



NORGES HANDELSHØYSKOLE

Bergen, våren 2008

Selvstendig arbeid innenfor hovedprofilene økonomisk styring  
(BUS) og samfunnsøkonomi (SAM)

**§ 4 Normpris. Til bruk ved  
ligningen, herunder utligningen  
av særskatt kan departementet  
generelt eller for bestemte  
tilfelle - med bindende virkning  
fastsette en normpris for  
petroleum som utvinnes i de  
områder**

**Det norske normprissystemet for petroleum  
- en deskriptiv analyse**

Tommy Eriksen (s032121) og Christian Haugsnes (s001478)

Veileder: Arthur Brudvik

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen innestår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

## Sammendrag

Normprisen for petroleum er en sentral del av det norske petroleumsskattesystemet. Selskapene som driver utvinningsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel blir skattlagt gjennom petroleumsskattesystemet, som årlig er grunnlag for en vesentlig del av statens inntekter. Ettersom en stor del av petroleumssalg blir gjennomført mellom nærstående parter, ville ligningsmyndighetene møtt på komplekse problemstillinger knyttet til internprising dersom man ikke hadde hatt normprissystemet.

Normprissystemet går hovedsakelig ut på at selskapenes reelle salgsinntekt blir erstattet med normprisinntekten ved ligningen, både for salg mellom interne og uavhengige parter. Normprisinntekten utgjør derfor basisen for skattegrunnlaget. Dette medfører at selskapene som blir lignet etter petroleumsskatteloven vil få en inntekt som er skattefri dersom de oppnår en salgspris som er høyere enn normprisen, mens en reell salgspris som er lavere enn normprisen vil medføre skatt på en inntekt som selskapet ikke har hatt. Dette, sammen med høyt skattenivå på sokkelinntekt (78 %) i forhold til andre skattedistrikt, både i Norge og andre land, har vært gjenstand for ulike skattemotiverte tilpasningsmuligheter fra selskapenes side opp i gjennom årene, og systemet settes stadig på prøve.

## Forord

Denne utredningen er skrevet høsten 2007 og våren 2008 som en avslutning på masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole, hvor vi tok henholdsvis økonomisk styring og samfunnsøkonomi som hovedprofiler. Høsten 2006 tok vi begge kurset Petroleum Economics (SAM 460), og dette vekket vår interesse for å skrive en petroleumsrelatert oppgave sammen, til tross for at vi har ulik masterprofil. Arbeidet med oppgaven har vært både krevende og inspirerende, og vi håper oppgaven kan bidra til å bekjentgjøre og gi innsikt i den særegenhet ved norsk petroleumsbeskatning som normprissystemet er.

Det er flere som fortjener en spesiell takk for sine bidrag til denne masteroppgaven. Kjetil Andreas Osen ved Olje- og energidepartementet og Arild Jørgensen (tax manager i Total) har kommet med verdifulle innspill fra hhv. forvaltnings- og selskapssiden. Sverre Vassbotn og Arne Kvamsdahl ved Oljeskattekontoret har bidratt til retning og motivasjon for oppgaven. På NHH har Røgnvaldur Hannesson og vår veileder Arthur Brudvik bidratt med engasjement, informasjon og kommentarer.

Direksjonsmusikken takkes også, om enn ikke for bidrag til oppgaven, så for bidrag til adspredelse og glede på lange skrivedager.

Bergen, juni 2008

Tommy Eriksen og Christian Haugsnes

## Innholdsfortegnelse

1	Introduksjon .....	6
1.1	Bakgrunn og motivasjon for oppgaven .....	6
1.2	Problemstilling og mål for oppgaven .....	6
1.2.1	Faglig innretning .....	7
1.2.2	Avgrensninger .....	8
1.3	Arbeidsmetode .....	8
1.4	Oppbygging av oppgaven .....	9
2	Det norske petroleumsskattesystemet – en kort oversikt .....	10
2.1	Bakgrunn for petroleumsskatning .....	10
2.2	Det norske petroleumsskattesystemet i dag .....	11
2.3	Kort om normprisens plass i skattesystemet .....	12
2.4	Forvaltningen av petroleumsskatning .....	13
2.4.1	Olje og energidepartementet .....	13
2.4.2	Finansdepartementet .....	14
2.4.3	Oljeskattenemnda .....	15
2.4.4	Klagenemnda for petroleumsskatt .....	15
3	Regulering av transaksjoner i interessefelleskap .....	16
3.1	Internprising i petroleumsvirksomheten .....	16
3.2	Internprising .....	16
3.2.1	Transaksjoner og interessefelleskap .....	17
3.2.2	Interne/kontrollerte transaksjoner .....	17
3.2.3	Internpris og internprisproblemet .....	18
3.3	Internasjonale internpriser .....	20
3.3.1	OECDs retningslinjer og armlengdeprinsippet .....	20
3.4	Regulering av interne transaksjoner i norsk lov .....	22
3.4.1	Skattelovens kapittel 13 .....	22
3.4.2	Oppgave- og dokumentasjonsplikt i ligningsloven .....	25
3.5	Administrativt fastsatte priser .....	26
3.5.1	Andre norske administrasjonspriser .....	26
3.5.2	Normering av petroleumsinntekter i andre land .....	27
4	Det norske normprissystemet .....	32
4.1	Bakgrunn for normprissystemet .....	32
4.2	Regulering av normpris i petroleumsskatteloven .....	34
4.2.1	Omfang .....	34
4.2.2	Verdsettelse av normpris .....	35
4.2.3	Saksbehandling og klager .....	35

4.3	Bruken av normpris.....	36
4.3.1	Bruken av normpris ved ligningen .....	36
4.3.2	Annen bruk av normpris .....	38
4.3.3	Normpris for gass? .....	39
4.4	Fastsettelse av normpris .....	42
4.4.1	Kort om fastsettelsesprosessen .....	44
4.4.2	Fastsettelsessted - normprispunktet .....	45
4.4.3	Metode og prisindikatorer .....	47
4.4.4	Oppsummering av normprisfastsettelsen .....	57
4.5	Innvinning og periodisering av normprisinntekt.....	58
4.5.1	Innvinning av inntekt.....	58
4.5.2	Periodisering/tidfesting av inntekt .....	58
4.5.3	Normprispunktet.....	59
4.5.4	Mer- og mindreuttak av petroleum .....	64
4.6	Skattemessige virkninger av normprissystemet .....	65
4.6.1	Midlertidige og permanente forskjeller .....	65
5	Vridningseffekter og tilpasningsmuligheter.....	68
5.1	Prissvingninger .....	68
5.1.1	Case: BP Norge .....	69
5.2	Kurssvingninger (Agioelementer) .....	72
5.2.1	Tilpasninger i forbindelse med Mobildommen: .....	77
5.3	Valg av oppgjørsv valuta .....	78
5.4	Finansielle instrumenter og sikring.....	81
5.4.1	Eksempler fra virkeligheten .....	83
5.5	Avvikende leveringsvilkår.....	84
5.6	Handling Fee.....	87
6	Vurdering av normprissystemet .....	92
6.1	Kritikken mot normprissystemet .....	92
6.1.1	Overprøving.....	92
6.1.2	Det materielle innholdet i normprisen .....	94
6.1.3	Åpenhet rundt fastsettelsesmetode og praksis.....	96
6.1.4	Normprissystemet og "moderne transaksjoner".....	97
6.2	Fordelene med normprissystemet.....	98
6.2.1	Administrativ forenkling av inntektsfastsettelsen .....	98
6.3	Bruk av normpris .....	99
6.3.1	Normpris vs. avsetningsinstruksen .....	99
6.3.2	Vurdering av fremtidig normpris for gass .....	100
6.4	Konklusjon .....	102
6.4.1	"Historisk suksess – men settes stadig på prøve" .....	102

6.4.2	Et upopulært system? .....	103
6.4.3	Et lukket system .....	104
6.4.4	Systemevaluering .....	105
7	Forslag til videre forskning .....	107
7.1	Historiske effekter av normprissystemet.....	107
7.2	Instrumentell versus skjønnsmessig normprisfastsettelse.....	108
7.3	Opprettelse av forskningsutvalg .....	108
	Referanseliste.....	109
	Vedlegg 1: Søknad Olje- og energidepartementet .....	115
	Vedlegg 2: Svar fra Olje- og energidepartementet.....	117

# 1 Introduksjon

## 1.1 Bakgrunn og motivasjon for oppgaven

Rögnvaldur Hannesson peker i kurset "Petroleum Economics" (SAM 460) på en del interessante internprisingsproblemer i petroleumssektoren, blant annet bruken av særskilte forsikringselskaper (captives) for å tilpasse seg den høye marginals-katten i sektoren. Kurset ble en utløsende faktor for vårt ønske om å skrive en masteroppgave innen internprisproblematikk i petroleumssektoren. Videre satte vår veileder Arthur Brudvik oss høsten 2007 i kontakt med Oljeskattekontoret, hvor vi fikk en dyptgående innføring i kontorets problemstillinger og utfordringer i forbindelse med internprising, og da særskilt problemer knyttet til normprissystemet.

