

Saksnr. 21/394

03.09.2021

Høringsnotat - omlegging av særskatten for petroleumsvirksomhet til en kontantstrømskatt

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Bakgrunn	7
	2.1 Beskatning av grunnrente fra petroleumsvirksomheten.....	7
	2.2 Nærmere om utviklingen i petroleumsskatten.....	9
3	Gjeldende rett	11
	3.1 Generelt	11
	3.2 Avskrivninger	13
	3.3 Friinntekt	13
	3.4 Underskudds- og fremføringsregler	14
	3.5 Fradrag for finanskostnader mv.....	15
	3.6 Terminskatt	16
	3.7 Midlertidige petroleumsskatteregler (§ 11)	17
4	Departementets vurderinger og forslag	18
	4.1 Utfordringer i dagens særskatt og forslag til kontantstrømskatt	18
	4.2 Umiddelbar utgiftsføring av investeringer	22
	4.3 Behandling av underskudd i særskatten.....	24
	4.3.1 Utbetaling istedenfor fremføring av underskudd	24
	4.3.2 Tidspunkt for utbetaling	26
	4.4 Finanskostnader	28
	4.5 Leie av produksjonsinnretning.....	29
	4.6 Samvirkning mellom ny særskatt (kontantstrømskatt) og selskapsskatt	30
	4.7 Særlig om leteutgifter	36
	4.8 Alminnelig inntekt (selskapsskattegrunnlaget)	36
	4.8.1 Avvikling av lete- og opphørsrefusjon mv.....	36
	4.8.2 Avskrivninger.....	38
	4.8.3 Behandling av underskudd fremført fra tidligere år.....	38
	4.8.4 Vurdering av todelingen av dagens selskapsskattegrunnlag	39
	4.9 Overgangsregler	40
	4.10 Forskriftsendringer	41
	4.11 Behandling av særskatten i skatteavtaler med andre stater	41
5	Økonomiske og administrative konsekvenser	41
6	Ikrafttredelse	43
7	Utkast til lovendringer	44

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Petroleumsforekomstene på kontinentalsokkelen er en begrenset naturressurs som tilhører den norske stat. Petroleumsressursene er verdifulle og gir grunnlag for særlig høy avkastning ved utvinning, en grunnrente. Særskatten skal sammen med Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) bidra til at en stor del av grunnrenten tilfaller fellesskapet.

Petroleumspolitikken er basert på at det er selskapene som tar beslutninger om leting, utbygging og drift. Det er viktig at rammevilkårene utformes slik at det er størst mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger. Særskatten bør derfor være nøytralt utformet slik at lønnsomhetsvurderinger før og etter særskatt er samsvarende. I tillegg bør selskapsskatten petroleumsselskapene betaler, være mest mulig lik den andre næringer betaler. Dette gir både grunnlag for at petroleumsressursene utnyttes best mulig, og for høye inntekter til fellesskapet. Det vil være betydelige investeringer i mange år fremover, og særskattens utforming vil ha stor betydning også i fortsettelsen.

En nøytral særskatt vil bidra til at selskapene har incentiver til å avstå fra å investere i ulønnsomme prosjekter. Klimariskoutvalget, jf. NOU 2018: 17, anbefalte å gjøre petroleumsskattesystemet nøytralt ut fra hensynet til klimarelatert risiko.

Regjeringen mener 2022 er et godt tidspunkt for å gjøre forbedringer i petroleumsbeskatningen. Fra 2022 vil de midlertidige reglene, som ble innført våren 2020, gradvis fases ut, og selskapene vil igjen forholde seg til de ordinære reglene.

Departementet foreslår at særskatten legges om til en kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring av nye investeringer. Forslaget omfatter kun investeringer pådratt fra og med inntektsåret 2022 som skattlegges etter de ordinære reglene. De midlertidige reglene vil gradvis fases ut i tråd med Stortingets vedtak.

En omlegging til kontantstrømskatt vil gjøre særskatten nøytral og dermed gi samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger, skape forutsigbarhet om fremtidige skatteregler og samtidig gi selskapene en betydelig likviditetsforbedring som reduserer selskapenes kapitalbehov. Grunnlaget for diskusjonen som har vært om verdsettelse av fremtidige investeringsfradrag i særskatten, vil falle bort. Omleggingen vil ligne på den som allerede er innført for vannkraft fra 2021.

Departementet foreslår at den umiddelbare utgiftsføringen i særskatten skal omfatte kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, som i dag avskrives etter petroleumsskatteloven § 3b. Den umiddelbare utgiftsføringen gjelder kun i særskatten. Det foreslås ingen endringer i avskrivningsreglene i selskapsskatten.

Med umiddelbart fradrag for investeringskostnader bortfaller begrunnelsen for dagens friinntekt, som skal kompensere for at investeringsfradragene i dag kommer over tid. Friinntekten vil derfor fjernes. Det er heller ikke grunnlag for fradrag for finanskostnader knyttet til investeringer som fullt ut utgiftsføres. Teknisk sett faller det meste av fradraget bort når den skattemessige gjenstående verdien av driftsmidlene reduseres til null.

Departementet foreslår at selskapene fra og med inntektsåret 2022 får utbetalt særskatteverdien av underskudd. Dette vil styrke likviditeten til selskaper utenfor skatteposisjon, som ellers måtte fremføre underskudd med rentetillegg. Det foreslås at utbetalingen skjer i forbindelse med skatteoppgjøret, som i dagens leterefusjonsordning. En forsvarlig kontroll med utbetalinger er viktig. Departementet vurderer i lys av dette at ordningen med negativ terminskatt, som er en del av de midlertidige reglene Stortinget vedtok våren 2020, ikke er tilrådelig for et system som utformes for å ligge fast over tid. Departementet vil basert på høringsinnspillene vurdere å foreslå en ordning med pantsettelse av underskuddsutbetalinger slik en i dag har i leterefusjonsordningen. Dagens særlige ordninger med leterefusjon og

opphørsrefusjon i særskatten blir overflødige når det innføres en generell utbetalingsordning, og disse ordningene foreslås derfor avviklet.

Det foreslås at selskapsskatten gjøres fradragberettiget i grunnlaget for særskatt. På den måten sørger en for at skattene virker godt sammen og at kontantstrømskatten virker helt nøytralt. Særskattegrunnlaget reduseres når det gis fradrag for selskapsskatten, og særskattesatsen må derfor teknisk økes til 71,8 pst. for at samlet skatteprosent skal forbli 78 pst. ($22 \text{ pst.} + (1 - 0,22) \times 71,8 \text{ pst.} = 78 \text{ pst.}$)

Når selskapsskatten kommer til fradrag i særskatten, faller begrunnelsen for særordningene for underskudd i selskapsskatten bort. Fremføring med rentetillegg og lete- og opphørsrefusjon i selskapsskatten foreslås derfor fjernet. Underskudd i selskapsskattegrunnlaget vil fra og med inntektsåret 2022 fremføres uten rentetillegg, likt som for annen næringsvirksomhet.

Ved overgangen til nye regler foreslås det at skatteverdien av underskudd og eventuell ubenyttet friinntekt i særskatten og underskudd i selskapsskatten som er fremført fra tidligere år, utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2022. På den måten unngår en å måtte operere med ulike regler for underskudd frem i tid. Når historiske underskudd utbetales ved skatteoppgjøret for inntektsåret 2022, vil selskapene bli tilført ytterligere likviditet.

Samlet medfører forslaget at selskapene vil dekke om lag 22 pst. av fremtidige investeringskostnader. Det er nært opptil selskapenes forholdsmessige del i en helt nøytral skatt (23 pst.). Det gjenstående avviket skyldes at avskrivningene i selskapsskatten er raskere enn anslått økonomisk levetid.

Omlegging til en kontantstrømskatt vil øke statens proveny over tid, men redusere provenyet de første årene. Provenyreduksjonen i 2022 anslås til om lag 45 mrd. kroner påløpt. Dette inkluderer en provenyreduksjon på om lag 6 mrd. kroner fra utbetalingen

av skatteverdien av historiske underskudd og ubenyttet friinntekt. Samlet over tid anslås omleggingen å øke provenyet med om lag 7 mrd. kroner, målt som nåverdi, knyttet til investeringer som foretas i 2022. Etter hvert som en større andel av investeringene omfattes av kontantstrømskatten fremfor de midlertidige skattereglene, vil provenyeffekten av omleggingen øke.

I beregningen av provenyvirkningen over tid er sikre investeringsfradrag verdsatt med en risikofri rente. Flere selskaper har oppgitt at de verdsetter sikre skattefradrag sammen med øvrig kontantstrøm med et vesentlig høyere risikojustert avkastningskrav. Om forslaget fremstår som en skatteskjerpelse eller ikke for nye investeringer hos selskapene, vil avhenge av hvor høyt avkastningskrav de benytter til å verdsette fremtidige fradrag.

Skatter fra petroleumsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland. Endringen påvirker dermed ikke 2022-budsjettet, men vil påvirke handlingsrommet i fremtidige budsjetter gjennom virkningen på fondet.

Forslaget innebærer at skattemeldingen og systemene til skattemyndighetene må tilpasses. I en overgangsperiode vil flere parallelle regelsett måtte praktiseres. Samlet anses de administrative konsekvensene likevel som moderate.

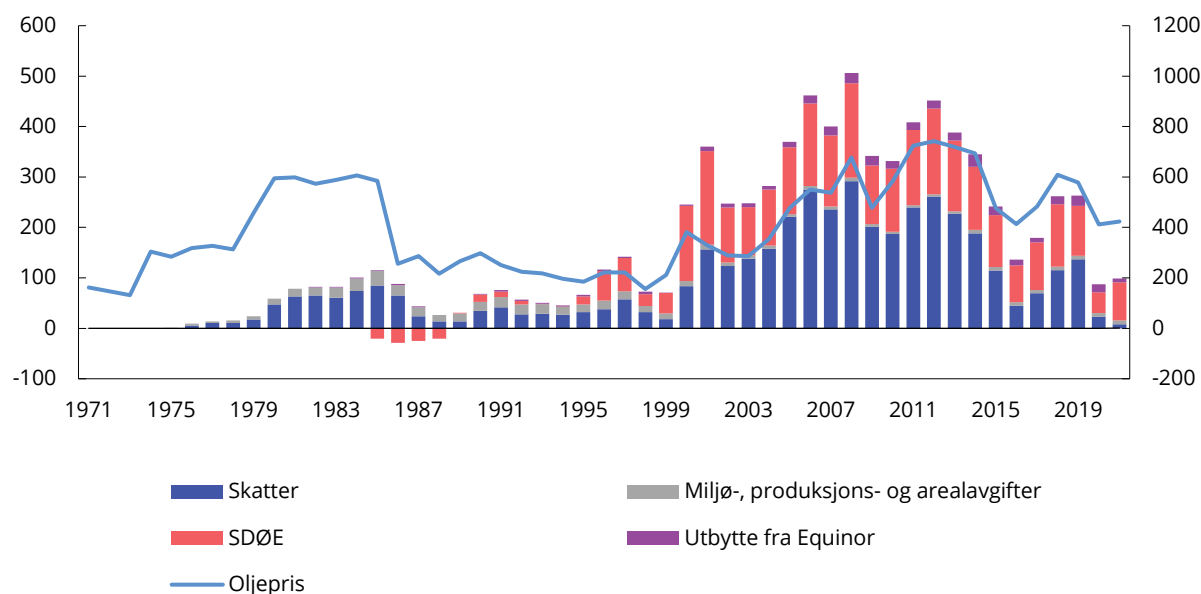
Det bes om merknader til høringsforslaget innen 3. desember 2021. Departementet legger opp til at lovendringene fremmes for Stortinget i en egen lovproposisjon våren 2022. Endringene skal tre i kraft med virkning for investeringer som pådras fra og med inntektsåret 2022, unntatt investeringer som er omfattet av de midlertidige petroleumsskattereglene i § 11.

