttet seg derfor til å heve standarden på installasjonen til det nivå som opprinnelig var forutsatt. Til tross for at elektrifiseringen innebærer fysiske, tekniske og til dels funksjonelle endringer medfører ikke omleggingen at produksjonsaktivitetene ved Snøhvitfeltet endres. Omleggingen er heller ikke nødvendig for å opprettholde funksjonen eller driften ved anlegget slik som var tilfelle i den nevnte Klagenemds-saken. Basert på offentlig informasjon er det ingenting som tyder på at det er funksjonsutfordringer knyttet til de gassturbinene som i dag leverer kraft til feltet. Produksjonen vil da kunne opprettholdes ved løpende vedlikehold. En funksjonsendring vil derfor ikke være det samme som en funksjonsheving. Dette kan stille seg annerledes dersom omleggingen knytter seg til utbygging av et helt nytt felt. Strømforsyningskabler fra land og ut til feltet har etter fastsettingspraksis blitt ansett som § 3b-driftsmiddel.¹⁶⁶ Snøhvitfeltet ble imidlertid bygd ut med gassturbiner. Utgifter knyttet til å øke nettkapasiteten på fastlandet kan imidlertid ikke sies å knytte seg til en funksjonsheving i utvinningsvirksomheten ettersom gassturbiner ivaretar denne funksjonen i dag.

¹⁶⁴ Rt. 1999 s. 1303, på s. 1307.

¹⁶⁵ PSK-1992-302-D, på s. 18.

¹⁶⁶ Fløystad (2023), i note 20.

I vurderingen av om det er en påkostning har Høyesterett¹⁶⁷ også sett hen til økonomiske momenter og hvorvidt investeringene vil skape inntekter i fremtiden. Økte fremtidige inntekter må knyttes til at årlige produksjonsvolum øker og ikke at levetiden forlenges med samme volum. Basert på offentlige opplysninger er det lite som tyder på at omleggingen av kraftleveranser fra nett sammenlignet med gass vil øke fremtidige inntekter. Et visst nivå av årlig vedlikehold av gassturbinene vil sikre en forlenget levetid med samme produksjon. Imidlertid kan omleggingen medføre fremtidige kostnadsreduksjoner gjennom lavere utslippskostnader (CO₂-kvoter). Høyesterett har likevel ikke lagt avgjørende vekt på de økonomiske forholdene. Dette samsvarer også med forarbeidene til skattereformen, «*Det er ingen forutsetning at den enkelte investering isolert sett må føre til økt avkastning i bedriften.*»¹⁶⁸

Oppsummert trekker mangelen på standardheving og funksjonsforbedring i retning av å anse utgiftene i sin helhet som vedlikeholdskostnad. Hvorvidt utgiftene kan fradragføres må vurderes separat, jf. punkt 3.3 ovenfor. Eventuelle kostnadsreduksjoner vil ikke være avgjørende, samt at den forlengede levetiden kan opprettholdes med årlig vedlikehold av eksisterende gassturbiner. Utgiftene vil etter min mening ikke kunne kvalifisere som påkostninger som kan aktiveres etter petrsctl. § 3b. Et slikt syn samsvarer med at bestemmelsen må tolkes innskrenkende og med en snevrere objektavgrensning enn det som følger av skatteloven.¹⁶⁹ Det samsvarer også med det snevre utvinningsbegrepet som skal skjerme grunnrenten. Utfordringen med slike elektrifiseringsprosjekter er at gjeldende regelverk først og fremst har vært utformet med tanke på situasjoner hvor rettighetshaverne på feltet har stått som eiere av faste produksjonsinnretninger som bare har vært tilknyttet og til bruk på ett felt.¹⁷⁰ Forarbeidene¹⁷¹ er likevel klar på at en «*avgrensning av hvilke driftsmidler som omfattes av disse særreglene, er ikke fullt ut klarlagt, spesielt når det gjelder nye utbyggingsløsninger.*» Hybridløsninger som elektrifiseringen av Melkøya, skaper usikkerhet med hensyn til den skattemessige behandlingen. For å elektrifisere

¹⁶⁷ HR-2016-1801-A (Norrøna), i avsnitt 40.