Normprissystemet var et tema som vi fant både interessant og spennende, spesielt med tanke på at normprissystemet er grunnlaget for en stor del av statens inntekter. Systemet er temmelig enestående i nasjonal og internasjonal beskatning. I tillegg er det gjort få undersøkelser og skrevet lite om systemet i forhold til dets viktighet og omfang, og dette var helt klart en medvirkende faktor vårt ønske om å foreta en dypere studie av systemet.

## 1.2 Problemstilling og mål for oppgaven

Problemstillingen for denne oppgaven er:

*"Å fremskaffe en oppdatert beskrivelse av normprissystemet for petroleum og en kvalifisert vurdering av systemet under ett."*

I forhold til denne problemstillingen har en av utfordringene vært å finne relevant, *oppdatert* informasjon om systemet. Som nevnt har det gjennom årenes løp så vidt vi kan bedømme ikke vært publisert analyser av systemet i særlig grad. En stor del av refleksjonen i oppgaven har vært å analysere og vurdere *hva* som skal inkluderes og vektlegges for på best mulig måte gi en god beskrivelse og dermed en kvalifisert vurdering av normprissystemet.

Utover problemstillingen har vi hatt som målsetning at oppgaven skal ha en strukturert oppbygging og en praktisk tilnærming. Dette medfører at vi har forsøkt å "krydre" oppgaven med eksempler og illustrasjoner, spesielt i kapitlet om vridningseffekter og tilpasningsmuligheter. Forhåpentligvis vil dette også bidra til å øke verdien av oppgavens innhold.

En del av det som har vært skrevet om normprissystemet, er utarbeidet av jurister, som for eksempel Jan Syversens avhandling om norsk petroleumsbeskatning. Vi har hatt som mål å på best mulig vis skildre systemet fra et ikke-juridisk ståsted.

### 1.2.1 Faglig innretning

Petroleumsbeskatning er en del av samfunnsøkonomifaget "Petroleum Economics" (SAM 460) ved NHH. Samfunnsøkonomi omhandler blant annet hvordan vi bruker samfunnets ressurser. Hvordan skatteinntekter fremkommer fra naturressurser som petroleum, er et tema innenfor samfunnsøkonomi. Internprising, regnskap og skattemessig behandling er eksempler på faglige problemstillinger innen økonomisk styring. Vi mener derfor vi har valgt et tema som naturlig faller innenfor begge våre hovedprofiler på masterstudiet.



### 1.2.2 Avgrensninger

Dette er en oppgave som er satt opp for å beskrive normprissystemet. Følgelig har vi ikke foretatt kvantitative eller kvalitative undersøkelser i forbindelse med utarbeidingen av denne oppgaven. Imidlertid kommer vi med forslag til denne type undersøkelser oppgavens siste kapittel. Beskrivelsen og vurderingen av systemet har fått et visst omfang. Av plasshensyn har vi derfor valgt å kun i korte ordelag skissere det norske petroleumsskattesystemet under ett og forvaltningen av beskatningen. I forhold til slike tema har imidlertid den interesserte leser større mulighet til å finne god og relevant informasjon på internett på en enkel måte, enn hva tilfellet er med normprissystemet. Andre interessante internprisproblemer innenfor petroleumsbeskatning som Oljeskattekontoret arbeider mye med, som for eksempel captives og fordeling av overhead-kostnader, er ikke med i denne oppgaven. Vi vil heller ikke gå inn på de andre særreglene knyttet til petroleumsbeskatningen, slik som friinntekt, fordeling av finansposter og så videre.

### 1.3 Arbeidsmetode

En undersøkelse kan ha ett bestemt eller flere formål. I følge Johannessen, Tuft og Kristoffersen<sup>1</sup> kan målet for eksempel være å beskrive, forklare eller forstå et fenomen. Det kan også være å forutsi eller evaluere, gi underlag for beslutninger, skape endring eller utvikle nye teorier og perspektiver. Formålet med denne utredningen er først og fremst å *beskrive* det eksisterende regelverket som selskaper som opererer på den norske kontinentalsokkelen

---

<sup>1</sup> Johannessen, Asbjørn et al. (2006): Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode, Abstrakt forlag, Oslo

må forholde seg til i forbindelse med normprissystemet. Vi vil med utgangspunkt i gjeldende dette, og gjeldende teori om internpris samt de alminnelige skattereglene beskrive hvordan normprissystemet løser internprisingsproblematikken ved salg av olje, og hvilke utfordringer normprissystemet er blitt satt på opp igjennom årene. Ved å studere disse utfordringene vil vi søke å forstå hvilke fordeler systemet har og på hvilke områder systemet ikke fungerer på tiltenkt måte.

## 1.4 Oppbygging av oppgaven

Innledningsvis gir vi en kort innføring i det norske petroleumskattesystemet slik det fremstår i dag, før vi tar for oss internprisingsteori og de alminnelige lover og regler knyttet til regulering av interne transaksjoner. Her ser vi også på andre land som har sammenlignbare system med administrativt fastsatte priser for petroleum for å regulere internprising. Kapittelet om internprising er med på å belyse nettopp bakgrunnen for, og formålet med normprissystemet. Videre rettes oppmerksomheten mot selve innholdet i det norske normprissystemet, og virkningene systemet har for selskapene som driver utvinningsvirksomhet på norsk sokkel.

Normprissystemet settes stadig på prøve, og i kapittel 5 belyser vi en del mulige vridningseffekter av systemet, og noen saker der selskapene har forsøkt å tilpasse seg systemet med et klart skattemessig motiv. Basert på avsagte dommer og saker mot normprissystemet gjør vi en vurdering av normprissystemet, der vi både tar for oss kritikk mot, og fordeler med, systemet. Avslutningsvis ønsker vi å motivere andre til å ta stafettpinnen videre og få tak i nødvendig datamateriale som gjør det mulig å vise effektene av normprissystemet.

## 2 Det norske petroleumsskattesystemet – en kort oversikt

### 2.1 Bakgrunn for petroleumsbeskatning

Petroleumsproduksjon skaper en grunnrente, er profitt, som er større enn produksjonskostnadene. Typisk har man gått ut fra at kostnadene ved å produsere i Nordsjøen har vært USD 10 pr. fat, og kanskje har kostnadene vært så lave som USD 1 pr. fat i Midtøsten. Når man tenker på at markedsprisen har vært fra USD 20 til over USD 130 pr. fat de senere år, har profittmulighetene for utvinningselskapene vært svært store. Myndighetene i petroleumsproduserende land vil vanligvis søke å oppnå en stor andel av denne profitten, gjennom lisenser / royalties (user-fees) og særskilte skatter.

Hannesson (1998)<sup>2</sup> nevner to grunner for hvorfor myndighetene skal sikre seg en andel av grunnrenten skapt av petroleum:

1) *Filosofisk-juridisk begrunnelse:*

Oljeforekomster ligger som oftest under offentlige landområder, og myndighetene ser seg selv som de rettmessige eiere av forekomstene.

2) *Praktisk begrunnelse:*

Profitten fra petroleumsvirksomhet kan være betydelig, og svært høye skatter kan innføres uten at dette gjør produksjonen økonomisk uattraktiv.