2 BAKGRUNN

2.1 Beskatning av grunnrente fra petroleumsvirksomheten

De norske petroleumssressursene tilhører fellesskapet. Norges suverenitet over den norske kontinentalsokkelen ble proklamert av Gerhardsen-regjeringen i 1963 i en ny lov som slo fast at staten var grunneier. Myndighetene har fra opprettelsen av Statoil i 1972 og vedtakelsen av petroleumsskatteloven av 1975 lagt vekt på å trekke inn en stor del av overskuddet på sokkelen til fellesskapet, dels gjennom skattesystemet og dels gjennom statlig eierskap (statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) og Equinor). Petroleumsselskapene betaler i tillegg til selskapskatt en særskatt som sikrer fellesskapet en høy andel av den ekstraordinære avkastningen. Figur 1.1 viser statens samlede inntekter fra petroleumsvirksomheten i perioden 1971-2021.

Figur 1.1 Samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren (mrd. 2021-kroner) og utviklingen i oljeprisen (2021-kroner per fat, høyre akse).¹



¹ Anslag for 2020 og 2021.
Kilde: Finansdepartementet.

Skatteinntektene fra petroleumssektoren har variert, men har over tid utgjort en stor del av Norges samlede skatteinntekter. I 2019 utgjorde de om lag 140 mrd. kroner eller rundt 12 pst. av de samlede skatteinntektene. I tillegg kommer betydelige inntekter fra statens direkte økonomiske engasjement (SDØE). Også i årene fremover ventes

petroleumsvirksomheten å utgjøre en betydelig del av norsk økonomi. Produksjonen anslås å øke noe de nærmeste årene før den gradvis ventes å falle. Investeringene ventes så å gå gradvis ned, men ventes å ligge på et høyt nivå i mange år fremover. Når selskapene tar investeringsbeslutninger som involverer store verdier for samfunnet, er det viktig med godt utformede rammebetingelser, herunder et velfungerende petroleumsskattesystem.

Skatter og avgifter har ulike effekter på økonomien. I økonomiske fagmiljøer er det bred enighet om at grunnrente er et godt skattegrunnlag. Dette har bl.a. OECD og IMF pekt på en rekke ganger. Med en riktig utformet grunnrenteskatt kan stedbunden grunnrente, som den ekstraordinære avkastningen fra petroleumsressursene, skattlegges høyt uten at det svekker selskapenes investeringsinsentiver. Dermed kan andre og mer vridende skatter reduseres. Skattlegging av grunnrente har vært en sentral del i det norske skattesystemet over lang tid, og petroleumsskatten har spilt en særlig viktig rolle.

En nøytral skatt kan utformes som en kontantstrømskatt, med umiddelbare fradrag for alle kostnader, også investeringskostnader, eller som en periodisert skatt der investeringsfradrag fordeles over år gjennom avskrivninger. Kontantstrømskatten vil nedskalere selskapenes inntekter og kostnader med samme andel og dermed ikke påvirke avkastningen på investert kapital. Skatten virker dermed nøytralt på selskapenes investeringsinsentiver. Investeringer som selskapene vurderer som lønnsomme før kontantstrømskatt, skal også bli vurdert til å være lønnsomme etter kontantstrømskatt. Tilsvarende vil ulønnsomme investeringer før kontantstrømskatt forbli ulønnsomme etter kontantstrømskatt.

I en periodisert skatt avskrives investeringene i stedet over tid, og selskapene må da kompenseres for ulempen ved at investeringsfradraget ikke kommer umiddelbart. Det skjer ved å gi et ekstra fradrag i skatten, en friinntekt. En riktig fastsatt friinntekt vil sikre at nåverdien av avskrivninger og friinntekt til sammen utgjør 100 pst. av

investeringskostnaden og dermed tilsvarer umiddelbart fradrag i en kontantstrømskatt. En riktig utformet friinntekt vil baseres på skattemessig gjenstående verdi for driftsmidlene multiplisert med en rente som reflekterer den systematiske risikoen i investeringsfradragene. Dette ble benyttet i grunnrenteskatten for vannkraft frem til 2020, mens friinntekten i særskatten for petroleum ikke er utformet slik, jf. punkt 3.3.

I Norge står de aller fleste næringer overfor selskapsskatt (skatt på alminnelig inntekt) på 22 pst. Dette gjelder også grunnrentenæringene. Petroleumsskatteutvalget, jf. NOU 2000: 18, vurderte om petroleumsnæringen burde betale selskapsskatt i tillegg til særskatt. Et argument for å kun ilegge selskapene særskatt er at det kan åpne for å tiltrekke seg kapital til investeringer som er lønnsomme før selskapsskatt, men ulønnsomme etter selskapsskatt. Utvalget mente imidlertid ikke at dette argumentet var sterkere for petroleumssektoren enn andre næringer, og at de beste argumentene talte for likebehandling av næringer i selskapsskatten. En mest mulig ensartet selskapsskatt bidrar til at kapital og arbeidskraft fordeles dit de kaster mest av seg for samfunnet.

2.2 Nærmere om utviklingen i petroleumsskatten

Særskatten for petroleumsvirksomhet ble innført i 1975, som var det første året med ordinær oljeproduksjon på norsk sokkel. Det var da påvist betydelige petroleumssressurser samtidig som oljeprisen hadde økt vesentlig. I Innst. O. nr. 60 (1974-1975) uttaler flertallet i finanskomiteen: «Størstedelen av den «nasjonalinntekt» som skapes på den norske kontinentalsokkel, bør liksom for «nasjonalinntekten» for øvrig, tilfalle det norske folk.» Det ble da innført en særskatt på 25 pst. i tillegg til selskapsskatten på 50,8 pst. Få år tidligere, i 1972, ble *Den norske stats oljeselskap* etablert, fra 1973 kjent som *Statoil*. Selskapet ble tildelt betydelige eierandeler i alle tillatelser. Delvis statseide Norsk Hydro var også en aktiv deltaker på norsk kontinentalsokkel. Etter oljeprisøkningen mot slutten av 1970-tallet ble petroleumsskatten betydelig skjerpet i 1980, mens særskatten ble redusert etter oljeprisfallet i 1986.

Ved skattereformen i 1992 ble selskapsskattesatsen redusert til 28 pst. og særskattesatsen økt til 50 pst., slik at samlet skattesats for petroleumsvirksomhet utgjorde 78 pst.

Hovedtrekkene i petroleumsskatten har ligget fast over lang tid, bl.a. skattesatsen på 78 pst. Samtidig er de fiskale vilkårene på norsk sokkel over tid blitt utviklet i mer nøytral retning. Bruttoelementer, som bæring av statens kostnader i letefasen, glideskala som ga rett til økte statlige andeler i store funn, samt produksjonsavgift for gass og olje, er avvirket. Gjenværende bruttoelementer som areal- og miljøavgifter har ikke som mål å gi staten inntekter, men å prissette eksterne virkninger.

Høsten 1999 ble det oppnevnt et ekspertutvalg for å utrede petroleumsskattesystemet. Utvalget skulle vurdere om petroleumsskattesystemet bidro til en samfunnsøkonomisk optimal utnyttelse av ressursene på sokkelen. Utvalget identifiserte tre hovedområder der skattesystemet ga uheldige insentiver, jf. NOU 2000: 18:

- Stor mulighet til å finansiere sokkelselskapenes øvrige aktiviteter med ubeskattet sokkelinntekt
- For generøse investeringsbaserte fradrag (avskrivninger, friinntekt og rentefradrag)
- Lete- og investeringsinsentiver avhenger av skatteposisjon

Ved oppfølging av utvalgets forslag ble det i 2002 gjort endringer i fordelingsreglene for finansielle poster. Videre ble det innført adgang til fremføring av underskudd med rente og mulighet til overføring av underskudd ved opphør av virksomhet, jf. Ot.pr. nr. 86 (2000-2001). Der fremgår det at Finansdepartementet også var enig med utvalget i at petroleumsskattesystemet ikke var nøytralt fordi de investeringsbaserte fradragene var for høye, men det ble ikke fremmet forslag til endringer i friinntekt eller avskrivninger.

Petroleumsskatten ble vurdert på nytt i RNB 2004, jf. St. meld. nr. 2 (2003-2004). Oljeindustrien hadde lagt frem en rapport fra Kon-Kraft Skatteprosjekt som foreslo reduksjon av særskattesatsen for nye felt samt volumfradrag for økt produksjon fra eksisterende felt. Også i RNB 2004 ble det påpekt at ulønnsomme investeringer kunne bli lønnsomme for selskapene etter skatt fordi de investeringsbaserte fradragene var for høye. Oljeindustriens forslag til omfattende skattelettelser (anslått av departementet til 8 mrd. 2004-kroner årlig) ble ikke innført, men det ble gjort noen endringer i petroleumsskatten, som årlig refusjon av skatteverdien av letekostnader (leterefusjon), utbetaling av skatteverdien av underskudd ved opphør av virksomhet (opphørsrefusjon) og forsering av friinntekt fra 5 pst. i 6 år til 7,5 pst. i 4 år. Forsering av friinntekt medførte at nåverdien av de investeringsbaserte fradragene økte.

I RNB 2013, jf. Prop. 150 LS (2012–2013), ble friinntekten redusert fra 7,5 til 5,5 pst. av kostprisen i 4 år. Bakgrunnen var at investeringsfradragene ble vurdert å være høyere enn i en nøytral skatt. Departementet skrev at reduksjonen i friinntekt kunne gi selskapene riktigere investeringsinsentiver og dempe kostnadsveksten i petroleumsvirksomheten. I perioden 2014-2019 ble selskapsskattesatsen redusert fra 28 til 22 pst. Parallelt ble særskattesatsen oppjustert slik at samlet skattesats ble holdt uendret på 78 pst. Samtidig ble friinntektssatsen justert for å opprettholde uendret fradragverdi i særskatten. Friinntekten har vært 5,2 pst. i 4 år siden inntektsåret 2019.

Som en del av tiltakene for å sikre aktivitet og sysselsetting i norsk økonomi i møte med koronakrisen vedtok Stortinget våren 2020 midlertidige petroleumsskatteregler, se nærmere omtale i punkt 3.6.

3 GJELDENE RETT

3.1 Generelt

Selskap som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum på norsk kontinentalsokkel, blir skattlagt etter særreglene i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven) med

tilhørende forskrifter. Loven er et supplement til den alminnelige skattelovgivningen, som kommer til anvendelse i den utstrekning ikke annet følger av petroleums-skatteloven.

I petroleumsskatten beregnes særskatt og selskapsskatt (skatt på alminnelig inntekt) parallelt. Begge er overskuddsskatter, der grunnlaget består av inntekter fratrukket kostnader i petroleumsvirksomheten. I særskatten gis det i tillegg et særskilt investeringsfradrag, en friinntekt, jf. punkt 3.3. Skatteberegningen er illustrert i boks 3.1.

Boks 3.1 Skatteberegning i dagens petroleumsskatt (ordinære regler)

I grove trekk beregnes petroleumsskatten på følgende måte:

Selskapsskatt	Særskatt
Salgsinntekter (normpris for olje)	Salgsinntekter (normpris for olje)
- Driftskostnader inkl. leteknader	- Driftskostnader inkl. leteknader
- Avskrivninger (16,7 pst. lineært i 6 år)	- Avskrivninger (16,7 pst. lineært i 6 år)
- Rentefradrag	- Rentefradrag
- (Fremført underskudd)	- (Fremført underskudd)
	- Friinntekt (5,2 pst. av investering i 4 år)
	- (Fremført ubenyttet friinntekt)
= Selskapsskattegrunnlag (22 pst.)	= Særskattegrunnlag (56 pst.)