¹⁶⁸ Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) Del III, i punkt 6.5.

¹⁶⁹ Syversen (1991), s. 511.

¹⁷⁰ Ot.prp. nr. 36 (1997-1998), på s. 23.

¹⁷¹ Ot.prp. nr. 36 (1997-1998), på s. 6.

Melkøya kreves betydelig nettutbygging på land, samtidig som formålet med utbyggingen er økt nettkapasitet og større industrietableringer i Finnmark.

Dersom en konkret vurdering likevel tilsier at vilkårene for påkostning er tilstede kan et alternativ være å fordele utgiften slik at en andel kan bli å betrakte som påkostning etter petrsctl. § 3b. Dersom et driftsmiddel befinner seg dels innenfor og dels utenfor den geografiske grense kan andelene fastsettes på grunnlag av kostpris for den delen av driftsmiddelet som befinner seg innenfor den geografiske grensen.¹⁷² Det fremkommer av myndighetsgodkjenningen¹⁷³ at utbyggingene reguleres både etter energiloven og petroleumsloven. Et alternativ kan da være å fordele utgiftene basert på konsesjonsregimet.

4.4.2. Problemstillinger knyttet til internprising

Av myndighetsgodkjenningen fremkommer det at partnerne på Snøhvit Unit skal etablere Snøhvit Unit Eiendom DA som skal stå for driften. Ett av formålene med dette selskapet er å inngå en grunnleieavtale med Snøhvit Unit. Det er interessefelleskap mellom Snøhvit-partnerne og Snøhvit Unit Eiendom DA. Når strømmen fra kraftverket kjøpes og selges mellom selskap i interessefelleskap kan det oppstå spørsmål knyttet til internprising.¹⁷⁴ Problemstillingen blir særlig aktuell hvor inntekter fra salg av strøm beskattes etter skattelovens alminnelige regler, mens kostnader for kjøp av strøm knytter seg til drift av plattformer som fradragsføres i utvinningsvirksomheten. Inntektene vil beskattes med 22 pst i Snøhvit Unit Eiendom DA, mens kostnadene fradragsføres (og utbetales) i 78 pst-grunnlaget i Snøhvit Unit. Når inntekter og kostnader havner i ulike skatteregimer vil det gi incitament til å feilprise kontraktene mellom de ulike skatteregimene. For å sikre at fortjenesten tas ut på feltet og ikke i infrastruktur stiller departementet vilkår om at avtalen godkjennes av departementet. Departementet vil neppe foreta en fullstendig gjennomgang av prisingsmodellene. Risikoen for at inntekter søkes tilordnet lav(normal)skatteregime og kostnader i petroleumsskatteregimet vil fortsatt være tilstede så lenge det er interessefelleskap mellom kjøper og selger.

¹⁷² Fløystad (2023), i note 20.

¹⁷³ Olje- og energidepartementet (2023a).

¹⁷⁴ Sktl. § 13-1.

5. Avsluttende bemerkninger

Oppgaven har pekt på en rekke problemstillinger som oppstår når selskaper som driver utvinningsvirksomhet utøver nye aktiviteter på norsk sokkel i forbindelse med det grønne skiftet. Klagenemda for petroleumsskatt la til grunn et snevert utvinningsbegrep for å avgrense utvinningsvirksomheten mot annen virksomhet uten grunnrente. Nemds- og rettspraksis har i ettertid vist at en ikke praktiserer et snevert utvinningsbegrep. Manglende avgrensninger medfører at utvinningsbegrepets rekkevidde utvides. Dette øker risikoen for skattetilpasninger og uthuling av skattegrunnlaget for grunnrenten. Problemstillinger knyttet til avgrensninger er kjent fra alminnelig skatterett, men «forsterkes» med den høye skattesatsen og formålene bak grunnrentebeskatningen.