Den første begrunnelsen over brukes også av Oljeskattekontoret i pressemelding om ligningen 2006: "Utgangspunktet for beskatningen på

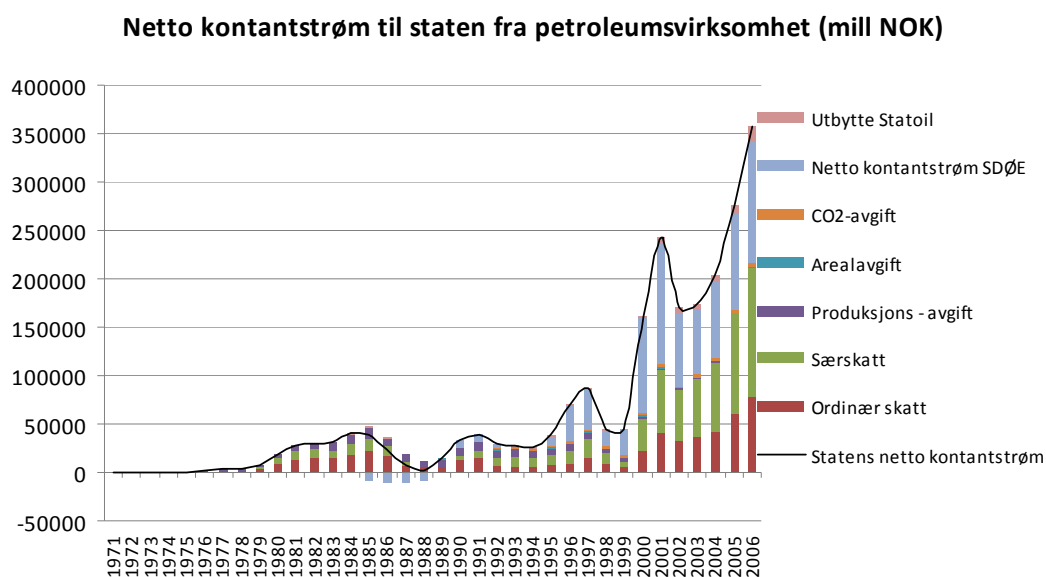
---

2 Hannesson, Rögnvaldur: Petroleum Economics – Issues and Strategies of Oil and Natural Gas Production(1998)

sokkelen er at petroleumforekomstene tilhører staten, og at beskatningen skal gi vederlag til ressurseieren”.

## 2.2 Det norske petroleumsskattesystemet i dag

I 2006 var statens netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten på over 350 milliarder kroner. 219,4 milliarder kom fra utlignet skatt fra sokkelselskapene. Dette tilsvarer 79 % av skatteinntektene fra personlige skatteyttere samme år.<sup>3</sup>



**Figur 1 - Netto kontantstrøm til staten 1971-2006 (Kilde: Norsk Petroleumsvirksomhet, faktabok 2007)**

Petroleumsskattleggingen bygger på reglene for ordinær bedriftsbeskatning, det vil si 28 %. Foruten selskapenes driftsinntekter og kostnader, er særregler om avskrivninger, letekostnader, FoU, avslutningskostnader og finanskostnader, samt CO2-avgift, NOx-avgift og arealavgift med å bestemme sokkelselskapenes *ordinære* skattegrunnlag.

<sup>3</sup> [http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding\\_2006%5B1%5D.pdf](http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding_2006%5B1%5D.pdf)

Med bakgrunn i hva som ble nevnt i 2.1, er det også innført en særskatt på denne typen næringsvirksomhet, hvor skattesatsen er 50 %. I beregningsgrunnlaget for særskatten gis det et særskilt fradrag kalt friinntekt. Denne friinntekten beregnes ut fra selskapets investeringer, og utgjør 7,5 % av investeringene i 4 år.

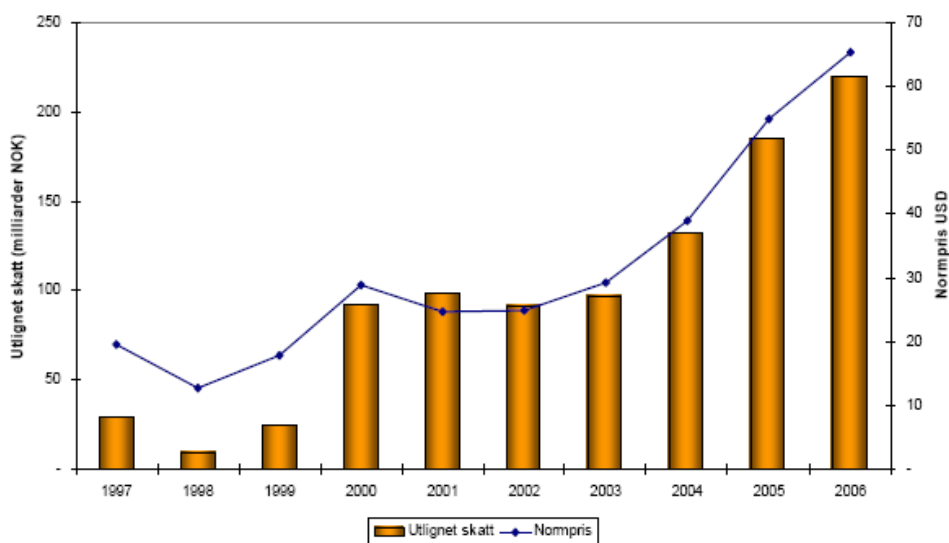
Sokkelselskapenes marginalsatt er derved 78 %, men på grunn av friinntekten er gjennomsnittlig skatt lavere enn marginalsatten. For en ytterligere innføring i skattesystemets ulike elementer viser vi til Oljeskattekontorets nettside, [www.skatteetaten.no/osk](http://www.skatteetaten.no/osk).

### 2.3 Kort om normprisens plass i skattesystemet

Normprisen er en administrativt fastsatt pris i NOK pr. fat råolje som erstatter selskapenes *faktiske* salgsinntekt (som oftest i USD pr. fat) i ligningen av utvinningselskapene. Normprisen danner derfor kalkulasjonsgrunnlaget for selskapenes brutto driftsinntekter, grunnlaget for beskatningen, slik figur 3 er en illustrasjon på.

<b>Driftsinntekter (kalkulert fra normpris)</b>
- Driftskostnader
- Avskrivninger (lineært over 6 år)
- Letekostnader, FoU, avslutningskostnader
- CO <sub>2</sub> -avgift, Nox-avgift og arealavgift
- Netto finanskostnader
= Ordinært skattegrunnlag (skattesats: 28 %)
- Friinntekt (7,5 % av investeringer i 4 år)
= Særskattegrunnlag (skattesats: 50 %)

Figur 2 - Utregning av petroleumsskatt. (Kilde Olje- og energidepartementet)



Figur 3 - Normpris og utlignet skatt 1997-2006 (Kilde [www.ors.no](http://www.ors.no))

## 2.4 Forvaltningen av petroleumsbeskatning

Utvinningselskapene på sokkelen driver en kompleks og multinasjonal virksomhet, og besitter store ressurser og høy kompetanse. Disse forholdene "skaper behov for en kompetent og grundig skattemessig oppfølging av inntektene fra utvinningsvirksomhet (..), og er bakgrunnen for at selskapene helt fra inntektsåret 1980 har vært lignet av særskilt oppnevnte organer"<sup>4</sup>.

### 2.4.1 Olje og energidepartementet

Olje- og energidepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltningen av petroleumsressursene på den norske kontinentalsokkelen, og departementet skal sørge for at petroleumsvirksomheten blir utført etter de retningslinjer som Stortinget og regjeringen trekker opp.

<sup>4</sup> [http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding\\_2006%5B1%5D.pdf](http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding_2006%5B1%5D.pdf)

#### 2.4.1.1 Petroleumsprisrådet (PPR)

Olje- og Energidepartementet har ansvaret for å fastsette normpris for petroleum. Departementet har delegert denne prismyndigheten til et eget Petroleumsprisråd<sup>5</sup> (PPR). Dette rådet skal telle minimum 4 medlemmer, men har for tiden (2007) 6, hvorav 4 er uavhengige mens Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet har én representant hver. Analyse- og markedsseksjonen (AM) i Olje- og energidepartementet fungerer som sekretariat for Petroleumsprisrådet. Denne seksjonen arbeider blant annet med petroleumskatt og avgiftssystemet, generelle markedsspørsmål og markedsanalyser samt prisprognoser for råolje, gass, våtgass og kondensat.

#### 2.4.2 Finansdepartementet

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for å sørge for at staten får inn skatter, avgifter og andre inntekter fra petroleumsvirksomheten.

##### 2.4.2.1 Oljeskattekontoret

Oljeskattekontoret ble opprettet i 1981 som et spesielt ligningskontor for oljeselskapene, da man ble klar over at ligningen av større oljeselskaper på norsk sokkel "krevde særlig grundig og enhetlig behandling"<sup>6</sup>. Pr. 2007 har kontoret 45 ansatte fordelt på Skatteøkonomisk avdeling og Juridisk/administrativ avdeling. Kontoret ledes av Oljeskattedirektøren. Kontorets hovedmål er riktig fastsettelse og innbetaling av vedtatte skatter. Oljeskattekontoret utreder og forbereder ordinær ligning,

---

<sup>5</sup> I noen tilfeller brukes også navnet "normprisråd" om PPR, se for eksempel [www.skatteetaten.no/osk](http://www.skatteetaten.no/osk). Petroleumsprisråd er imidlertid organets offisielle betegnelse.