3.2 Avskrivninger

Kostnader til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan avskrives lineært med inntil 16 2/3 pst. per år, dvs. over seks år, jf. petroleumsskatteloven § 3 b annet punktum.¹

Avskrivningene kan påbegynnes fra og med det året kostnadene er pådratt. Fradraget blir gitt både i alminnelig inntekt og i grunnlaget for særskatt. Renteutgifter tilknyttet lån for å finansiere produksjonsanlegg og rørledninger kan medregnes som en del av kostprisen for driftsmidlet. Renteutgiftene vil i så fall komme til fradrag fullt ut i særskattepliktig inntekt gjennom avskrivninger, og gi rett til friinntekt.

Andre driftsmidler avskrives etter de alminnelige reglene i skatteloven. Også disse avskrivningene gir rett til fradrag både i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget dersom driftsmidlet er knyttet til utvinningsvirksomhet. Det beregnes ikke friinntekt for driftsmidler som avskrives etter de alminnelige reglene i skatteloven.

3.3 Friinntekt

Ved fastsettingen av grunnlaget for særskatt blir det gitt et særskilt fradrag, friinntekten, jf. petroleumsskatteloven § 5. Friinntekten utgjør 5,2 pst. av kostprisen for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b (produksjonsinnretninger og rørledninger), og kommer til fradrag ved beregning av særskatt i fire år fra og med det året avskrivningen av kostprisen ble påbegynt. Friinntekten utgjør til sammen 20,8 pst. av kostprisen til driftsmiddelet regnet nominelt over friinntektsperioden.

¹ Utgifter til erverv av slike driftsmidler kan kreves avskrevet med inntil 33 1/3 pst. pr. år fra og med det år utgiften er pådratt, når formålet i henhold til godkjent plan for utbygging og drift og særskilt tillatelse til anlegg og drift etter petroleumsløven er produksjon, rørledningstransport og behandling av gass som skal nedkjøles til flytende form i nytt storskala nedkjølingsanlegg som ligger i Finnmark eller i kommunene Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa eller Kvænangen i Troms og Finnmark fylke, jf. petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum.

Petroleumsskatteloven § 3 f og § 5 femte ledd inneholder særregler om realisasjon eller uttak av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b. Reglene skal sikre symmetrisk behandling av avskrivninger og friinntekt hos kjøper og realisasjonsbeskatning hos selger.

3.4 Underskudds- og fremføringsregler

Dersom et selskap i det enkelte inntektsåret ikke har tilstrekkelige inntekter å føre kostnader og friinntekt til fradrag mot, kan udekket underskudd og ubenyttet friinntekt føres til fradrag i senere år. Fremføringen skjer med rentetillegg, jf.

petroleumsskatteloven § 3 c annet ledd og § 5 sjette ledd, både i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt. Formålet med rentetillegget er at fradragsverdien av underskuddet ikke reduseres når underskuddet fremføres til senere inntektsår, slik at en tar sikte på lik skattemessig behandling av selskap som er i skatteposisjon (dvs. som det enkelte inntektsåret har inntekter som kostnader effektivt kan trekkes fra mot), og selskap som er utenfor skatteposisjon (dvs. som først får effektivt fradrag for kostnadene i eventuelle fremtidige inntekter).

Hvis selskapets underskudd skyldes utgifter til leting, kan selskapet alternativt kreve årlig utbetaling fra staten av skatteverdien av leteutgiftene (leterefusjon). Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere de fradragsberettigede leteutgiftene i alminnelig inntekt og i særskattegrunnlaget med gjeldende skattesatser det året leteutgiftene er pådratt.

Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det aktuelle inntektsåret, jf.

petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd. Leterefusjonen utbetales sammen med skatteoppgjøret, på høsten i året etter inntektsåret.

Et selskap som ved opphør av petroleumsvirksomheten på norsk kontinentalsokkel fremdeles har udekket underskudd eller ubenyttet friinntekt til fremføring, kan kreve skatteverdien av udekket underskudd og ubenyttet friinntekt utbetalt fra staten, jf. petroleumsskatteloven § 3 c fjerde ledd og § 5 syvende ledd. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i

grunnlaget for særskatt med gjeldende skattesatser på opphørstidspunktet, og tilsvarende for ubenyttet friinntekt i særskattegrunnlaget. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det året den skattepliktige virksomheten opphører, og utbetales sammen med skatteoppgjøret, på høsten året etter inntektsåret. Alternativt kan selskapet overføre udekket underskudd og ubenyttet friinntekt til et annet selskap ved samlet overføring av utvinningsvirksomheten eller ved selskapssammenslutning, jf. petroleumsskatteloven § 3 c tredje ledd og § 5 sjette ledd. Samlet innebærer reglene om fremføring med rente og refusjon ved opphør av virksomheten at petroleumsselskapene har sikkerhet for full verdi av skattefradragene.

3.5 Fradrag for finanskostnader mv.

Den samlede skattesatsen på sokkelen (78 pst.) er betydelig høyere enn skattesatsen på land eller i utlandet, hvor bl.a. renteinntekter skattlegges. Etter petroleumsskatteloven er det derfor begrensninger i størrelsen på finanskostnader (netto rentekostnader og valutaposter) som kan fradras i sokkelinntekt. Etter petroleumsskatteloven § 3 d gis det fradrag for en andel av finanskostnader som svarer til 50 pst. av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi av driftsmidler i sokkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom året. Så lenge rentebærende gjeld er mindre enn eller lik 50 pst. av skattemessig formuesverdi av driftsmidlene på sokkelen, får selskapene fullt fradrag for finanskostnader på sokkelen. Eventuelle overskytende rentekostnader vil fordeles til selskapets ordinære landinntekt sammen med renteinntekter og øvrige finansposter. Selskap kan imidlertid benytte en særskilt tilbakeføringsadgang til sokkelen dersom selskapet ikke har tilstrekkelig inntekt på land til å dekke rentekostnadene. Dette sikrer selskapene fullt fradrag i alminnelig inntekt (22 pst.) for alle rentekostnader, også de kostnadene som overstiger fradragssrammen på sokkelen. Sokkelregelen begrenser i praksis dermed bare hvor store rentefradrag selskapene får i *særskattegrunnlaget*.

Petroleumsselskaper, det vil si selskaper som driver petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel, og som skattlegges etter særreglene i petroleumsskatteloven, har

også motiv til å flytte overskudd i ordinær selskapsskatt mellom ulike land. De burde derfor også vært omfattet av en rentebegrensningsregel i selskapsskatten.

Petroleumsselskapene er imidlertid ikke omfattet av den generelle rentebegrensningsregelen som er innført for annen næringsvirksomhet i Norge. Den generelle regelen innebærer at selskapenes fradrag for netto rentekostnader begrenses til 25 pst. av skattemessig resultat (EBITDA) forutsatt at visse vilkår er oppfylt. En ordinær EBITDA-regel uten justeringer ville imidlertid vært lempelig for selskaper med ekstraordinær avkastning som følge av grunnrente (og dermed høyere forventet EBITDA enn annen virksomhet). Utforming av en rentebegrensningsregel i alminnelig inntekt for petroleumsselskapene er til vurdering i departementet.

3.6 Terminskatt

I motsetning til andre selskaper som betaler skatten etterskuddsvis (året etter inntektsåret), innbetaler petroleumsselskapene skatten løpende, gjennom såkalt terminskatt over seks terminer, tre i inntektsåret og tre året etter, jf.

petroleumsskatteloven § 7. Gjennomsnittlig kredittid for betaling av petroleumsskatt er dermed 6 måneder, mens den for øvrige etterskuddsskattepliktige er 12 måneder.

Forfall er 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret, og 1. februar, 1. april og 1. juni i det etterfølgende året. Tidligere ble petroleumsskatten betalt i to terminer med forfall 1. oktober i inntektsåret og 1. april i året etter. Fra inntektsåret 2008 ble antallet terminer økt fra to til seks fordi innbetalingene av petroleumsskatt var så store at de ifølge Norges Bank skapte usikkerhet i pengemarkedet og gjennomføringen av betalingsoppgjør i bankene.

Terminskatten skal skrives ut til det beløpet som den fastsatte skatten er forventet å utgjøre for vedkommende inntektsår. Terminskattebeløpet blir fastsatt av skattemyndighetene basert på det enkelte selskapets opplysninger om forventet inntekt det aktuelle året. Beløpet som blir betalt inn, skal være likt for de tre første og for de tre siste terminene, dvs. at det bare er mulig å endre størrelsen på utskrevet terminskatt før fjerde termin med virkning for de tre siste terminene. Selskapet kan ved forfall for

andre termin med virkning for de tre første terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt når denne antas utilstrekkelig til å dekke den skatt som ventes fastsatt. Tilsvarende kan selskapet ved forfall for femte termin med virkning for de tre siste terminene innbetale tillegg til utskrevet terminskatt, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 4. Når skatten er fastsatt, avregnes utskrevet terminskatt i den fastsatte skatten, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 5.

3.7 Midlertidige petroleumsskatteregler (§ 11)

De midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11 innebærer at nærmere angitte kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning i en begrenset tidsperiode kan kreves fradratt i det året kostnadene pådras i stedet for å avskrives over seks år. Slik utgiftsføring er begrenset til særskattegrunnlaget. I tillegg kan en friinntekt på 24 pst. av investeringskostnaden fradras i særskattegrunnlaget i det året kostnadene pådras. Reglene om umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader og friinntekt omfatter investeringskostnader som pådras i 2020 og 2021, samt investeringskostnader som er omfattet av plan for utbygging og drift (PUD) eller plan for anlegg og drift (PAD) innkommet til Olje- og energidepartementet før 1. januar 2023 og godkjent av departementet før 1. januar 2024. Det ble ikke foreslått endringer i avskrivningsreglene i alminnelig inntekt, dvs. at investeringer fortsatt avskrives over seks år etter ordinære regler i petroleumsskatteloven § 3b.

Videre kan selskap som har udekket underskudd og ubenyttet friinntekt oppstått i inntektsårene 2020 og 2021, kreve utbetalt fra staten skatteverdien for det enkelte inntektsåret, uavhengig av hva slags kostnader i petroleumsvirksomheten underskuddet skriver seg fra. På samme måte som for utbetalingsordningene for leteutgifter og ved opphør fremkommer skatteverdien ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt og i grunnlaget for særskatt med gjeldende skattesatser, og tilsvarende for ubenyttet friinntekt i særskattegrunnlaget. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene det året underskuddet og den ubenyttede friinntekten har oppstått (hhv. inntektsåret 2020 og 2021).

Skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt for inntektsårene 2020 og 2021 kan kreves utbetalt gjennom negativ terminskatt. Skatteverdien til utbetaling (negativ terminskatt) skal skrives ut til det beløp som negativ terminskatt ventes å utgjøre for vedkommende inntektsår. Ved utskrivningen fordeles beløpet i seks deler. Ordningen med negativ terminskatt innebærer at selskapene får utbetalt forventet underskudd i inntektsåret før skattemelding er innlevert og kontrollert av Oljeskattekontoret.