Grunnrenten gir uttrykk for økt skatteevne og samsvarer med fordelingshensynet. Ved bruk av grunnrenteskatt kan skatteprovenyet fra utvinningsvirksomheten omfordeles til andre formål politikerne ønsker å prioritere. Kostnader som ikke har tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomheten, reduserer skattegrunnlaget for grunnrenten. Dette reduserer skatteproveny som senere kan omfordeles. For å redusere risikoen for at skattegrunnlaget utvannes bør politikerne, som lovgiver, innføre regler som tydeliggjør hvilke kostnader og investeringer som kan tilordnes utvinningsvirksomheten.

Politikernes uttalelser om at oljeselskapene skal bidra i det grønne skiftet medfører en omfordeling av skatteprovenyet innen utvinningsvirksomheten. Dette kan gi uønskede vridninger i skattesystemet og ikke-optimale selskapsstrukturer. For oljeselskaper som satser på nye aktiviteter på norsk sokkel, kan skatteincentiver føre til at det ikke anses hensiktsmessig å opprette egne skattesubjekter, eksempelvis aksjeselskap. Både TotalEnergies og A/S Norske Shell har valgt å drifte aktivitetene knyttet til Northern Lights gjennom utvinningsvirksomheten ved bruk av deltakerfastsetting. Det samme gjelder for flere selskaper som har søkt og fått tillatelse til CCS. Dette er ikke forbudt, men det øker risikoen for at kostnader og inntekter tilordnes feil skatteregime.

For å hindre at omfordeling av skatteprovenyet skjer *innenfor* utvinningsvirksomheten kan nye aktiviteter knyttet til det grønne skiftet subsidieres gjennom skattelettelsener og særregulering, tilsvarende lettelsene i 1965-

utgaven av petroleumsskatteloven, samt i forbindelse med innføring av leterefusjonsordningen på midten av 2000-tallet. Slike gunstige skatteregler kan gi økt aktivitet og fortgang i energiomstillingen. Viser det seg i ettertid at aktivitetene knyttet til CCS, havvind eller utvinning av havbruksmineraler gir grunnrente, kan skattelettelse og loven endres. Imidlertid bør en være varsom med å innføre særskatt med tilbakevirkende kraft eller hvor investeringene allerede er fradragsført. En tilbakevirkning *kan* være i strid med grunnlovens bestemmelser.¹⁷⁵ Hvor fradrag er gitt med en lav skattesats, mens inntekter og overskudd ilegges grunnrenteskatt, fører til et unøytralt skattesystem. Skattesystemet vil også oppleves som uforutsigbart. For å øke forutsigbarheten kan særregulering innføres i en tidsbegrenset periode. Eventuelt at særreguleringen bare gjelder for visse typer investeringer. I forbindelse med innføring av de midlertidige reglene under pandemien brukte politikerne skattesystemet for å fremme investeringer og øke aktivitetsnivået. Politikerne viste også evne til å gjennomføre endringene raskt. Reglene ble fremmet i statsrådet den 12. mai 2020 og loven ble vedtatt i Stortinget den 19. juni 2020. For raskt vil kanskje noen mene. Oljeselskapene vil høste fordelene av de midlertidige reglene mange år frem i tid, samtidig som bransjen binder arbeidskraft og kompetanse på en måte som kan forsinke energiomstillingen.

Alternativet til særregulering og skattelettelse er å innføre særskatt på en «negativ» grunnrente. På den måten kan staten, som en passiv investor, bidra til å finansiere utviklingen av fremtidige kommersielle fornybare næringer. Dette kan redusere risikoen for urettmessige fradrag i grunnrenten for utvinningsvirksomhet og ikke-optimale selskapsstrukturer. Et eksempel på negativ grunnrente er forslaget om grunnrenteskatt på landbasert vindkraft.¹⁷⁶ SSB har beregnet at grunnrenten i perioden 2010-2021 var negativ.¹⁷⁷ Sammenlignet med statsstøtte vil staten ved bruk av negativ grunnrente være sikret en tilsvarende «avkastning» av fremtidige inntekter. Risikoen er at dersom aktivitetene forblir ulønnsomme og ikke gir grunnrente må tapt skatteproveny dekkes inn via andre skatter. Dette fører med seg et skattesystem som ikke er effektivt. For landbasert vindkraft er det foreslått å innføre kontantstrømskatt uten utbetaling av underskudd. Underskudd

¹⁷⁵ Grunnloven § 75 a).