<sup>6</sup><http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/otprp/20012002/Otprp-nr-34-2001-2002-/3.html?id=124583>

klagesaker og ligningssaker. Administrativt er Oljeskattekontoret er en del av Skatteetaten, som igjen er underlagt Finansdepartementet. I faglige spørsmål er kontoret direkte underlagt Finansdepartementet.<sup>7</sup>

### 2.4.3 Oljeskattenemnda

Selskaper som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum lignedes i første instans av en særskilt ligningsnemnd, Oljeskattenemnda<sup>8</sup>. Oljeskattekontoret utarbeider ligningsmerknader for de enkelte selskaper, som legges fram for Oljeskattenemnda for avgjørelse. Nemnda kan også fatte endringsvedtak om tidligere ligningsfastsettelse. Oljeskattenemnda hører ikke under noe departement, men nemndas fem medlemmer og fem varamedlemmer oppnevnes av Finansdepartementet for fire år av gangen.

### 2.4.4 Klagenemnda for petroleumsikkatt

Klagenemnda behandler alle klager på Oljeskattenemndas behandling av ligningen. Oljeskattekontoret forbereder klagen og saksforberedelsen munner ut i et notat til Klagenemnda, som forelegges klageren for uttalelse. Klagenemnda avgjør klagen ved kjennelser (skriftlige og muntlige). Klagenemnda avsier ca. 20 kjennelser pr. år<sup>9</sup>. Dersom ikke selskapene eller Oljeskattekontoret aksepterer Klagenemndas avgjørelse, bringes saken inn for rettsvesenet.

Klagenemnda har inntil 7 medlemmer, som oppnevnes av Finansdepartementet for fire år av gangen.

---

<sup>7</sup> Oljeskattekontoret – organisasjon og virksomhet (2007)

<sup>8</sup> Jamfør lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. 13. juni 1975 nr. 35 § 6 nr. 1 bokst. a

<sup>9</sup> ORS publikasjoner: klagekjennelser 2001-2003. ([www.ors.no](http://www.ors.no))



### 3 Regulering av transaksjoner i interessefelleskap

#### 3.1 Internprising i petroleumsvirksomheten

På grunn av at petroleumsindustrien er kjennetegnet ved en omfattende integrasjon og konsentrasjon, ville det vært en umulig oppgave for ligningsmyndighetene å foreta kontroll med sikte på å avdekke interessefelleskap ved selskapenes transaksjoner og en eventuell påvirkning som følge av dette fellesskapet.

Tre momenter er avgjørende for at problematikken rundt internprising er særlig relevant innenfor petroleumssektoren. For det første er forskjellene i marginalsatt mellom land og mellom områder ofte svært store. I tillegg er aktørene multinasjonale selskaper med stor grad av interne transaksjoner. Når man så legger til at transaksjonene er av betydelig størrelse, ser man at selskapene i utgangspunktet vil ha store incentiver til å påvirke internprisene og dermed egen skatteposisjon.

#### 3.2 Internprising

I løpet av det siste århundret har omfanget av internasjonal handel økt kraftig og har blant annet gitt utslag i endringer i konkurransesituasjon. Økt globalisering har gitt større grad av integrasjon i organiseringen av produksjon, distribusjon og konsum av varer og tjenester på tvers av landegrensener og områder. Som følge av at konkurransen har blitt mer intens etablerer selskaper ofte resultatenheter/datterselskaper i andre land for å være mer konkurransedyktige, og blir flernasjonale eller multinasjonale foretak. Slike foretak er stadig voksende, og så mye som 70

% av verdenshandelen skjer mellom beslektede selskaper med samme bakenforliggende eier<sup>10</sup>

### 3.2.1 Transaksjoner og interessefellesskap

Regnskapsmessig er en transaksjon kjennetegnet ved en overdragelse med reelt innhold mellom to eller flere parter. Transaksjonen består av en ytelse og et vederlag, og anses for gjennomført når risiko og kontroll knyttet til overdragelsen er overført fra den ene parten til den andre.

Dersom partene i et rettsforhold har felles interesse kan det være grunn til å hevde at det foreligger et interessefellesskap. Eksempel på et slikt rettsforhold er underliggende avtaler mellom datterselskaper eller mellom mor- og datterselskap. De mest typiske avtalene mellom parter med felles interesser er knyttet til kjøp og salg av varer og tjenester.

### 3.2.2 Interne/kontrollerte transaksjoner

Interne eller kontrollerte transaksjoner er ofte definert som "transaksjoner og overføringer mellom selskaper eller innretninger som er nærstående etter ligningsloven § 4-12 nr. 4, eller som har disposisjoner mellom et fast driftssted og andre deler av foretaket."<sup>11</sup> I praksis vil dette ofte være transaksjoner mellom parter hvor den ene direkte eller indirekte kontrollerer 50 prosent eller mer av motparten. I slike tilfeller vil partene kunne ha incentiv til å prise ytelsene forskjellig fra markedspris, for eksempel av skattemessige hensyn (skattemotivert internprising).

---

<sup>10</sup> Neighbour, 2002.

<sup>11</sup> [http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/lover\\_regler/forskrifter/2007/Forskrift-7-desember-2007-om-dokumentasj.html?id=493545&epslanguage=NO](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/lover_regler/forskrifter/2007/Forskrift-7-desember-2007-om-dokumentasj.html?id=493545&epslanguage=NO)

Man skiller typisk mellom *driftsrelaterte*- og *finansieringsrelaterte* internttransaksjoner. Driftsrelaterte transaksjoner vil for eksempel være kjøp av råstoff fra en avdeling innad i konsernet som er lokalisert i et annet land eller kjøp av forsikringstjenester fra mor-/datterselskap, mens finansieringsrelaterte transaksjoner eksempelvis kan være lån gitt fra morselskap.

### 3.2.3 Internpris og internprisproblemet

De senere årene har vi vært vitne til at graden av konserndannelse har økt kraftig, noe som gjør at internprising til et viktig skattespørsmål, både nasjonalt og internasjonalt. Med internpris menes den prisen som fastsettes ved transaksjoner mellom skattytere som er knyttet til hverandre gjennom forskjellige former for interessefellesskap. Fastsettelsen av internpriser vil ha stor betydning ved beskatningen, ettersom denne prisen i utgangspunktet vil få konsekvenser for de involverte selskaperes skattepliktige inntekt.

Når to selskaper innenfor samme konsern handler med hverandre, kan prisingen av varer og tjenester mellom disse bli påvirket av interessefellesskapet. Internprisprosessen vil i så måte påvirke både de to selskaperes lønnsomhet og dermed også hele konsernets lønnsomhet. Foretaket som helhet er interessert i internpriser som maksimerer lønnsomheten på konsernnivå, men siden de ulike enhetenes prestasjoner ofte blir målt med hensyn til lønnsomhet kan også de være interessert i å maksimere sitt eget overskudd. Hva som er "riktig" internpris vil derfor avhenge av hva man ønsker å oppnå. Ved å ha avdelinger i flere land eller skattedistrikter kan foretak, ved hjelp av internprising, i teorien plassere selskapsoverskudd i de landene eller skattedistriktene med lavest

skattesats, og på den måten oppnå høyere overskudd på konsernnivå. I petroleumssektoren er dette spesielt aktuelt, da forskjellen mellom overskudd som beskattes på land og overskudd som beskattes på kontinentalsokkelen er hele 50 %<sup>12</sup>. Skattbart overskudd kan som følge av dette bli kunstig høyt i det ene selskapet og kunstig lavt i det andre selskapet. I slike store konsern kan altså internprissettingen ha stor betydning for lønnsomheten for konsernet som helhet.

### 3.2.3.1 Ulike internprisingmetoder

Når det gjelder utformingen av internpriser, bør de oppfylle visse *krav*<sup>13</sup>. Et vesentlig poeng er at internprisen skal *gjenspeile den reelle kostnaden* i markedet. Hvis prisen blir satt lavere eller høyere enn det reelt sett koster foretaket, vil henholdsvis mottaker eller leverandør bli "subsidiert". Videre bør internprisen bli oppfattet som *objektiv* for å unngå konflikter mellom partene. I tillegg bør selskapet forsikre seg om at internprissystemet ikke leder til *suboptimale beslutninger*. Det vil si at beslutningene som tas må være optimalt for konsernet som helhet, og ikke bare for den enkelte enheten.

De fire mest vanlige internprisingmetodene er *forhandlinger*, *markedsbaserte priser*, *kostnadsbaserte priser* og *sentralt fastsatte priser*. Hvilken metode som brukes er avhengig av ulike faktorer, blant annet om det eksisterer en markedspris for produktet eller om man kan kartlegge og fordele kostnadene på hvert enkelt produkt.