4 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

4.1 utfordringer i dagens særskatt og forslag til kontantstrømskatt

Petroleumspolitikken er basert på at det er selskapene som tar beslutninger om leting, utbygging og drift. Det er derfor viktig at rammevilkårene utformes slik at det er størst mulig samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger. Særskatten bør derfor være nøytralt utformet slik at lønnsomhetsvurderinger før og etter særskatt er mest mulig samsvarende. Dette gir både grunnlag for at petroleumsressursene utnyttes best mulig, og for høye inntekter til fellesskapet. Selv om produksjonen på norsk kontinentalsokkel forventes å være stabil og deretter fallende de nærmeste tiårene, vil det være betydelige investeringer i mange år fremover. Særskattens utforming vil derfor ha stor betydning også i fortsettelsen.

De investeringsbaserte fradragene (avskrivninger, friinntekt og rentefradrag) i dagens ordinære særskatt er høyere enn hva de skulle vært i en nøytral særskatt. Når sikre investeringsfradrag verdsettes med et risikofritt avkastningskrav, jf. boks 4.1, dekker selskapene om lag 12 pst. av investeringskostnaden etter skatt med dagens ordinære skatteregler, mens de skulle dekket rundt 23 pst.² med en nøytral petroleumsskatt. Skatteutgiften er for året 2019 anslått til om lag 11,2 mrd. kroner knyttet til høye

² En nøytral petroleumsskatt består av en nøytralt utformet særskatt samt en selskapsskatt der avskrivninger følger økonomisk verdifall. Med en viss levetid på driftsmidlene vil nåverdien av avskrivningene i selskapsskatten være lavere enn investeringskostnaden. Dette bidrar til at selskapene dekker om lag 23 pst. av investeringskostnaden i en nøytral petroleumsskatt, altså noe mer enn 22 pst. (100 – 78 pst.).

investeringsfradrag i særskatten og 1,8 mrd. kroner knyttet til raske avskrivninger i selskapsskatten. Høye investeringsfradrag kan gi selskapene insentiv til å gjennomføre investeringer som er samfunnsøkonomisk ulønnsomme og til generelt for høy kapitalbruk i virksomhet som omfattes av petroleumsskattesystemet. Det gir også selskapene et insentiv til å forsøke å inkludere investeringer med svak eller moderat lønnsomhet i petroleumsskatten.

Boks 4.1 Verdsetting av investeringsfradrag i petroleumsskatten

For å vurdere lønnsomheten av investeringer må kontantstrømmer fordelt over tid verdsettes med et avkastningskrav som reflekterer systematisk risiko.

Med høye investeringer og en samlet skattesats på 78 pst. kan skatteverdien av investeringsfradragene utgjøre en stor del av petroleumsselskapenes kontantstrøm etter skatt. I petroleumsskatten har selskapene sikkerhet for full verdi av skattefradragene. Det tilsier at skatteverdien av fremtidige fradrag verdsettes med en risikofri rente. Dersom skatteverdien av sikre fradrag verdsettes separat med risikofri rente, må risikojustert avkastningskrav for den øvrige kontantstrømmen hensynta den systematiske risikoen i denne delen av kontantstrømmen. Denne metoden er i tråd med faglige artikler og lærebøker i investeringsanalyse.

Det er denne verdsettingsmetoden som ligger til grunn for anslaget på skatteutgift i petroleumsskatten, som omtales i de årlige nasjonalbudsjettene. Med utgangspunkt i en nominell risikofri rente før skatt på 2,5 pst., det vil si 1,95 pst. etter skatt, er selskapenes andel av investeringskostnaden etter skatt med dagens ordinære fradragsregler beregnet til 12 pst., jf. tabell 4.1. I en nøytral petroleumsskatt skulle selskapene ha dekket om lag 23 pst. av investeringskostnaden etter skatt.

En feltutbygging vil bestå av mange delbeslutninger om enkeltinvesteringer og investeringsomfang. Selv om en feltutbygging samlet er lønnsom, kan skattesystemet bidra til delbeslutninger med for høye investeringer slik at verdiskapingen for samfunnet og skatteinntektene reduseres. I tillegg gis selskapene et insentiv til å

inkludere andre investeringer med negativ eller lav lønnsomhet i petroleumsskattesystemet.

Tabell 4.1 Regneeksempel for investeringsfradrag med dagens ordinære fradragsregler¹

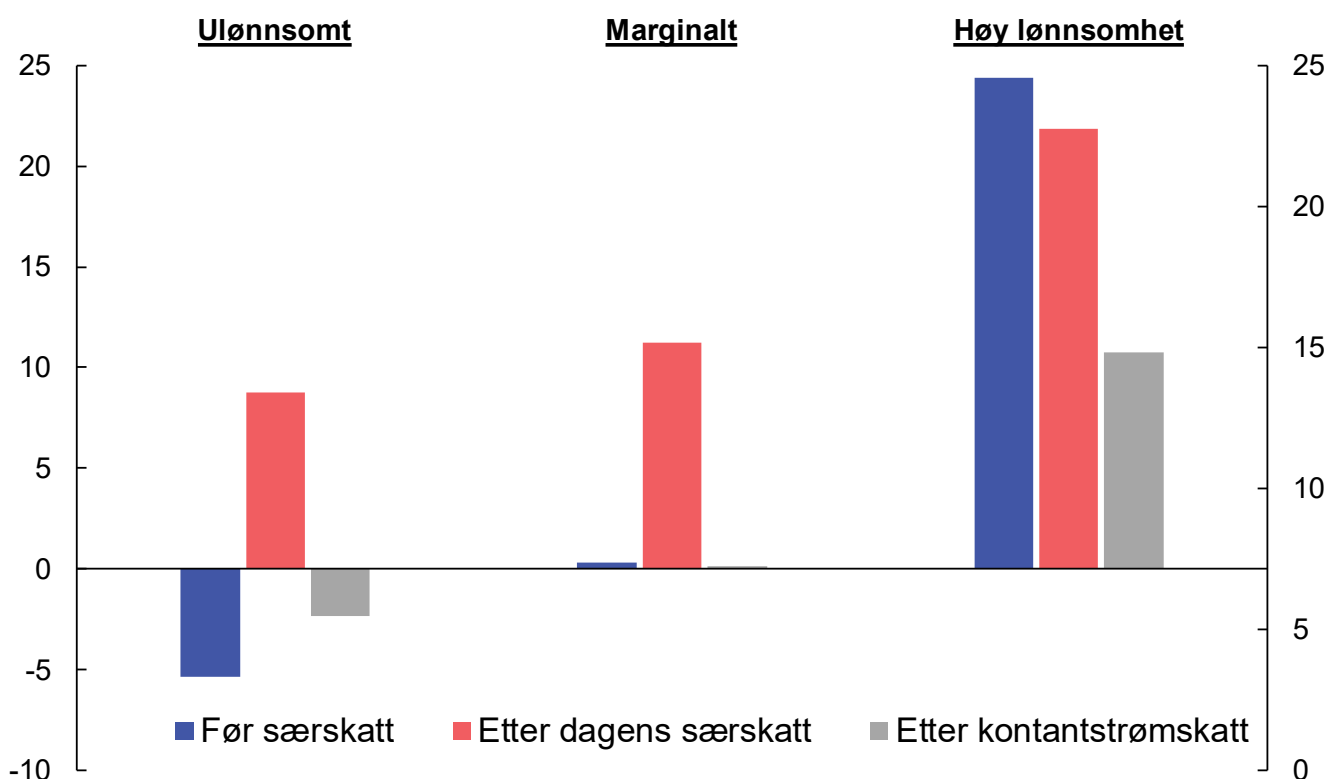
År	1	2	3	4	5	6	Sum
Investering	100						
Fradrag etter gjeldende regler:							
- avskrivning i selskapsskatt og særskatt	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	
- rentefradrag i særskatt (3,5 pst. lånerente)	1,5	1,2	0,9	0,6	0,3	0,0	
- friinntekt i særskatt	5,2	5,2	5,2	5,2			
Skatteverdi av fradragene	16,7	16,6	16,4	16,2	13,2	13,0	
Nåverdi av skattefradrag (Risikofri rente: 1,95 pst.)	16,7	16,2	15,8	15,3	12,2	11,8	88
Selskapenes investeringsandel etter skatt (100-88)							12

¹ Beregningene er gjort på påløpt basis.

Kilde: Finansdepartementet.

Virkingen av dagens ordinære regler på investeringsinsentivene er illustrert i figur 4.1, som viser nåverdien før og etter skatt av en tenkt investering med ulik lønnsomhet før skatt. Med dagens ordinære skatteregler kan en ulønnsom investering før særskatt bli lønnsom etter særskatt, jf. de røde søylene i figuren. Med en nøytral særskatt vil en ulønnsom investering før særskatt, forbli ulønnsom etter særskatt, jf. de grå søylene i figuren. Staten vil også beholde en større andel av meravkastningen i lønnsomme prosjekter med en nøytral særskatt, jf. søylene til høyre i figuren.

Figur 4.1 Netto nåverdi av en investering på 100, før og etter særskatt, med hhv. dagens ordinære regler og en nøytral kontantstrømskatt. Eksempel med et ulønnsomt, marginalt og svært lønnsomt prosjekt for særskatt.



Kilde: Finansdepartementet.

Høye investeringsfradrag i særskatten og den gjentagende diskusjonen om verdsetting av fremtidige skattefradrag skaper usikkerhet om rammevilkårene for næringen fremover. Begge deler er gode argumenter for å legge om særskatten til en kontantstrømskatt, tilsvarende den som allerede er innført for vannkraft. Omlegging av særskatten til en kontantstrømskatt innebærer at de investeringsbaserte fradragene over tid erstattes med umiddelbar utgiftsføring av hele investeringskostnaden.

En kontantstrømskatt, med umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnaden, vil gi bedre samsvar mellom selskapenes og samfunnets lønnsomhetsvurderinger, skape forutsigbarhet om fremtidige skatteregler og samtidig gi selskapene en betydelig likviditetsforbedring. Diskusjonen om verdsettelse av fremtidige investeringsfradrag faller også bort.

2022 er et godt tidspunkt for en slik omlegging, i og med at utfasingen av de midlertidige skattereglene starter i 2022, og selskapene da må forholde seg til de ordinære skattereglene.

4.2 Umiddelbar utgiftsføring av investeringer

Departementet foreslår at kostnader pådratt til erverv av produksjonsinnretning og rørledning, som etter gjeldende rett avskrives etter petroleumsskatteloven § 3b, skal fradras i det året kostnadene pådras, i stedet for å avskrives over seks/tre år. Slik utgiftsføring begrenses til særskattegrunnlaget. Det er da ikke behov for å kompensere for verdifall ved utsatte fradrag i særskatten, og friinntekten faller da bort. Reglene foreslås å gjelde for investeringer pådratt fra og med inntektsåret 2022, som ikke er omfattet av de midlertidige reglene. Departementet foreslår at andre driftsmidler fortsatt avskrives etter de alminnelige reglene i skatteloven. De skattemessige verdiene av slike driftsmidler utgjorde i 2019 kun om lag 2 pst. av de samlede skattemessige verdiene av driftsmidlene på sokkelen.

Forslaget viderefører ett felles særskattegrunnlag selv om fradragsreglene er ulike for forskjellige årganger av investeringer. Fra og med inntektsåret 2022 vil derfor investeringer delvis behandles etter dagens ordinære avskrivningsregler (investeringer foretatt før 2020), delvis etter de midlertidige reglene og delvis etter de nye reglene med umiddelbar utgiftsføring.

Petroleumsskatteloven §§ 3 f og 5 femte ledd har særregler om realisasjon eller uttak av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b. Reglene skal sikre symmetrisk behandling av avskrivninger og friinntekt hos kjøper og realisasjonsbeskatning hos selger. Skattlegging av overdragelse av § 3 b-driftsmiddel reguleres normalt av petroleumsskatteloven § 10. Hvis produksjonsanlegg og rørledninger overdras separat, gjelder særlige regler i petroleumsskatteloven for realisasjonsbeskatningen. Departementet foreslår å tilpasse petroleumsskatteloven § 5 til de foreslåtte endringene.