¹⁷⁶ Prop. 2 LS (2023-2024).

¹⁷⁷ Prop. 2 LS (2023-2024), figur 2.7, i punkt 2.3.5.

blir fremført og skatteyter blir kompensert med en risikofri rente.

Finansdepartementet legger i forslaget vekt på behovet for kontroll ved innføring av nye skatter. Dette reduserer risikoen for staten, men dersom bransjens avkastningskrav avviker fra den risikofrie renten vil ikke skattesystemet oppleves som nøytralt for skatteyter. Å innføre grunnrentebeskatning tidlig øker imidlertid forutsigbarheten for skatteyter som kan hensynta skattenivået i lønnsomhetsvurderingen av fremtidige prosjekter.

Når det gjelder risikoen ved innføring av nye skatter er det verdt å nevne at forholdet til skatteavtalene synes uavklart. Fordi kontantstrømskatten bryter med det vanlige skattesystemet er det ikke opplagt at den er en kreditbar skatt etter andre lands skatteregler eller skatteavtaler.¹⁷⁸ Dette øker faren for økonomisk dobbeltbeskatning. Ved innføringen av kontantstrømskatt i utvinningsvirksomheten så ikke Finansdepartementet det som aktuelt å *«la andre staters regler for behandling av norsk petroleumsinntekt avgjøre hvordan Norges internrettslige lovgivning om skattlegging av inntekt fra petroleumsutvinning på norsk kontinentalsokkel skal utformes.»*¹⁷⁹ I forslaget til kontantstrømskatt på landbasert vindkraft er ikke forholdet til skatteavtaler drøftes overhode. Ved utformingen av nye skattesystem bør nettopp slike forhold avklares for å redusere uforutsigbarheten til skatteyttere som vurderer å satse på nye aktiviteter i forbindelse med energiomstillingen.

Politikerne har forpliktet seg til å redusere klimautslipp og må øke aktivitetsnivået knyttet til energiomstillingen. Politikerne har vist sin evne til raskt å endre regelverket ved behov i olje- og gassindustrien. Det er en lovgiveroppgave å innføre regelverk for å sikre at Norge oppfyller sine internasjonale forpliktelser når det gjelder klima. Det må også være en lovgiveroppgave å innføre regler som sikrer at inntektene fra naturressurser som er statens eiendom tilflyter det norske samfunn. For å få i gang både energiomstillingen og klargjøre regelverket knyttet til de nye aktivitetene bør politikerne vise samme handlingskraft som en var vitne til under pandemien.

¹⁷⁸ NOU 2000:18, i kapittel 1.7.6.

¹⁷⁹ Prop. 88 LS (2021-2022), i kapittel 5.9.

Per i dag finnes ikke rettsavgjørelser knyttet til utvinningsbegrepet i lys av de nye aktivitetene på norsk sokkel. En skal ikke se bort fra at problemstillingene må opp i rettssystemet før lovgiver og politikerne kommer på banen. En behandling i rettssystemet vil avklare om, eventuelt i hvilken grad, utvinningsvirksomheten og grunnrenten skal finansiere energiomstillingen. Det blir spennende å følge rettsutviklingen.

Referanseliste

Lover og forskrifter:

- 1814 Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven).
- 1911 Lov 18. august 1911 nr. 8 om lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
- 1963 Lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster og mineralforekomster.
- 1965 Lov 11. juni 1965 nr. 3 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster.
- 1975 Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven).
- 1996 Lov 29. november 1996 nr. 72 Lov om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven).
- 1998 Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v (regnskapsloven).
- 1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).
- 2010 Lov 4. juni 2010 nr. 21 Lov om fornybar energiproduksjon til havs (havenergilova).
- 2016 Lov 27. mai 2016 nr. 14 Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).
- 2022 Stortingsvedtak 13. desember 2022 nr. 2199 om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023 (Stortingets skattevedtak).
- 1993 Forskrift 30. april 1993 nr. 316 Forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum.
- 2014 Forskrift 5. desember 2014 nr. 1517 om utnyttelse av undersjøiske reservoarer på kontinentalsokkelen til lagring av CO₂ og om transport av CO₂ på kontinentalsokkelen.
- 1963 Kgl.res 31. mai 1963 Resolusjon om norsk statshøyhet over visse undersjøiske områder.