---

12 Pr. 2007

13 Hansen og Svensen, 1996.

### 3.3 Internasjonale internpriser

Internasjonale internpriser oppstår i tilfeller hvor to tilknyttede selskaper som handler med hverandre er lokalisert i to ulike land og dermed også ofte er underlagt to ulike skatteregimer. Internprising og problemene rundt dette er aktuelt i mange bransjer, og myndighetene i de ulike landene ønsker å sikre egne skatteinntekter, og vil derfor at fortjenesten til foretakene i sitt eget land er størst mulig. Følgelig vil det i teorien være ønskelig for begge lands skattemyndigheter å justere internprisen i hver sin retning for at selskapene skal få større skatteinngang i det respektive land. Skattemyndighetene har derfor regler i den alminnelige skatteretten og skatteavtaler mellom land som tar sikte på å beskytte skattegrunnet mot "tapping" av inntekter og hindre dobbeltbeskatning.

#### 3.3.1 OECDs retningslinjer og armlengdeprinsippet

Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) er industrilandenes fremste samarbeidsforum for økonomiske og sosiale spørsmål, og er en av de internasjonale institusjonene som har arbeidet mest med å komme frem til en internasjonal enighet vedrørende internprisingsproblematikken. OECD offentliggjorde i 1995 en rapport hvor de hadde utarbeidet retningslinjer for internasjonal internprising, "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*".

Hovedmålsettingen med retningslinjene er å gi skattemyndighetene en felles forståelse for hvordan internprisingsspørsmålet kan angripes på en effektiv og rettferdig måte, samtidig som at det gir multinasjonale selskaper en trygghet gjennom stabil og konsistent praksis. Retningslinjene

blir derfor revidert jevnlig for å fange opp eventuelle endringer i internasjonal handel. En ting som er verdt å merke seg er at retningslinjene ikke er *rettslig bindende*, verken for medlemslandene eller for skattyterne, men det *anbefales* at de følges (Sollund, 2004).<sup>14</sup> I tillegg forventes det at myndighetene legger dem til grunn ved tvistesaker som gjelder skatteavtaler mellom land. Det er også verdt å merke seg at spørsmålet knyttet til internprising mellom nærstående foretak i samme stat er ikke er omhandlet i retningslinjene.

#### 3.3.1.1 Armlengdeprinsippet

Gjennom arbeidet med retningslinjene ble armlengdeprinsippet utledet, og prinsippet blir benyttet i mange sammenhenger. Prinsippet er ansett som hovedregel både etter norsk og mange andre lands rett, og blir derfor også ofte tatt inn i skatteavtaler mellom land<sup>15</sup>. Konsensus i armlengdeprinsippet er at transaksjonen skal være som om den var mellom frittstående selskaper.

De sentrale elementer i alle internprisingsmetoder som anbefales i retningslinjene er derfor transaksjonene skal kunne sammenlignes med transaksjoner mellom uavhengige foretak.

OECDs retningslinjer gir detaljerte beskrivelser for hvordan man bør dokumentere og prise transaksjoner mellom parter med direkte eller indirekte interessefellesskap for at armlengdeprinsippet skal være hensyntatt. Retningslinjene redegjør dessuten for de faktorer som i ulike

---

<sup>14</sup> [http://www.ors.no/foredragsbibliotek/68\\_kristiansand\\_symposium\\_stig\\_sollund.pdf](http://www.ors.no/foredragsbibliotek/68_kristiansand_symposium_stig_sollund.pdf)

<sup>15</sup> Bjerke, 1997.

situasjoner kan påvirke disse transaksjonene, og den pris som partene har avtalt. I tillegg til å gi retningslinjer om fastsettelsen av internpriser, gir OECD også retningslinjer om hvilke opplysninger ligningsmyndighetene bør kreve i forbindelse med fastsettelse av internpriser<sup>16</sup>.

### 3.4 Regulering av interne transaksjoner i norsk lov

Norske myndigheter ønsker å motvirke skattemotivert internprising gjennom regler som sikrer akseptabel internprising, og hindre at det oppstår konkurransevridende effekter. Konserninterne transaksjoner har i norsk rett frem til nå på den ene side blitt regulert av aksjeloven § 3-9 som krever at konserninterne avtaler inngås på "vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper." På den andre siden har vi skatteloven § 13-1 som gir skattemyndighetene skjønnsmessig adgang til å fastsette et selskaps inntekt dersom den innrapporterte inntekten anses redusert som følge av interessefellesskap mellom selskapet og selskapets avtaleparter.

#### 3.4.1 Skattelovens kapittel 13

Norske skattemyndigheters verktøy når de står overfor transaksjoner i interessefellesskap er hovedsaklig skattelovens § 13-1, som regulerer internprisingsspørsmålene i norsk rett. Denne bestemmelsen bygger på tre vilkår som må være oppfylt for at ligningsmyndighetene kan sette transaksjoner mellom konsernselskaper til side og bruke skjønn ved ligningsbehandlingen:

---

16 Ot. prp 62: 2006-07

1) *Redusert skattegrunnlag*

Det første kravet er at forholdene mellom de to partene avviker fra markedsmessige vilkår slik at det påvirker partenes inntekt eller formue. Lovteksten sier ingenting om størrelsen på avviket, men rettspraksis har konkludert med at avviket må være av en viss størrelse, det må med andre ord foreligge et "avgjort misforhold".

2) *"Direkte eller indirekte interessefelleskap"*

Det andre vilkåret er at det skal foreligge et "direkte eller indirekte interessefelleskap" mellom partene, uten at dette defineres noe nærmere i lovteksten. Interessefelleskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse. Rettsforholdet kan reguleres direkte, f.eks. ved eierinteresser, eller mer indirekte, f.eks. morselskaps styring av forholdet mellom datterselskaper.

3) *Årsakssammenheng*

Det tredje vilkåret bygger på de to første, hvilket betyr at det må være interessefelleskapet som er årsaken til at den ene av partene har fått redusert formue og/eller inntekt.

Skjønnsadgang etter skatteloven § 13-1 gjelder for alle kontrollerte transaksjoner, både når det er mellom norske parter og når en utenlandsk part er involvert. Den forutsetter i utgangspunktet at ligningsmyndighetene kan påvise at det foreligger inntekts- eller formuesreduksjon og at dette skyldes interessefelleskapet. Bestemmelsens annet ledd inneholder imidlertid et redusert beviskrav når den ene parten er hjemmehørende i en



stat utenfor EØS<sup>17</sup>, som er uttrykt gjennom vilkåret «grunn til å anta» at inntekten eller formuen er redusert. Dette medfører at det i slike saker er opp til den utenlandske parten å påvise at det ikke foreligger inntekts- eller formuesreduksjon.

Når vilkårene for skattemessig tilsidesettelse foreligger skal ligningsmyndighetene foreta beløpsmessige endringer i formue/inntekt hos den som har fått formue/inntekt redusert slik at skattegrunnlaget vil tilsvare det skattyteren ville ha blitt lignet for i et uavhengig forhold. Mange selskaper er i dag derfor betydelig eksponert rundt internprising, ettersom feilaktig prising vil kunne medføre både tilleggsskatt, økt merverdiavgift og toll.

#### 3.4.1.1 Harmonisering av norske skatteregler med OECDs retningslinjer

Ettersom OECDs retningslinjer ikke er rettslig bindende, har det vært diskutert hvorvidt retningslinjene skal gis en mer formell, bindende status i norsk skatterett – utover den virkning de har når Finansdepartementet selv legger dem til grunn ved løsning av dobbeltbeskatningstvister som kompetent myndighet etter skatteavtalene. Myndighetene har derfor med virkning fra 1. januar 2008 vedtatt et nytt fjerde ledd i skattelovens kapittel 13-1 som er direkte basert på armlengdeprinsippet og OECDs retningslinjer.

---

<sup>17</sup> Gjelder fra 1. jan 2008 også for stater innenfor EØS, dersom Norge ikke kan kreve opplysninger om vedkommendes formues- og inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst. (Sktl § 13-1, annet ledd, annet punktum)

### 3.4.2 Oppgave- og dokumentasjonsplikt i ligningsloven

Den nye ligningsloven (Igl n § 4-12) vedtatt 29. juni 2007 medfører skjerpede krav til dokumentasjon og prising av transaksjoner mellom nærstående parter. Loven må sees i direkte sammenheng med skattelovens § 13-1, og medfører at OECDs retningslinjer får en formell og forsterket status i norsk lov. De nye dokumentasjonskravene skal bidra til at aksje- og skattelovens krav om armlengdes avstand gjennomføres i praksis og innebærer at det fra inntektsåret 2007 skal leveres en ny tilleggsoppgave sammen med selvangivelsen, med summariske opplysninger av transaksjoner som er foretatt mellom nærstående parter (opplysningsplikt). Selskaper med beløpsmessige små interne transaksjoner, det vil si samlede interne transaksjoner med virkelig verdi under 10 millioner NOK, er unntatt fra oppgaveplikten.