Når kostnader til erverv av produksjonsinnretning og rørledning utgiftsføres umiddelbart etter reglene som foreslås her, må avskrivnings- og frinntektsreglene i petroleumsskatteloven endres.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 5.

Med forslaget øker selskapenes andel av investeringskostnadene etter skatt fra om lag 12 pst. i dag, jf. boks 4.1, til om lag 22 pst., jf. boks 4.2.

Boks 4.2 Selskapenes investeringsandel med forslaget

I boks 4.1 fremgår det at når sikre skattefradrag verdsettes med en risikofri rente på 1,95 pst., dekker staten 88 pst. av investeringskostnadene etter skatt, mens selskapene dekker 12 pst. De høye investeringsfradragene medfører en betydelig skatteutgift som er omtalt i de årlige nasjonalbudsjettene.

I tabell 4.2 er det gjort tilsvarende beregninger med departementets forslag. I departementets forslag utgiftsføres investeringskostnadene umiddelbart i særskatten, mens investeringene fortsatt avskrives over seks år i selskapsskatten. En beregnet selskapsskatt (22 pst.) kommer til fradrag i særskatten mot en høyere særskattesats (71,8 pst.), jf. punkt 4.6, noe som innebærer at 22 pst. av avskrivningene i selskapsskatten kommer til fratrukk i særskatten. Verdsatt med en risikofri rente etter skatt (1,95 pst.) vil staten dekke om lag 78 pst. av investeringskostnadene, mens selskapene dekker 22 pst. Særskatten vil da virke nøytralt på selskapenes investeringsinsentiver, mens det fortsatt vil være en skatteutgift knyttet til raske avskrivninger i selskapsskatten.

Tabell 4.2 Regneeksempel for investeringsfradrag med forslaget¹

År	1	2	3	4	5	6	Sum
Investering	100						
Avskrivning i selskapsskatt	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	16,7	

skatteverdi (22 pst.)	3,7	3,7	3,7	3,7	3,7	3,7	
Umiddelbar utgiftsføring i særskatt	100						
Fratrekk i særskatt for skatteverdi av avskrivninger i selskapsskatt	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	
Samlet fradrag i særskatt skatteverdi (71,8 pst.)	96,3	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	-3,7	
	69,2	-2,6	-2,6	-2,6	-2,6	-2,6	
Nåverdi av skattefradrag (Risikofri rente: 1,95 pst. ²)	72,8	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9	77,7
Selskapenes investeringsandel etter skatt (100 - 77,7)							22,3
¹ Beregningene er gjort på påløpt basis.							
² Fremtidige fradrag i selskapsskatten vil ikke lenger være helt sikre med forslaget, jf. punkt 4.8, og burde verdsettes med et avkastningskrav som reflekterer systematisk risiko for at selskapet ikke får utnyttet disse fradragene. Effekten vil uansett være liten siden mesteparten av investeringsfradraget kommer umiddelbart.							
Kilde: Finansdepartementet.							

Flere petroleumsselskaper har oppgitt at de ikke verdsetter sikre investeringsfradrag med risikofri rente slik departementet gjør, jf. boks 4.1. De oppgir at skattefradrag verdsettes sammen med øvrig kontantstrøm med et høyere avkastningskrav. Selskapene vil i så fall undervurdere verdien av sikre, fremtidige investeringsfradrag. Om den foreslåtte omleggingen øker selskapenes andel av investeringskostnadene og dermed fremstår som en skatteskjerpelse eller ikke for selskapene, vil avhenge av hvor høyt avkastningskrav de benytter til å verdsette fremtidige fradrag. Dersom de verdsetter fremtidige fradrag med et høyt avkastningskrav, vil omleggingen til kontantstrømskatt kunne fremstå som en lønnsomhetsforbedring for selskapene.

4.3 Behandling av underskudd i særskatten

4.3.1 Utbetaling istedenfor fremføring av underskudd

Ved umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader i særskattegrunnlaget må det tas stilling til om underskudd i særskattegrunnlaget fortsatt skal fremføres med et rentetillegg, eller om skatteverdien av underskuddet i stedet skal utbetales løpende, slik det i dag gjøres for letekostnader. I nåverdi er de to alternativene likeverdige.

Utbetaling vil imidlertid vesentlig styrke likviditeten til selskaper som ikke er i skatteposisjon og i større grad likebehandle selskaper i og utenfor skatteposisjon. Utbetaling vil gjøre at selskaper utenfor skatteposisjon i langt mindre grad trenger lånefinansiering. Utbetaling vil også være mest i tråd med kontantstrømskattens grunnidé, der inntekter skattlegges og kostnader utbetales når de påløper. En unngår dessuten videre diskusjoner om verdsetting av fremtidige fradrag.

Fordelene med en utbetalingsordning må veies opp mot ulempene. Utbetalingsordninger i skattesystemet er sårbare for misbruk i form av uberettigede refusjonskrav. Dette er blant annet kjent fra dagens leterefusjon, merverdiavgiftssystemet og Skattefunn-ordningen.

Samlet sett mener departementet at en utbetalingsordning er mest fordelaktig, og vil derfor foreslå en slik ordning. Forutsetningen må imidlertid være at skattemyndighetene gis mulighet til å gjennomføre en kontroll av kostnadene i forkant av utbetaling. Kontrollsystemer må legge til rette for at det bare er skatteverdien av pådratte, relevante kostnader som refunderes.

Departementet foreslår at selskaper fra og med inntektsåret 2022 årlig kan kreve utbetalt fra staten særskatteverdien av underskuddet, uavhengig av hva slags fradragberettigede kostnader i petroleumsvirksomheten underskuddet skriver seg fra. Skatteverdien fremkommer ved å multiplisere udekket underskudd i grunnlaget for særskatt med særskattesatsen. Den generelle ordningen med løpende utbetaling av underskudd medfører at dagens ordninger med leterefusjon og opphørsrefusjon i særskatten kan oppheves. Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 3c og 5 nytt fjerde ledd.

I tillegg foreslås det at skatteverdien av underskudd og eventuell ubenyttet friinntekt i særskatten og underskudd i selskapsskatten som er fremført fra tidligere år, utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2022. Underskudd og ubenyttet

friinntekt fremført fra tidligere år i særskatten regnes mot en særskattesats på 56 pst. Departementet viser til forslag til overgangsregel til endringsloven.

Underskudd i alminnelig inntekt på kontinentalsokkelen fra og med inntektsåret 2022 kan ikke kreves utbetalt. Bakgrunnen er de endringene departementet foreslår i samvirkningen mellom selskapsskatt og særskatt og dermed også endring i behandlingen av underskudd i alminnelig inntekt. Se nærmere om dette i punkt 4.6 og 4.8.

4.3.2 Tidspunkt for utbetaling

Et spørsmål er på hvilket tidspunkt selskapene skal få utbetalt skatteverdien av underskudd. I de midlertidige petroleumsskattereglene vedtok Stortinget en ordning med negativ terminskatt for årene 2020 og 2021. I utgangspunktet vil en terminskatt som både kan være positiv og negativ, innebære en helt symmetrisk behandling av inntekter og kostnader gjennom året. Det er likevel en rekke administrative og kontrollmessige utfordringer med en løpende utbetalingsordning.

Terminskatten skrives ut i månedsskiftet juni/juli i inntektsåret og er basert på det enkelte selskapets anslag på forventet petroleumsskatt for inntektsåret. Anslaget bygger som regel på faktiske tall for første kvartal og selskapets prognoser for resten av året. Ettersom anslaget den opprinnelige utskrivningen er basert på, i stor grad bygger på det enkelte selskapets forventninger, har skattemyndighetene begrenset mulighet til å kontrollere forutsetningene før terminskatten skrives ut. Det foretas en revidering av terminskatten før fjerde termin med virkning for de tre siste terminene. Revisjonen skjer i januar året etter inntektsåret. Det reviderte anslaget bygger som oftest på faktiske tall for de tre første kvartalene og prognose for resten av året. Som nevnt i kapittel 3.6 avregnes innbetalt terminskatt i fastsatt skatt ved skatteoppgjøret. Så lenge selskapet kan gjøre opp differansen, har dette liten betydning. Utbetaling er bare aktuelt for selskap som ikke er i skatteposisjon, som etter dagens ordinære terminskatteregler ikke er nødvendig å kontrollere før ved skatteoppgjøret. I

motsetning til andre utbetalingsordninger innenfor skattesystemet, som Skattefunnordningen, vil en utbetalingsordning mangle en mekanisme for sertifisering eller godkjenning. Det er derfor stor risiko for at en slik ordning vil resultere i urettmessige utbetalinger.

Normalordningen i skattesystemet er at skatteoppgjøret fastsetter riktig skatt. I løpet av året betales forskuddsskatt basert på tidligere års informasjon mv. Den korte erfaringen med ordningen med negativ terminskatt i de midlertidige reglene er at det brukes betydelige ressurser på kontroll. Det er likevel usikkert om kontrollarbeidet reduserer risikoen i vesentlig grad. I praksis er det risiko for at det blir betalt ut skattepenger til selskap som senere ikke betaler tilbake for høy utbetaling.

Utformingen av de midlertidige reglene skjedde i en situasjon der det var stor usikkerhet om den økonomiske utviklingen og den umiddelbare økonomiske situasjonen for petroleumsselskapene. Departementet mener at en løsning med negativ terminskatt vil være svært sårbar for misbruk og at det ikke er forsvarlig å innføre negativ terminskatt som en permanent ordning i de ordinære petroleumsskattereglene. Departementet foreslår i stedet at skatteverdien av underskudd utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret, på tilsvarende måte som for dagens leterefusjon. En slik løsning reduserer risikoen for urettmessige utbetalinger og gir skattemyndighetene nødvendige kontrollmuligheter. Dette er også tilsvarende utbetalingstidspunkt som i grunnrenteskatten for vannkraft, som nylig er lagt om til en kontantstrømskatt med utbetaling av skatteverdien av underskudd. Departementet foreslår at dette reguleres i petroleumsskatteloven § 5 nytt fjerde ledd.

For å styrke selskapenes lånemuligheter frem til særskatteverdien av underskuddet utbetales, er det aktuelt å innføre adgang til å pantsette kravet om utbetaling av skatteverdien av underskudd. Om kravet pantsettes, vil selskapene raskt kunne redusere behovet for egenfinansiering gjennom belåning frem til utbetaling av selve kravet fra staten ved skatteoppgjøret. I skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd er det gitt

en slik pantsettelsesadgang i forbindelse med utbetaling av skatteverdien av leteutgifter, jf. også tilhørende regler i petroleumsskatteloven § 3c femte ledd siste punktum.

Departementet vil vurdere spørsmålet om pantsettelsesadgang nærmere og ber om innspill fra høringsinstansene om behovet for pantsettelse av underskuddsutbetaling, hvordan en slik ordning kan utformes innenfor forsvarlige rammer, samt fordeler og ulemper med en slik pantsettelsesadgang. Skattebetalingsloven § 10-1 tredje ledd vil bli foreslått tilpasset konklusjonen etter høringen.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven §§ 3c og 5 nytt fjerde ledd.

4.4 Finanskostnader

Med en kontantstrømskatt kan selskapene utgiftsføre hele investeringskostnaden umiddelbart i særskattegrunnlaget for driftsmidler som etter gjeldende rett avskrives etter petroleumsskatteloven § 3b, også for driftsmidler som er finansiert med gjeld. Et ytterligere fradrag i særskatten for kostnadene ved gjeldsfinansiering, som rentekostnader, har da ingen faglig begrunnelse. Fradraget for finanskostnader i særskatten bør derfor utgå.