Høringer

Olje- og energidepartementet (2021). Høring - Veileder for arealtildeling, konsesjonsprosess og søknader for vindkraft til havs, og forslag til endringer i havenergilova og havenergilovforskrifta. [Høringsnotat] 2021, <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-veileder-for-arealtildeling-konsesjonsprosess-og-soknader-for-vindkraft-til-havs-og-forslag-til-endringer-i-havenergilova-og-havenergilovforskrifta/id2860575/?expand=horingsnotater>

Finansdepartementet (2022). *Beskatningshjemmel for utenlandske personer og selskap som deltar i mineralvirksomhet, utnytter fornybare energiresurser eller utøver karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel*. [Høringsnotat] 2022. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/beskatningshjemmel-for-utenlandske-personer-og-selskap-som-deltar-i-mineralvirksomhet-mm/id2901520/>

Forarbeider, utredninger

NOU 2000:18 Skattlegging av petroleumsvirksomhet. Finansdepartementet, Petroleumsskatteutvalget.

NOU 2019:16 Skattlegging av vannkraftverk, Finansdepartementet.

Ot.prp. nr. 75 (1962-63) Midlertidig lov om utnyttelse og utforskning av undersjøiske naturforekomster, Utenriksdepartementet.

Ot.prp. nr. 26 (1974-1975) Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v, Finans- og tolldepartementet.

Ot.prp. nr. 3 (1986–1987) Om lov om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v, Finans- og tolldepartementet.

Ot.prp. nr. 60 (1987-1988) Oppnevning og sammensetning av Klagenemnda for petroleumsskatt m.v. Om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v (petroleumsskatteloven), Finansdepartementet.

Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) Skattereformen 1992, Finans- og tolldepartementet.

Ot.prp. nr. 12 (1991-1992) Om lov om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v, Finans- og tolldepartementet.

Ot.prp. nr. 36 (1997–1998) Endringer i petroleumskattebeskatningen, Finans- og tolldepartementet.

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) Ny skattelov, Finans- og tolldepartementet.

Ot.prp. nr. 107 (2008–2009) Om lov om fornybar energiproduksjon til havs, Olje- og energidepartementet (havenergilova).

Prop. 115 S (2015-2016) Samtykke til ratifikasjon av Parisavtalen av 12. desember 2015 under FNs rammekonvensjon om klimaendring av 9. mai 1992, Utenriksdepartementet.

Prop. 113 L (2019-2020) Midlertidige endringer i petroleumsskatteloven, Finansdepartementet.

Prop. 88 LS (2021-2022) Omleggingen av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt (endringer i petroleumsskatteloven mv.), Finansdepartementet.

Prop. 78 LS (2022-2023) Grunnrenteskatt på havbruk, Finansdepartementet.

Prop. 1 LS (2023-2024) Skatter og avgifter 2024, Finansdepartementet.

Prop. 2 LS (2023-2024) Grunnrenteskatt på landbasert vindkraft, Finansdepartementet.

St.meld. nr. 63 (1978-79) Om energi- og industrisamarbeid.

St.meld. nr. 9 (1984-85) Om erfaringene fra og justeringer av retningslinjene for teknologi- og industrisamarbeid.

St.meld. nr. 2 (2003-2004) Revidert nasjonalbudsjett 2004.

Meld. St. 33 (2019-2020) Langskip – fangs og lagring av CO₂.

Meld. St. 36 (2020–2021) Energi til arbeid – langsiktig verdiskaping fra norske energiressurser.

St.prp. nr. 35 (2001-2002) Utbygging, anlegg og drift av Snøhvit LNG.