Samtidig vil det bli innført en utvidet dokumentasjonsplikt for større konsern, hvor skattemyndighetene når som helst kan kreve fremleggelse av dokumentasjon av alle interne transaksjoner innen 45 dager etter påkrav. Dette for å danne grunnlag for en vurdering av om interne priser og vilkår er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Dokumentasjonsplikten innføres med virkning fra 1. januar 2008, og gjelder i utgangspunkt for selskaper som er oppgavepliktige, men med noen unntak. Verdt å merke seg er at disse unntakene ikke gjelder for særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5 første ledd<sup>18</sup>.

De nye reglene får anvendelse på alle norske selskaper som har

---

18 <http://www.skatteetaten.no/Templates/ArtikkelUtskrift.aspx?id=60777&epslanguage=NO&printmode=true>

transaksjoner innenfor samme konsern, samt norske selskaper med fast driftssted i utlandet og utenlandske selskaper med fast driftssted i Norge. Dersom dokumentasjonskravene ikke oppfylles, risikerer man at myndighetene fastsetter pris for varen/tjenesten etter skjønn, jf. skatteloven § 13-1.

### 3.5 Administrativt fastsatte priser

Bruk av administrativt fastsatte priser for å omgå internprisingsproblematikk er noe som forekommer relativt sjelden, både i Norge og verden for øvrig. I samtaler med Oljeskattekontoret og Olje- og energidepartementet har vi kommet til den forståelsen at bruk av normpriser for å fastsette av bruttoinntekter innen petroleumsvirksomhet, kun forekommer i Norge og i Storbritannia.

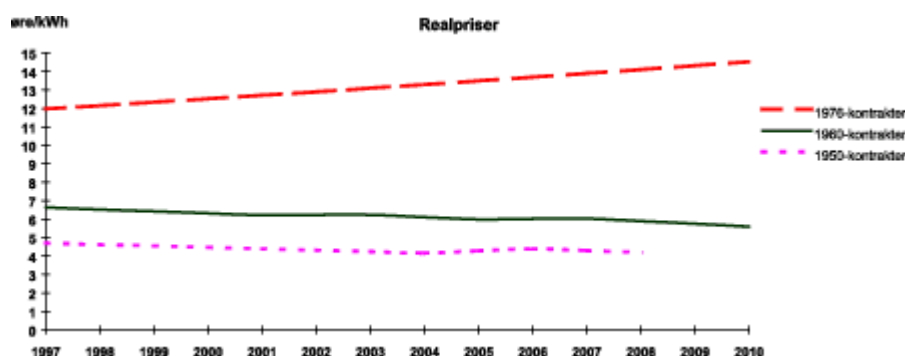
#### 3.5.1 Andre norske administrasjonspriser

Man kan peke på at det innenfor norsk forvaltning brukes målpriser og andre administrativt fremkomne priser innenfor forskjellige områder. Et eksempel kan være målpris på forskjellige landbruksvarer, for eksempel korn. I kontekst til normprissystemet mener vi at det likevel må være andre administrativt satte priser i forbindelse med grunnrentebeskatning som er mest relevant.

### 3.5.1.1 Kraftverkbeskatning

Kraftselskapenes bruttoinntekter fastsettes ”dels ut fra normpriser, dels ut fra kraftverkets faktiske salgspriser”<sup>19</sup>. Kraft som produseres i egen produksjonsvirksomhet og kraft som tas ut av eier og forbrukes i egen produksjonsvirksomhet, herunder selskap i samme konsern, verdsettes til prisen på kraft levert i henhold til Statkrafts såkalte 1976-kontrakter. På denne måten kan vi klassifisere 1976-kontraktene som administrativt satt pris, for å unngå internprisproblemet innenfor kraftverksbeskatningen.

1976-kontraktene er industrikraftavtaler som løper fram til 2010. Kontraktene har en realprisstigning på ca. 1,5 prosent per år og forvaltes forretningsmessig av Statkraft.



**Figur 4 - Prisutvikling av forskjellige industrikraftkontrakter. Prisen på 1976-kontraktene blir brukt til verdsettelse av kraft solgt innad i kraftselskaper**

## 3.5.2 Normering av petroleumsinntekter i andre land

### 3.5.2.1 Danmark

Den danske petroleumsskatteloven, ”Kulbrinteskatteloven”, som senest ble revidert i 2003, inneholder lovbestemmelser som kan anses som parallelle

---

<sup>19</sup> St.melding nr. 29 1998-1999 (kap 8.3)

til den norske lovgivningen om normpriser.<sup>20</sup> Den inneholder muligheten for å sette normpriser for enkelte felt i perioder på tre måneder av gangen, hvor prisen settes av et særskilt organ nedsatt av departementet. Normprisen skal, som i det norske systemet, tilsvare hva prisen hadde vært i transaksjoner som foregår etter armlengdeprinsippet. Kulbrinteskattelovens § 5-6 vil svare til den norske Petroleumsskattelovens § 4. Man kan merke seg at den danske lovgivningen later til å være mer generell enn den norske – og dette kan nok henge sammen med hva Kulbrinteskatteutvalget uttalte om normpris i forbindelse med lovendringen i 2003: "Bestemmelse har dog endnu ikke været anvendt."

#### 3.5.2.2 Storbritannia

Det britiske normprissystemet har i utgangspunktet mange likheter med det norske. Systemet, som ble introdusert i 1987, innebærer at man skal sette en pris for olje fra hvert enkelt felt solgt til ikke-armlengde prinsipp som følger:

*(..) the concept of the **monthly market value** for all **oil of a particular kind** disposed of non-arm's length (or appropriated) and delivered in that month. It sets out the terms of a **hypothetical contract** under which oil of that kind is to be assumed to have been sold. The market value of the oil disposed of (or appropriated) is then the price which might reasonably be expected under that hypothetical contract.<sup>21</sup>*

---

20 <http://www.skm.dk/foreign/english/hydrocarbontaxactfrom2003/>

21 <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otmanual/OT19235.htm>

Kalkulasjonen av denne normprisen ble ved innføringen gjort ved at man regnet ut det aritmetiske gjennomsnittet for tredjepartskontrakter for den aktuelle oljetypen i det aktuelle tidsrom. I praksis ble dette gjort for Brent, og deretter relaterte man i stor grad normprisen for de andre aktuelle oljene (Forties, Flotta mfl) til Brent med et differensial for kvalitet og transport.

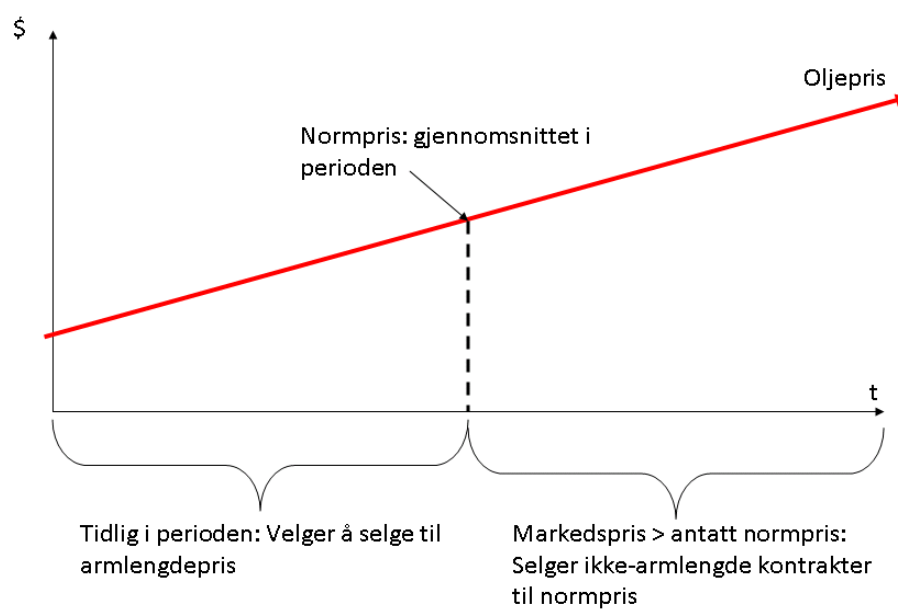
En hovedforskjell mellom det norske og britiske systemet er at den faktiske salgsinntekt blir lagt til grunn ved transaksjoner som foregår etter armlengdeprinsippet, og kun salg mellom tilknyttede selskaper eller konserninterne transaksjoner foregår til normpris. I det norske systemet blir alle salg verdsatt til normpris uavhengig av armlengdevurdering. Dette kommer vi tilbake til i 4.3.