Departementet foreslår ikke nå endringer i fradraget for finanskostnader for petroleumsselskaper. Gjeldende regler om begrensnig av fradraget til 50 pst. av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi av driftsmidler i sokkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom året, jf. petroleumsskatteloven § 3 d, innebærer imidlertid at fradraget for finanskostnader i særskatten vil bli kraftig redusert og tilnærmet helt faset ut om få år med forslaget. Det skyldes at omleggingen til kontantstrømskatt gjør at nye 3b-driftsmidler får en skattemessig verdi lik null i særskattegrunnlaget.

Investeringer i §3b-driftsmidler pådratt etter 2016, men før 2020, vil likevel ha en gjenstående skattemessig verdi. Tilsvarende kan gjelde for investeringer i driftsmidler som avskrives etter de ordinære reglene i skatteloven, jf. avsnitt 3.2. Fradraget for finanskostnader vil dermed ikke bortfalle helt. Ettersom alle investeringer i 2020 og 2021 har blitt behandlet etter de midlertidige reglene, er det i praksis §3b-investeringer pådratt i 2019 som senest vil bli ferdig avskrevet, og det vil skje i 2024. Fra og med 2025 vil dermed fradraget for finanskostnader knyttet til tidligere §3b-investeringer være helt faset ut.

Omlegging til kontantstrømskatt innebærer at størrelsen på skattemessig nedskrevne verdier i grunnlaget for alminnelig inntekt og særskatt blir forskjellig.

Etter § 3d syvende ledd gjelder en tilbakeføringsadgang for netto finanskostnader som innebærer at selskapet uansett får effektivt fradrag for finanskostnader i selskapskattegrunnlaget, enten i sokkeldistriktet eller landdistriktet.

4.5 Leie av produksjonsinnretning

Høye investeringsfradrag kan etter gjeldende regler påvirke selskapenes valg av om aktivitet gjennomføres som en *driftskostnad* med 78 pst. skattereduksjon eller som en *investeringsaktivitet* med 88 pst. skattereduksjon etter de ordinære reglene. Dette gir selskapene insentiv til å eie innretninger i stedet for å leie, noe som har vært påpekt av næringsaktører. For å bidra til større grad av skattemessig likebehandling ble det fra 1997 innført en forskrift for særlig skattemessig behandling av leie av flyttbare produksjonsinnretninger på kontinentalsokkelen. Forskriften har ikke vært benyttet.

For samfunnet er det uheldig at selskapenes valg påvirkes av skattereglene. Omlegging til kontantstrømskatt i særskatten vil bidra til lik verdi av skattefradrag i særskatten siden både driftskostnader og investeringer utgiftsføres umiddelbart. Departementet foreslår derfor at petroleumsskatteloven § 3i og forskrift 18. august 1998 nr. 819 om skattemessig behandling av leie av flyttbar produksjonsinnretning på

kontinentalsokkelen oppheves. Departementet foreslår også å oppheve henvisningen til petroleumsskatteloven § 3i i petroleumsskatteloven § 3d tredje ledd nr. 3.

4.6 Samvirkning mellom ny særskatt (kontantstrømskatt) og selskapsskatt

For at den nye særskatten med umiddelbar utgiftsføring (kontantstrømskatt) skal virke helt nøytralt, må skattegrunnlaget reflektere den kontantstrømmen som benyttes til å vurdere investeringens lønnsomhet i fravær av særskatt. I det norske skattesystemet står nesten all næringsvirksomhet overfor en generell overskuddsskatt, selskapsskatten på 22 pst. Denne betales som nevnt også av petroleumsselskapene. Selskapsskatten øker avkastningskravet for all næringsvirksomhet, også for særskattepliktig virksomhet. Det vil si at en investering som vurderes som lønnsom i fravær av selskapsskatt, ikke nødvendigvis er lønnsom etter at selskapsskatten medregnes. Tilsvarende kan en investering som gir ekstraordinær avkastning i fravær av selskapsskatt, vurderes som marginalt lønnsom etter selskapsskatt. I det norske skattesystemet vil det altså være kontantstrømmen *etter selskapsskatt* som er relevant for å vurdere investeringens lønnsomhet.

Det er ønskelig at de to skattene til sammen ikke fører til større vridninger enn det som følger av selskapsskatt. Det finnes i hovedsak to mulige løsninger på dette:

- En kan koble skattene sammen og beregne dem *sekvensielt*, altså at den ene skatten beregnes før den andre. Prinsipielt vil dette være den mest korrekte løsningen, i og med at selskapsskatten påvirker særskattens nøytralitetssegenskaper, jf. resonnetet ovenfor. Selskapsskatten medfører i realiteten en relevant kostnad for selskapene og bør dermed være fradragsberettiget i særskattegrunnlaget. Selskapsskatten beregnes derfor først og kommer til fradrag i særskattegrunnlaget. Grunnlaget for særskatten vil da bli lavere enn om grunnlagene beregnes *parallelt*, som i dag. Dette innebærer at særskattesatsen må økes teknisk til 71,8 pst. for at samlet skatteprosent skal forbli 78 pst. ($22 \text{ pst.} + (1 - 0,22) \times 71,8 \text{ pst.} = 78 \text{ pst.}$).

- En kan beholde to *parallelle* skatter som i dag og gjøre en tilpasning i særskatten. Dette er en løsning som forsøker å etterligne den prinsipielt riktige løsningen med sekvensielle skatter. Fraværet av et fradrag for beregnet selskapsskatt i særskattegrunnlaget kompenseres ved å ha en lavere særskattesats (lik dagens sats på 56 pst.). Ettersom avskrivningene i selskapsskatten og særskatten er ulike, må det også gis et ekstra fradrag i særskatten, en tilleggsavskrivning, for at skatteverdien av avskrivningene skal bli korrekt. En slik løsning bevarer dermed et element i dagens periodiserte særskatt. Dermed vil diskusjonen om verdsetting av fremtidige skattefradrag få større betydning enn i en sekvensiell løsning.

Reglene i dagens petroleumsskatt om leterefusjon, opphørsrefusjon og fremføring av underskudd med rentetillegg omfatter begge skattegrunnlag. Dette er gunstige særordninger i selskapsskatten for petroleumsselskapene som ikke eksisterer for annen næringsvirksomhet. Andre selskaper får ikke utbetalt skatteverdien av kostnader så lenge de ikke har inntekter å føre kostnadene mot, og må fremføre underskudd uten rente. Isolert sett bryter det derfor med prinsippet om næringsnøytralitet at disse særordningene for petroleumsselskapene også omfatter selskapsskatten. Bakgrunnen for dette er imidlertid at uten noen forbindelse mellom de to skattene, som i dagens parallelle skattesystem, ville ordinære selskapsskatteregler bidratt til å gjøre særskatten vridende for selskaper med skattemessig underskudd.

Dersom en skulle velge å fortsette å beregne skattene parallelt, ville dermed den beste løsningen trolig vært å la de ovennevnte ordningene for underskudd i selskapsskatten bestå, slik at en unngår å skape vridninger for selskaper med underskudd. Det ville imidlertid samtidig medføre at selskapsskatten for petroleum ble noe lempeligere enn for øvrig næringsvirksomhet. Med en sekvensiell løsning faller begrunnelsen for disse ordningene bort, og reglene for underskudd i selskapsskatten bør i stedet samsvare med det som gjelder annen næringsvirksomhet. Det betyr at underskudd i selskapsskatten fremføres uten rente, opphørsrefusjon og leterefusjon opphører, samt

at muligheten til overføring av udekket underskudd ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon utgår.

Med en sekvensiell løsning vil skattesatsen i særskatten settes høyere (71,8 pst. istedenfor 56 pst.). Det har ingen betydning for inntekter og kostnader som behandles likt i de to skattegrunnlagene, som løpende inntekter og driftskostnader, i og med at disse effektivt vil skattlegges på samme måte som i dagens parallelle løsning. En høyere skattesats har imidlertid betydning for grunnlagskomponenter som kun inngår i særskatten. I særskatten vil hele investeringskostnaden komme til fradrag umiddelbart, mens den vil komme til fradrag over tid gjennom avskrivninger i selskapsskatten. En sekvensiell løsning vil med andre ord medføre at skatteverdien av det umiddelbare fradraget for investeringskostnaden i særskatten blir høyere. Til gjengjeld vil skatteinnbetalingene frem i tid øke. En sekvensiell løsning innebærer dermed en større grad av skatteutsettelse, der mindre skatt må betales i investeringsfasen, men mer skatt må betales i produksjonsfasen. Selskapenes likviditet i investeringsfasen bedres dermed med en sekvensiell løsning. Tabell 4.3 illustrerer hvordan en sekvensiell og en parallelle løsning virker ulikt over tid.

Tabell 4.3 Illustrasjon av parallell og sekvensiell løsning med en investering på 1000. For enkelhets skyld er avskrivningene i selskapsskatten satt til 50 pst. lineært, fordelt over to år.

År	0	1	2	Nåverdi ¹
Investering	1 000			
Driftsinntekt		800	800	
Driftskostnad		100	100	
Avskrivning		500	500	
Tilleggsavskrivning i særskatt i parallelt system ²		5,5	2,75	
Parallele skatter med tilleggsavskrivning i særskatt				
Selskapsskatt		$(800-100-500) * 0,22 = 44$	$(800-100-500) * 0,22 = 44$	85
Særskatt	$(-1000) * 0,56 = -560$	$(800-100-5,5) * 0,56 = 389$	$(800-100-2,75) * 0,56 = 391$	197
Samlet skatt	-560	433	435	283
Sekvensielle skatter med selskapsskatt først				
Selskapsskatt		$(800-100-500) * 0,22 = 44$	$(800-100-500) * 0,22 = 44$	85
Særskatt	$(-1000) * 0,718 = -718$	$(800-100-44) * 0,718 = 471$	$(800-100-44) * 0,718 = 471$	197
Samlet skatt	-718	515	515	283

¹ Av forenklinggrunner er nåverdien av alle elementer i skatteinnbetalingen, både sikre skattefradrag og usikre inntektselementer, diskontert med risikofri rente etter skatt. Denne forenklingen påvirker kun størrelsen på nåverdien. Nåverdien av de to løsningene blir lik uavhengig av hvordan de usikre elementene i skatteinnbetalingen diskonteres.

² Tilleggsavskrivningen i parallelt system vil være = (skattemessig gjenstående verdi i selskapsskattegrunnlaget ved utgangen av foregående år * risikofri rente * selskapsskattesatsen).

Kilde: Finansdepartementet.

Formålet med fradraget for beregnet selskapsskatt er at man i utregningen i særskatten skal ta hensyn til at de aktuelle inntekts- og kostnadselementene allerede er kommet til beskatning eller til fradrag i selskapsskattegrunnlaget. Den beregnede størrelsen skal derfor kun inkludere de elementene som ilegges særskatt, det vil si at andre inntekter utenom petroleumsinntekter eller kostnader som ikke er fradragsberettiget i særskatten, skal holdes utenom.

En klar fordel med en sekvensiell løsning er at kontantstrømskatten vil virke nøytralt i alle tilfeller, også i underskuddstilfeller, og at dette kan oppnås uten gunstigere særordninger i selskapsskatten på sokkelen enn i øvrige næringer. Det skyldes at en i utregningen av særskatten kompenserer for at underskuddet i selskapsskatten fremføres uten rente. Med en parallell løsning vil det på den annen side ikke være mulig å gjøre særskatten helt nøytral i underskuddstilfeller.