Uttalelser

UFIN-2012-5177 – Finansdepartementets uttalelse av 28.05.2013

Internasjonale kilder

Konvensjon om kontinentalsokkelen, Genève, 29. april 1958 [offisiell norsk oversettelse]

ESA (2020), *The Hywind Tampen Project*, (11.3.2020),

<https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/gopro/5330-NON%20CONF%20COL - State aid - Norway - the Hywind Tampen Project.pdf>

Rettsavgjørelser

Rt. 1931 s. 731 (Christiania Glassmagasin)

Rt. 1935 s. 240

Rt. 1965 s. 1159 (Vister)

Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Rt. 1999 s. 1303

Rt. 2002 s. 718

Rt. 2003 s. 1324 (Statpipe)

Rt. 2008 s. 794

Rt. 2011 s. 999 (Allseas)

Rt. 2015 s. 1068 (Kverva)

HR-2016-1801-A (Norrøna)

HR-2018-391-A (Argentum)

HR-2018-570-A (Ericsson)

HR-2020-2018-A (Lyse Produksjon)

HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom)

LB-2021-26379 (Fortis)

LG-2013-5031

Klagenemdsavgjørelser

PSK-1981-617-A Klagenemnda for petroleumsskatt - kjennelse av 17.06.1981.

PSK-1988-1212-B Klagenemnda for petroleumsskatt - kjennelse av 12.12.1988.

PSK-1990-219-A Klagenemnda for petroleumsskatt – kjennelse av 19.02.1990.

PSK-1992-302-D Klagenemnda for petroleumsskatt – kjennelse av 2.03.1992.

PSK-2000-24 Klagenemnda for petroleumsskatt – kjennelse av 11.12.2000.

PSK-2001-2 Klagenemnda for petroleumsskatt – kjennelse av 26.03.2001.

PSK-2001-3 Klagenemnda for petroleumsskatt – kjennelse av 26.03.2001.

Bøker og juridisk litteratur

1963 Fleischer, Carl August. «Oljen under Nordsjøen». I *Lov og Rett*, Oslo: Universitetsforl, 1963, s. 433-441.

1976 Utvalget, «Rundskriv fra Direktøren for skattevesenet Oljebeskatningsavdeling», s. 449, 1976

1991 Syversen, Jan. «Skatt på petroleumsutvinning – Petroleumsskatterettslige emner», Oslo: Sjørettsfondet, 1991.

- 2021 Zimmer, Fredrik. «*Lærebok i skatterett*», 9. utg., Oslo: Universitetsforl., 2021.
- 2023 Fløystad, Torstein. «Kommentar til petroleumsskatteloven». I *Norsk lovkommentar, Gyldendal rettsdata* (2023) hentet 2.11.2023.
- 2023 Furuseth, Eivind; Gjems-Onstad, Ole - *Norges Lover, Skattelovsamling for studenter 2023-2024*, Gyldendal Norsk Forlag, 2023.
- 2023 Skatte-ABC. Skattedirektoratet, 2023.

Rapporter, artikler etc

- E24 (2022), «Equinor vil ha hurtigløp på havvindprosjekter. Mindre aktører er skeptiske», (17.6.2022), <https://e24.no/energi-og-klima/i/k6nqlX/equinor-vil-ha-hurtigloep-paa-havvindprosjekt-mindre-aktoerer-er-skeptiske>, hentet 8.11.2023
- Energi og Klima (2023), «EU skal lagre 50 millioner tonn CO₂ i året innen 2030», 16. mars 2023 <https://energiogklima.no/nyhet/brussel/eu-skal-lagre-50-millioner-tonn-co2-i-aret-innen-2030/> (hentet 17.9.2023)
- Equinor (2019), «Sleipner-lisensen frigir CO₂-lagringsdata» (12. juni 2019) <https://www.equinor.com/no/news/archive/2019-06-12-sleipner-co2-storage-data>, hentet 6.11.2023
- Equinor (2022), «Energiomstillingsplan» 2022», 22. mars 2022 <https://cdn.equinor.com/files/h61q9gi9/global/87b0146de23f51717c74e2ae4e8a3e0c90c0d4ea.pdf?energiomstillingsplan-2022-equinor.pdf>
- Equinor (2022a), «Equinor og partnere utreder 1GW havvindpark utenfor Bergen», (17.6.2022) <https://www.equinor.com/no/nyheter/20220617->