Et problem som det britiske systemet stod overfor i perioden 1987 – 2006, var at spesielt store, integrerte selskaper hadde muligheten til å spekulere i om man skulle selge oljen til markedspris og armlengdeprinsipp eller innad til normpris. Normprisen ble fram til 2006 kalkulert gjennom en 6 uker lang "valuation reference period", og på grunn av den regelstyrte fastsettelsen (aritmetisk gjennomsnitt av tredjemannstransaksjoner) var det rimelig for selskapene å selv observere og kalkulere hva normprisen for den aktuelle olje skulle komme til å bli i perioden.

I et marked med stigende priser kunne man for eksempel velge å selge oljen sin til armlengdepris i begynnelsen av perioden. Etter hvert som perioden skred fram, kunne man kalkulere hvor man ville ende, og hva normprisen (tax reference price) skulle komme til å bli. Når markedsprisen så var høyere enn den forventede normpris, kunne man i det videre selge

etter ikke-armlengde prinsippet og normprisen ble lagt til grunn for skattbar bruttoinntekt.

Britisk normprissystem inntil 2006



**Figur 5 - Det britiske normprissystemet inntil 2006.**

Dette førte til at store selskaper kunne minimere egen petroleumsskatt ved selv å velge når og til hvilken kontraktsform (intern/ekstern) man ville selge. Etter 2006 har man endret systemet slik at verdsettelsesperioden for normprisen er redusert fra 45 dager til 5 dager, etter et såkalt 2-1-2-system<sup>22</sup>. Det innebærer at normprisen for et utvinningsselskaps interne transaksjon blir relatert til prisen på den aktuelle (reell eller forventet) løftedato, samt to dager i hver retning<sup>23</sup>, hvor man regner det volumveide gjennomsnittet for alle transaksjonene i 5-dagersperioden, den såkalte "average reference value". Dette har knyttet normprisen nærmere reelle

<sup>22</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otmanual/ot05005.htm>

<sup>23</sup> Hovedbestanddelene i britisk normprissystem fom desember 2006 finnes på <http://www.hmrc.gov.uk/si/2006-3313.pdf>

transaksjoner og eliminert den lange verdsettelsesperioden og prediktabiliteten denne medførte



## 4 Det norske normprissystemet

De fleste oljeselskapene som opererer på norsk sokkel er en del av store konsern med diversifisert global virksomhet. Utvunnet petroleum omsettes derfor i stor grad til beslektede selskaper, og fører til at en stor del av den totale omsetningen av råolje på verdensbasis skjer under omstendigheter og på vilkår som avviker fra normale markedsmessige forhold. Norske oljeskattemyndigheter stod overfor en svært vanskelig oppgave og ønsket, gjennom å innføre normprissystemet som en del av petroleumsskatteloven, å verne særskattegrunnaget mot unndragelser og sikre bedre offentlig kontroll utover den alminnelige skatteloven. Dette systemet innebærer at man i stedet for å vurdere om prisfastsettelse er på armlengdevilkår i hver enkel transaksjon, benytter administrativt fastsatte normpriser som erstatning for faktiske salgsinntekter i ligningen.<sup>24</sup>

### 4.1 Bakgrunn for normprissystemet

Beskatning av næringsinntekt er i utgangspunktet knyttet til selskapets skattemessige resultat. Før 1992 var næringsinntekt beskattet på grunnlag av det regnskapsmessige resultatet, da man ikke skilte mellom finans- og skatteregnskap. Hovedsakelig vil det i de fleste næringer ikke være vesentlige forskjeller mellom bruttoinntekt i resultatregnskapet og i skatteregnskapet. Før 1974/75 var det også gjeldende praksis at man skulle bruke skattelovens alminnelige regler ved skattlegging av selskaper som drev med utvinningsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel. På grunn av den økte integrasjonen innenfor petroleumsindustrien ble det stadig vanskeligere for ligningsmyndighetene å skaffe nødvendig dokumentasjon

---

24 NOU 2000:18 Skattlegging av petroleumsvirksomhet kap 5.

om transaksjoner var påvirket av interessefelleskap eller ikke, og om det da var i strid med grunnsetningene som gjaldt for "ordentlig forretningsførsel". Volumene begynte etter hvert å bli større, og relativt små verdsettelsesfeil i bruttoinntekten kunne få store økonomiske virkninger.

*"Det virker som en uoverkommelig administrativ oppgave å vurdere alle de salg der det foreligger mulige interessefelleskap mellom partene med sikte på eventuelt tilsidesettelse av de oppgitte priser. Spesielt når det gjelder råolje er vanskelighetene store. Den langt største delen av all råolje i internasjonal handel blir omsatt mellom enheter innenfor de integrerte, internasjonale oljeselskapene. En stor del av råoljeomsetningen er således ikke gjenstand for en ordinær prisdannelse i markedet. Overføringsprisene (internprisene) kan påvirkes av selskapenes interne målsetninger, eksempelvis av hensynet til fordeling av skattbar inntekt mellom ulike land."*<sup>25</sup>

På bakgrunn av det som ble fremlagt i Ot.prp. nr. 26, innså myndighetene at den mulighet som dagens skattelov § 13-1 ga dem til å utøve skjønn ved ligningen av oljeselskapene ikke var tilstrekkelig. Petroleumsskatteloven ble derfor vedtatt 13. juni 1975, og gir blant annet hjemmel for administrativ fastsetting av priser – normpriser – på petroleum produsert på den norske kontinentalsokkelen. Målet med systemet var nettopp å sikre det offentlige en mer effektiv kontroll med skattegrunnlaget gjennom en administrativ forenkling av inntektsfastsettelsen, for på den måten å unngå «tapping» av petroleumsinntekt til utlandet.

---

<sup>25</sup> Ot.prp. nr. 26 (1974/75)

## 4.2 Regulering av normpris i petroleumsskatteloven

Normering kan skje etter en rekke alternative fremgangsmåter. Den kan skje direkte gjennom skattelovgivningen, i annen lovgivning (for eksempel petroleumsløven), i konsesjonsvilkår, eller i avtaler mellom land. Normprissystemet er et eksempel på at et skatte- og avgiftssystem som er regulert i lovgivningen, gjennom petroleumsskatteloven, petroleumsløven og forskrifter som er gitt i medhold til disse lovene<sup>26</sup>.

### 4.2.1 Omfang

Normprissystemet er i norsk petroleumsskatteloving regulert av pskl § 4, som gir hjemmel for at det *kan* fastsettes normpriser for petroleum til bruk ved ligningen. Petroleumforekomster er definert i loven som:

*"...alle flytende og gassformige hydrokarboner som finnes i naturlig tilstand i undergrunnen, samt andre stoffer som utvinnes i forbindelse med slike hydrokarboner."*<sup>27</sup>

Løven gir en klar indikasjon på at bearbeidet petroleum, det vil si at raffinerte produkter som bensin og fyringsolje, faller utenfor uttrykket "naturlig tilstand", og vil således ikke bli regulert av petroleumsskatteløven.

Det kan bare fastsettes normpris for petroleum som er utvunnet i "de områder som er nevnt i § 1, bokstav a og b"<sup>28</sup>, hvilket innbefatter petroleumsutvinning som er utvunnet på norsk kontinentalsokkel og

---

<sup>26</sup> Syversen, Jan: Skatt på petroleumsutvinning s. 210

<sup>27</sup> pskl § 1 tredje ledd

<sup>28</sup> pskl. § 4 første ledd,

sjøterritorium, samt utenfor dette for midtlinjefelt. Et eksempel på et slikt grensefelt er Murchinson-feltet, der oljen blir blandet sammen med olje fra blant annet Brent-feltet og deretter ilandført via rørledning. Normprisen vil i slike tilfeller bli fastsatt for denne blandingen, og de norske deltakerne vil få sin inntekt på grunnlag av sin andel av det sammenblandede produktet.

#### 4.2.2 Verdsettelse av normpris

I § 4 andre ledd kommer det frem hvordan man skal fastsette og verdsette en normpris. Bestemmelsen bygger på at normprisen skal fastsettes som en skjønnsmessig armlengdepris, og videre blir det listet opp en del momenter som skal tillegges vekt ved denne skjønnsutøvelsen. Petroleumsskattelovens § 4 er en rammebestemmelse i den grad at den ikke selv gir noen fullstendig regulering av spørsmål knyttet til fastsettelsen av en slik skatteavregningspris. Utfyllende regler er derfor gitt i normprisforskriftene av 25. juni 1976, jamfør siste del av andre ledd som gir Kongen myndighet til å fastsette forskrifter om selve verdsettelsesprosessen. Vi vil utdype fastsettelsen av normpris ytterligere i kapittel 4.4.