I en særskatt utformet som en kontantstrømskatt, der skattegrunnlaget kan variere mye fra år til år avhengig av investeringsomfang, bør skattesatsen holdes mest mulig uforandret over tid. Med lik sats over tid vil det være samsvar mellom lønnsomhet før og etter særskatt. En fordel med en sekvensiell løsning kan være at provenyet fra eventuelle fremtidige endringer i selskapsskattesatsen automatisk vil møtes med delvis motsvarende provenyvirkning i særskatten. For eksempel vil redusert selskapsskattesats øke særskattegrunnlaget siden fradraget for selskapsskatten blir lavere. Denne effekten vil en ikke ha ved en parallell løsning. En sekvensiell løsning kan dermed gjøre det enklere å holde en stabil særskattesats over tid.

Grunnrenteskatten på vannkraft ble omgjort til en kontantstrømskatt for nye investeringer fra 2021. Det har derfor vært nødvendig å vurdere samvirkningen mellom selskapsskatt og kontantstrømskatt også for vannkraft. Departementet vurderte spørsmålet i høringsnotat av 11. mai 2021. I høringsnotatet foreslo departementet en sekvensiell løsning der beregnet selskapsskatt kommer til fradrag i kontantstrømskatten. Dette var blant annet begrunnet med det ovennevnte samt at denne løsningen vurderes som den som gir lavest administrative kostnader.

Samlet sett mener departementet det er klare fordeler med en sekvensiell løsning også for petroleumsselskapene. Det er den prinsipielt riktige løsningen som gjør særskatten nøytral også for selskap med underskudd, den gjør selskapsskatten mest mulig lik som for andre næringer, den er best tilpasset eventuelle senere endringer i selskapsskattesats og den styrker selskapenes likviditet. På sikt antar departementet at løsningen også gir lavest administrative kostnader. Det er også den foreslåtte løsningen for vannkraft, og det vil være fordeler ved at samvirkningsløsningen er lik på tvers av ulike grunnrenteskatter. Departementet foreslår derfor en sekvensiell løsning også for petroleumsselskapene, der beregnet selskapsskatt kommer til fradrag i særskattegrunnlaget.

For å opprettholde samme skattesats innebærer løsningen at særskattesatsen må økes teknisk til 71,8 pst. For investeringer omfattet av de midlertidige reglene og investeringer pådratt før 2020, vil dette endre skatteverdien av fradrag som bare gis i særskatten. Det gjelder dagens friinntekt (5,2 pst. i fire år) i de ordinære reglene og friinntekten på 24 pst. i de midlertidige skattereglene. Disse friinntektssatsene må fra og med inntektsåret 2022 teknisk nedjusteres (multipliseres med 0,78) fordi de nå vil fradragsføres mot en tilsvarende økt særskattesats (71,8 pst. i stedet for 56 pst.).

Tilsvarende gjelder for forslaget om utbetaling av skatteverdien av historiske underskudd og ubenyttet friinntekt der skatteverdien vil beregnes med skattesatene for inntektsåret 2021. Skatteverdien av fradrag i særskatten knyttet til tidligere investeringer, underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år vil da holdes uendret.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 11 andre ledd første punktum og forslag til overgangsregler.

Et særskilt spørsmål er hvordan en skal håndtere underskudd i den beregnede selskapsskatten som fradragsføres i særskattegrunnlaget. Departementet foreslår at det ved underskudd i beregnet alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fradragsføres null i særskatten dette året, og at det beregnede underskuddet i selskapsskatten fremføres til senere inntektsår. Når dette underskuddet ev. benyttes i senere inntektsår, vil det redusere beregnet selskapsskatt og dermed øke særskatten dette året. Det skjer dermed en separat fremføring av underskudd i beregnet selskapsskatt uavhengig av om selskapet kan benytte dette underskuddet mot positivt skattegrunnlag fra landvirksomhet i det aktuelle året. For selskap med positivt selskapsskattegrunnlag fra landvirksomhet det aktuelle året innebærer imidlertid løsningen en begrenset nåverdifordel. Det skyldes at selskapet kan føre underskuddet på sokkelen mot landinntekten det aktuelle året, mens dette først tas hensyn til i beregningen av særskatten i det året beregnet selskapsskattegrunnlag på sokkelen er positivt.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 5 nytt tredje ledd.

4.7 Særlig om leteutgifter

Etter gjeldende regler kan et petroleumsselskap som har underskudd i inntektsåret, som skriver seg fra leteutgifter, kreve utbetalt årlig skatteverdien av leteutgiftene pådratt i inntektsåret, jf. petroleumsskatteloven § 3c femte ledd.

Denne ordningen blir overflødig i særskatten med departementets forslag til generell utbetaling av skatteverdien av underskudd, jf. punkt 4.3. I selskapsskatten mister ordningen sin berettigelse etter endringen til sekvensielle skatter, jf. punkt 4.6. og 4.8.

Det foreslås derfor at ordningen for leterefusjon opphører og inkluderes i en generell ordning med utbetaling av skatteverdien av underskudd i særskatten i forbindelse med skatteoppgjøret. Departementet viser til endringer i petroleumsskatteloven §§ 3c og 5 nytt fjerde ledd.

4.8 Alminnelig inntekt (selskapsskattegrunnlaget)

4.8.1 Avvikling av lete- og opphørsrefusjon mv.

Departementet foreslår en sekvensiell løsning for samvirkningen mellom selskapsskatt og særskatt. Som beskrevet i punkt 4.6 innebærer dette at selskapsskattegrunnlaget bør gjøres mest mulig likt for petroleumsselskapene som for øvrig næringsvirksomhet. Det betyr at det ikke lenger skal være en særskilt ordning for leterefusjon og opphørsrefusjon i selskapsskatten, og at underskudd i selskapsskatten skal fremføres uten rentetillegg. Mulighet til overføring av udekket underskudd i selskapsskatten ved realisasjon av samlet virksomhet og fusjon opphører også. Departementet foreslår derfor å avvikle alle de nevnte ordningene i selskapsskatten. Underskudd skal kunne kreves fradratt i alminnelig inntekt i senere år uten tidsbegrensning, jf. petroleumsskatteloven § 3c første ledd.

Endringene innebærer at rene leteselskaper, som i dag nyter godt av leterefusjon i både særskatt og selskapsskatt, isolert sett kan få noe svekket likviditet på kort sikt. Med forslaget vil imidlertid særskattesatsen teknisk økes fra 56 til 71,8 pst., noe som øker skatteverdien av refusjonen av kostnadene i særskatten. Refusjonen blir dermed samlet sett kun redusert fra 78 til 71,8 pst. av letekostnadene. Den resterende delen av fradragets verdien (6,2 pst.) får selskapene utnytte når selskapsskattegrunnlaget blir positivt. Leteselskaper vil etter å ha gjort et funn typisk gå over i investeringsfasen hvor de vil ha stor nytte av umiddelbar utgiftsføring og den generelle utbetalingsordningen i særskatten. Forslaget som helhet vil dermed også styrke likviditeten for slike selskaper om en ser på virkningen over noen år.

Et spørsmål er om visse kostnader i petroleumsvirksomhet fremdeles bør særbehandles i selskapsskatten, til tross for at selskapsskatten nå kommer til fradrag i særskatten. Et særtrekk ved petroleumsvirksomhet er at betydelige kostnader påløper mot slutten av feltenes levetid som følge av nedstengning og fjerning. Dette kan eksempelvis bestå i å plugge brønner eller fjerne installasjoner brukt i utvinningsvirksomhet og rørledningstransport. Det gis i dag ikke fradrag for avsetninger til dekning av fremtidige kostnader. Kostnadene kommer først til fradrag på det tidspunktet nedstengningen/fjerningen skjer. Ved opphør av petroleumsvirksomheten kan selskapene etter gjeldende regler kreve skatteverdien av kostnadene utbetalt, både mot selskapsskatt og særskatt, dvs. med en samlet skatteverdi på 78 pst. Med omleggingen til kontantstrømskatt med sekvensiell beregning av skattene, der særskattesatsen økes til 71,8 pst. samtidig som det innføres et fradrag for beregnet selskapsskatt og opphørsrefusjonen i selskapsskatten fjernes, vil fradraget for nedstengningskostnadene ha en skattemessig verdi i særskatten på 71,8 pst. Fradraget vil imidlertid, i motsetning til i dag, utnyttes raskt i særskatten som følge av utbetalingsordningen ved underskudd. Den resterende skatteverdien av fradraget i selskapsskatten (6,2 pst.) vil benyttes når selskapet har positivt selskapsskattegrunnlag. Selskapene vil i tillegg kunne nyttiggjøre seg av hovedregelen i skatteloven om tilbakeføring av underskudd mot overskudd de to foregående årene ved opphør, jf.

skatteloven § 14-7. I så tilfelle må dette også tas hensyn til i fradraget for selskapsskatt i særskattegrunnlaget. For selskaper på sokkelen som har aktivitet i flere felt med ulike levetid, kan underskudd fra ett felt benyttes mot overskudd i andre felt.

Selskaper i andre næringer kan også ha store ubenyttede fradrag fra nedstengning/opprydning eller mislykkede investeringer og underskudd i sluttårene, og det er vanskelig å begrunne at en svært lønnsom næring har behov for gunstigere selskapsskattevilkår. Departementet foreslår derfor ingen særbehandling av kostnader tilknyttet nedstengning og fjerning for petroleumsselskapene.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 3c.

4.8.2 Avskrivninger

I selskapsskatten bør utgangspunktet være at avskrivninger følger økonomisk verdifall. På den måten likebehandles investeringer i ulike næringer skattemessig. I dag er avskrivningene for mange driftsmidler raskere enn det som har blitt anslått som økonomisk verdifall. Departementet foreslår ingen endringer i avskrivningsreglene i selskapsskatten, som fortsetter å følge reglene i petroleumsskatteloven § 3b eller skatteloven avhengig av hvilke driftsmidler det gjelder.

4.8.3 Behandling av underskudd fremført fra tidligere år

Et spørsmål er hvordan underskudd i alminnelig inntekt fremført fra tidligere år skal håndteres i forbindelse med endringene i selskapsskatten. Disse er opparbeidet under dagens skatteregime og kunne etter gjeldende regler vært fremført videre med rentetillegg dersom selskapet fremdeles er utenfor skatteposisjon. Siden nåverdien av underskuddene uansett er sikret i dagens selskapsskatt, foreslår departementet at overgangen til nye regler forenkles ved at selskapsskatteverdien av underskudd fremført fra tidligere år utbetales i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2022. På den måten unngår en å operere med to ulike regelsett for underskudd i

selskapsskatten. Fremtidige underskudd i selskapsskattegrunnlaget vil fremføres uten rentetillegg, jf. petroleumsskatteloven § 3c første ledd.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 3c og forslag til overgangsregel.

4.8.4 Vurdering av todelingen av dagens selskapsskattegrunnlag

I dag er selskapsskattegrunnlaget for petroleumsselskapene delt i to: Sokkelinntekt og landinntekt. Ved større grad av skattemessig likebehandling av selskapsskatten på sokkelen og land er det nærliggende å stille spørsmål ved om det fortsatt er hensiktsmessig å operere med et klart skille mellom sokkelinntekt og landinntekt. Administrativt vil det kunne være forenklende å slå skattegrunnlagene sammen.

Det er imidlertid flere forhold som måtte vurderes dersom skattegrunnlagene skulle slås sammen. Med kun ett selskapsskattegrunnlag ville man måtte ta stilling til om regler som i dag kun gjelder landinntekt (f.eks. konsernbidrag), skal gjelde for det felles selskapsskattegrunnlaget, og regler som gjelder flytting mellom de to grunnlagene vil falle bort. Videre vil det oppstå en utfordring når det gjelder regler om stedbunden beskatning. Med ett felles selskapsskattegrunnlag vil det også oppstå spørsmål om hvilke skattebeløp som skal overføres til Statens pensjonsfond utland. I dag er det summen av særskatt og selskapsskatt utregnet på sokkelinntekten som inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten og overføres fondet.