- [utreder-1gw-havvindpark-utenfor-bergen](#) , hentet 8.11.2023
- Equinor (u.å), «Snøhvit-feltet» (u.å)
<https://www.equinor.com/no/energi/snohvit#fakta>,
hentet 6.11.2023
- KonKraft (2023), «Fremtidens energinæring på norsk sokkel –
Klimastrategi mot 2030 og 2050», 22. juni 2023.
<https://konkraft.no/contentassets/62dc59c72c674bc5aa22675c295689df/konkraft-framtidens-energinaring.pdf>
- Northern Lights (u.å), <https://norlights.com/>, Hentet 6.11.2023
- Oljedirektoratet (2022), «Krav til nye aktører på norsk kontinentalsokkel»
(01.03.2022)
<https://www.npd.no/fakta/utvinningstillatelser/prekv-alifisering/Krav-til-nye-aktorer-pa-norsk-kontinentalsokkel/> , hentet 7.11.2023
- Oljedirektoratet (2023), «Tillatelse til CO₂-lagring» (15.9.2023)
<https://www.npd.no/fakta/co2-lagring/tillatelse-til-co2-lagring/>, hentet 6.11.2023
- Oljedirektoratet (2023a), «Se Arbeidsprogram», *Utlysning 2022, runde 2*,
(15.9.2023) <https://www.npd.no/fakta/co2-lagring/tillatelse-til-co2-lagring/2022-2/> , hentet 6.11.2023
- Oljedirektoratet (2023b), «Invitasjon» (11.01.2023)
<https://www.npd.no/fakta/co2-lagring/tillatelse-til-co2-lagring/2023/invitasjon/> , hentet 7.11.2023

- Oljedirektoratet (u.å), «Hywind Tampen»,
<https://www.npd.no/aktuelt/publikasjoner/rapporter/ressursrapporter/ressursrapport-2019/utslipp-og-miljo/hywind-tampen/>, hentet 8.11.2023
- Olje- og energidepartementet (2023), «Tildeling av letetillatelse etter lagringsforskriften» (18.8.2023)
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/tildeling-av-letetillatelse-etter-lagringsforskriften/id2991460/>, hentet 6.11.2023
- Olje- og energidepartementet (2023a), «Kraft- og industriløft for Finnmark» «*Vedlegg til Godkjenning av endret utbyggingsplan for Snøhvitfeltet*»
<https://www.regjeringen.no/contentassets/c0c85d54ff88493b86713781ec7b6ece/vedrorende-godkjenning-av-endret-utbyggingsplan-for-snohvitfeltet-og-hammerfest-Ing-11483852-002-11484472.pdf>
- Regjeringen (2022), «Kraftfull satsing på havvind» (11.5.2022)
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/kraftfull-satsing-pa-havvind/id2912297/> hentet 8.11.2023
- Regjeringen (2022a), «Mottok plan for økt gassproduksjon og elektrifisering av Melkøya» (20.12.2022),
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/mottok-plan-for-okt-gassproduksjon-og-elektrifisering/id2952389/> , hentet 8.11.2023
- Skatteetaten (2022), «Skatteliste for 2021», 28.11.2022.
<https://www.skatteetaten.no/globalassets/presse/pressemeldinger/oljeskatt/skattelite-petroleumsskatt-2021.pdf>, hentet 6.11.2023

Stortinget (2022),

«Skriftlig spørsmål fra Lars Haltbrekken (SV) til olje- og energiministeren» 12. september 2022, Dokument nr. 15:2807 (2021-2022), <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Skriftlige-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=90322#:~:text=En%20slik%20utbygging%20av%20havvind%20som%20kobles%20til,kraftproduksjon%20til%20havs%20som%20skal%20knyttes%20til%20land.>

Teknisk Ukeblad (2013),

«Siragrunnen misbruker skattereglene» (6.3.2013) <https://www.tu.no/artikler/siragrunnen-misbruker-skattereglene/222898>, hentet 4.11.2023