Samlet sett mener departementet at en sammensmeltning av de to selskapsskattegrunnlagene vil være en stor systemendring som måtte utredes nærmere før den eventuelt kunne iverksettes. Departementet vil derfor ikke foreslå endringer på dette punktet nå og viderefører et selskapsskattegrunnlag bestående av to komponenter, sokkelinntekt og landinntekt.

4.9 Overgangsregler

Når det blir kjent at det vil komme nye regler, vil selskapene få skattemessige insentiver til å fremskynde realiseringen av valutatap og utsette realiseringen av valutagevinster. Selskapene kan gjennom tilpasningene øke fradraget for finanskostnader i særskatten i 2021. Fra 2022 vil fradragssrammen for finanskostnader bli liten som følge av at skattemessige verdier faller bort ved umiddelbar utgiftsføring.

Omleggingen av skattereglene kan gi selskapene insentiver til å realisere valutaposter hvor det er et urealisert tap i 2021, og unngå å inntektsføre valutaposter med en urealisert gevinst. Ved å sikre at tapene fordeles mellom sokkel og land etter gamle regler, mens gevinstene fordeles etter nye regler, vil selskapene kunne oppnå en stor skattebesparelse.

Departementet vurderer derfor å innføre overgangsregler for urealiserte valutagevinster og -tap. En mulig overgangsregel kan være å legge til grunn at alle urealiserte gevinster og tap pr. 31.12.21 skal inntektsføres/fradragføres i inntektsåret 2021. Da vil tap og gevinster for alle valutaposter inngå i skatteberegningen for 2021, før en går over til de foreslåtte skattereglene fra inntektsåret 2022. Dette vil eventuelt være aktuelt for valutaeffekter knyttet til langsiktig rentebærende gjeld som omfattes av petroleumsskatteloven § 3d annet ledd, og hvor det føres en separat omvurderingskonto, jf. petroleumsskatteforskriften § 19. Ved en slik overgangsregel vil man for senere inntektsår måtte holde oversikt over hvilke gevinster/tap som allerede er inntektsført/fradragført. Departementet ber om innspill til slike overgangsregler.

Departementet foreslår at utbetaling av tidligere fremførte underskudd inkludert ubenyttet friinntekt fra 2002 til 2020 reguleres i en overgangsregel. Departementet viser til forslag til overgangsregel.

4.10 Forskriftsendringer

Forskriftene til petroleumsskatteloven må tilpasses lovendringene.

Forskriftsendringene vil bli sendt på høring senere, med mindre vilkårene for å unnlate høring er oppfylt – for eksempel fordi de nødvendige endringene allerede følger av vedtatte lovendringer.

4.11 Behandling av særskatten i skatteavtaler med andre stater

Norsk skatt på petroleumsinntekt er omfattet av flere av Norges avtaler med andre stater for å unngå dobbeltbeskatning. Ved en omlegging av særskatten med regler som i større grad avviker fra vanlig selskapsskatt, kan det bli behov for en nærmere avklaring med relevante avtalepartnere hvorvidt avtalenes materielle bestemmelser om beskatningsrett fortsatt bør og skal ha anvendelse på særskatten. Denne vurderingen må i første omgang gjøres på norsk side. Departementet ser det ikke 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 utformes. Skattesystemet som skal sikre statens andel av grunnrenten fra kontinentalsokkelen må utformes slik Stortinget anser det mest tjenlig. I skattelovens alminnelige bestemmelser er inntekt fra utvinning av petroleum i utlandet unntatt fra skatteplikt for norske personer og selskaper. I andre land kan situasjonen være annerledes. Departementet vil vurdere spørsmålene som gjelder den reviderte særskattens forhold til relevante skatteavtaler i lys av eventuelle uttalelser fra høringsinstansene, og endelig på grunnlag av Stortingets behandling av lovforslaget.

5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Omleggingen til en kontantstrømskatt vil gjøre særskatten nøytral og dermed gi bedre samsvar mellom selskapenes og samfunnets vurderinger av lønnsomhet. Investeringer som er lønnsomme før særskatt, vil også være lønnsomme etter særskatt, og omvendt.

Omleggingen vil redusere provenyet de første årene, men øke provenyet på lengre sikt. Provenyreduksjonen i 2022 anslås til om lag 45 mrd. kroner påløpt. Av dette utgjør om

lag 39 mrd. kroner virkningen av den umiddelbare utgiftsføringen i særskatten, mens den resterende virkningen på om lag 6 mrd. kroner skyldes utbetalingen av underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år. Dette er en betydelig styrking av selskapenes likviditet på kort sikt.

Etter hvert vil skatteinnbetalingene øke som følge av at avskrivninger, friinntekt og fradrag for finanskostnader i særskatten faller bort.

Utbetalingen av underskudd og ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år vil ikke ha noen langsiktig provenyeffekt, ettersom selskapene uansett har sikkerhet for den fulle verdien av fradragene med dagens regler, både gjennom fremføring med rentetillegg og ev. refusjon av skatteverdien ved opphør av virksomheten på sokkelen.

Omleggingen til umiddelbar utgiftsføring vil gi en provenyøkning over tid som følge av at nåverdien av dagens investeringsfradrag overstiger nåverdien av den umiddelbare utgiftsføringen. Omleggingen anslås å gi en provenyøkning over tid på om lag 7 mrd. kroner målt som nåverdi, knyttet til investeringer som foretas i 2022. Etter hvert som flere investeringer vil omfattes av de nye, ordinære reglene fremfor de midlertidige reglene, vil den beregnede provenyøkningen over tid bli høyere. Det er i beregningen lagt til grunn at sikre skattefradrag verdsettes med risikofri rente. Videre er beregningen statisk og tar utgangspunkt i det siste investeringsanslaget.

Flere petroleumsselskaper har tidligere oppgitt at de verdsetter skattefradrag sammen med øvrig kontantstrøm med et høyt risikojustert avkastningskrav, jf. punkt 4.2. Om forslaget fremstår som en skatteskjerpelse eller ikke for selskapene, vil avhenge av hvor høyt avkastningskrav de benytter til å verdsette fremtidige fradrag.

Statens inntekter fra skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland. Provenyendringen påvirker dermed ikke det oljekorrigerte

budsjettet for 2022. På sikt vil provenyet og kontantstrømmen som overføres til fondet øke, og dermed vil også handlingsrommet i budsjettet etter hvert øke.

Omleggingen har administrative konsekvenser for skattemyndighetene og skattyterne. Skattemeldingen og systemene til skattemyndighetene må tilpasses omleggingen. I en overgangsperiode vil det være flere parallelle regelsett som skal praktiseres.

Skattyternes veiledningsbehov og kontrollarbeidet hos skattemyndighetene vil trolig midlertidig øke. Videre må skatteetaten ta hensyn til at investeringer i en periode kan falle inn under tre ulike regelsett (dagens ordinære regler, midlertidige regler og kontantstrømskatt).

6 IKRAFTTREDELSE

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra inntektsåret 2022 for investeringer som ikke er omfattet av petroleumsskatteloven § 11. Overgangsreglene foreslås å tre i kraft samtidig som disse endringene.

Investeringer som faller inn under de midlertidige reglene i petroleumsskatteloven § 11, omfattes ikke av forslaget. Begrunnelsen er at disse endringene nylig ble behandlet av Stortinget og gjelder for en avgrenset tidsperiode, og at det av hensyn til næringen og investorer i norsk petroleumsvirksomhet er viktig med forutsigbarhet og forutberegnelighet. Det må likevel gjøres en endring i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 11 når særskattesatsen økes. Det foreslås at denne endringen trer i kraft fra inntektsåret 2022.

Foretatte investeringer etter de ordinære reglene (dvs. fra før 2020) som er aktivert og delvis avskrevet, vil fortsette med lineære avskrivninger og friinntekt til de er ferdig avskrevet. Administrative hensyn taler for at det velges én felles regulering for påbegynte avskrivninger, og at ikke løsningen er valgfri for hvert enkelt driftsmiddel.

7 UTKAST TIL LOVENDRINGER

Forslag til lov om endringer i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§3c første ledd skal lyde:

Underskudd i *alminnelig inntekt* kan kreves fradratt i senere år uten tidsbegrensning.

§ 3c annet til femte ledd oppheves. § 3c sjette ledd blir annet ledd.

§ 3d tredje ledd nr. 3 oppheves. Tredje ledd nr. 4 og 5 blir nr. 3 og 4.

§ 3d sjuende ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Bestemmelsen i § 3 c første ledd gjelder tilsvarende for underskudd som skriver seg fra kostnader som etter denne bestemmelsen er tilordnet sokkeldistriktet. Fradraget etter første punktum i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet gis før fradrag for underskudd etter § 3 c annet ledd.

§ 3i oppheves. §3j blir §3i.

§ 5 annet ledd annet og tredje punktum og tredje til syvende ledd oppheves.

§ 5 tredje ledd skal lyde:

Særskatt svares av netto inntekt beregnet etter annet ledd, korrigert etter følgende regler:

- a. *Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, fradras i det året utgiftene pådras.*
- b. *Gevinst ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i bokstav a. inntektsføres i realisasjonsåret. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon. Gevinsten eller tapet beregnes etter driftsmidlets omsetningsverdi på realisasjonstidspunktet.*
- c. *Det gis ikke fradrag for tap eller underskudd som fremkommer ved annen virksomhet enn utvinning og rørledningstransport som nevnt i § 1.*
- d. *Det gis ikke fradrag for tilskudd etter skatteloven § 6-42.*
- e. *En beregnet skatt på alminnelig inntekt i sokkeldistriktet fradras i særskattegrunnlaget. I beregningen inngår alminnelig inntekt i sokkeldistriktet unntatt netto finanskostnader og*

underskudd henført fra landvirksomhet. Beregnet underskudd fremføres og fradras i beregnet skattegrunnlag for senere inntektsår.

§ 5 fjerde ledd skal lyde:

Skatteverdien av underskudd kan kreves utbetalt fra staten. Skatteverdien av underskudd fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i grunnlaget for særskatt med gjeldende sats i inntektsåret. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene for det inntektsåret underskuddet er oppstått.

§ 5 åttende og niende ledd blir femte og sjette ledd.

II

§ 11 andre ledd første punktum skal lyde:

Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, jf. § 3 b annet punktum, tillagt en friinntekt på 18,72 pst., kan fradras i grunnlaget for særskatt i det året utgiftene pådras dersom de er omfattet av følgende plan, søknad eller underretning:

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022 for investeringer som ikke er omfattet av petroleumsskatteloven § 11.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2022.

IV

Ved ikrafttreddelsen av endringene under I gjelder følgende overgangsregler:

Skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt oppstått i inntektsårene 2002 til 2019 utbetales fra staten. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere udekket underskudd i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og i grunnlaget for særskatt og ubenyttet friinntekt med gjeldende skattesatser i inntektsåret 2021. Beløpet fastsettes av skattemyndighetene ved skatteoppgjøret for inntektsåret 2022.

Friinntekten for pådratte investeringer til og med inntektsåret 2019 settes til 4,06 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3b. Kostprisen for driftsmidlet medregnes ved beregning av skattbar inntekt etter petroleumsskatteloven § 5 annet ledd i 4 år fra og med det året det er påbegynt avskrevet. Friinntekten fradragsføres ved beregning av særskatt.