#### 4.2.3 Saksbehandling og klager

Fastsettelsen av normpris er etter pskl § 4 annet ledd delegert fra Kongen, via Olje- og energidepartementet, til Petroleumsprisrådet som har et sekretariat i Olje- og energidepartementet. Dersom prisfastsettelsen er overlatt til et underordnet organ, slik petroleumsprisrådet må sies å være, gir tredje ledd hjemmel for å påklage normprisvedtaket til departementet. Overfor avgjørelser som er gjort av departementet er Kongen klageorgan. Dersom en klage ikke fører frem kan normprisvedtak prøves for domstolene.

## 4.3 Bruken av normpris

### 4.3.1 Bruken av normpris ved ligningen

Selskaper som omfattes av petroleumsskatteloven vil på enkelte områder bli behandlet annerledes ved ligningen enn etter skattelovens alminnelige regler. Dette gjelder i stor grad bestemmelsen knyttet til normpris.

#### 4.3.1.1 Ved salg

Skattelovens alminnelige regler som regulerer skattepliktig inntekt har hjemmel i skattelovens § 5-1, hvor det fremgår at den skattepliktiges bokførte fakturapriser, det vil si oppnådde salgspriser, skal legges til grunn ved inntektsfastsettelsen.

Petroleumsskatteloven har derimot en spesialregel ved fastsettelse av skattepliktig salgsinntekt fra petroleum. Her fremgår det at normpriser skal anvendes ved ansettelsen av bruttoinntekter ved salg av petroleum, så sant normpris er fastsatt<sup>29</sup>. På grunn av petroleumsskattelovens særregler ved fastsettelsen av inntekt i ligningen, vil derfor salgsinntekten ikke bli fastsatt etter skattelovens alminnelige regler, men basert på normpris.

Ved opprettelsen av petroleumsskatteloven var et av fokusområdene naturlig nok knyttet til "tapping" av bruttoinntektene gjennom interne transaksjoner. Som en konsekvens av reguleringen av internprising gjennom normprissystemet, ble det argumentert for at normprisene også kunne anvendes ved verdsettelsen av varebeholdningen av petroleum.

---

<sup>29</sup> jfr petroleumsskatteloven § 3 a og forskrift 17. desember 1976 nr 7 § 1 jf 6.

#### 4.3.1.2 Ved varelager

Skattelovens § 14-5, annet ledd, hjemler reglene for den skattemessige verdsettelsen av varebeholdninger. Denne bestemmelsen fastslår at varelageret skal fastsettes til anskaffelsesverdi, eventuelt tilvirkningsverdi der det er aktuelt.

Lagerbeholdning av petroleum skal i likhet med bruttoinntektene, som følge av petroleumskatteloven, verdsettes skattemessig til normpris når slik pris er fastsatt. Normprisregulert petroleum som ikke har passert normprispunktet (se 4.4.2), og annen petroleum som befinner seg i rørledning, kan verdsettes til null, jf forskriften § 6.<sup>30</sup>

I loven og forarbeidene til denne fremgår det at myndighetene står fritt i å bruke sin kompetanse til å fastsette normpriser for petroleum, visse typer av petroleum eller helt å unnlate å gjøre dette. Eksempelvis ble det for andre kvartal 2007 fastsatt foreløpig normpris for olje fra 14 forskjellige felt/oljekvaliteter<sup>31</sup>. Når normpris er fastsatt for et felt eller kvalitet er normprissystemet *absolutt*, i den forstand at normprisene *skal* legges til grunn uavhengig om det foreligger interessefelleskap mellom kjøper og selger eller ikke. Skattyter kan i slike tilfeller ikke unngå å bli skattlagt etter normprisinntekt, selv om det kan dokumenteres at salget har skjedd til uavhengige kjøpere til markedsmessige vilkår.

---

30 Innst.O.nr. 106 (2000-2001): <http://www.stortinget.no/inno/2000/200001-106-005.html>

31 <http://www.regjeringen.no/nb/dep/oen/pressesenter/pressemeldinger/2007/Normpris-pa-raolje-for-2-kvartal-2007.html?id=486319>

#### 4.3.2 Annen bruk av normpris

Normprisreglene har som nevnt ovenfor direkte effekt ved ligningsbehandlingen av selskaper som reguleres av petroleumsskatteloven, men blir også brukt til andre formål. Et eksempel er *produksjonsavgiften* som ble avvirket med virkning fra 2006<sup>32</sup>. Før denne avviklingen skulle rettighetshavere til utvinning av olje og gass betale en avgift til staten beregnet på grunnlag av mengde og verdi av produsert petroleum. Avgiften var kun knyttet til petroleumprodukter fra felt godkjent for utbygging før 1. januar 1986. Petroleumsløven § 4-10, sjette ledd regulerer produksjonsavgift og gir hjemmel for at normpris kan brukes som beregningsgrunnlag for denne type avgift (royalty).

SDØE (Statens Direkte Økonomiske Engasjement) er også et eksempel på bruk av normpris, der staten eier en andel i en rekke olje- og gassfelt, rørledninger og landanlegg. Gjennom en egen instruks, avsetningsinstruksen, er StatoilHydro etter privatiseringen gitt ansvaret for avsetning av statens petroleum. Tidligere ble normprisen brukt som en avregningspris mellom SDØE og StatoilHydro ved salg av olje<sup>33</sup>, mens statens olje nå blir ervervet av StatoilHydro til markedsbaserte priser<sup>34</sup>.

---

32 Innst.S.nr.85 (2006-2007): Innstilling fra finanskomiteen om ny saldering av statsbudsjettet for 2006

33 St.meld. nr. 22 (1985-86): "Regjeringen har vedtatt at inntektene fra Statoils salg av all olje som svarer til statens direkte økonomiske engasjement avregnes mellom staten og Statoil på grunnlag av normpris.... En vil legge normprisene til grunn ved denne avregningen og ikke Statoils realiserte priser, for å sikre seg at prisene ikke skal påvirkes direkte av Statoil."

34 Årsrapport Statoil ASA 2006

Normpriser kan også bli benyttet i en del andre forhold, og er ofte brukt i avtaler som gir den største rettighetshaveren på feltet opsjon til å overta de øvrige rettighetshavernes produksjon til normpris.

#### 4.3.3 Normpris for gass?

Normprisbestemmelsene er, som påpekt tidligere, utformet for å gjelde alle typer petroleum som utvinnes på norsk kontinentalsokkel. Hovedfokus i denne oppgaven er imidlertid normpriser på råolje, ettersom det foreløpig bare har vært praksis å fastsette normpriser for denne type petroleum. Dette til tross for at salg av gass utgjør en stadig større del av totalt petroleumssalg og at trolig ca 25 % av all gass i dag blir solgt mellom beslektede selskaper<sup>35</sup>.

Da normprissystemet ble opprettet var ikke markedsforholdene for gass i samme grad preget av noe interessefelleskap og man fant det derfor ikke nødvendig med inntektsnormering ved salg av gass:

*”For tiden skiller markedet for gass seg sterkt fra råoljemarkedet, bl.a. fordi gass i stor utstrekning selges på langsiktige kontrakter mellom uavhengige parter. (..) en kan imidlertid ikke se bort fra at utviklingen kan gå i retning av økende grad av markedsregulering og interessefelleskap...”*<sup>36</sup>

Når normpris ikke fastsettes, legges i utgangspunktet realiserte priser til grunn for beskatningen. Ligningsmyndighetene kan imidlertid fravike de

---

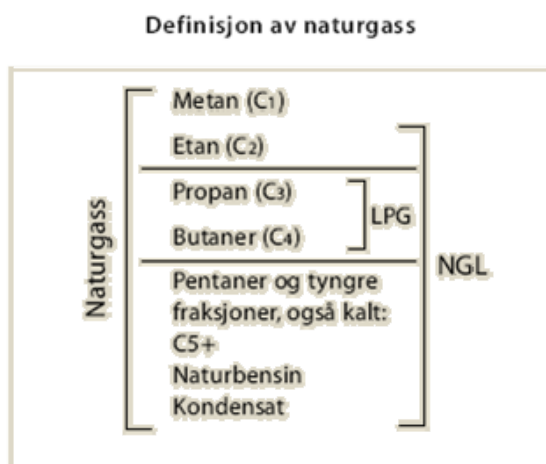
<sup>35</sup> Informasjon fra Oljeskattekontoret

<sup>36</sup> Ot.prp26 (1974-75)



fakturerte prisene ved salg til nærstående selskap etter skattelovens alminnelige regler (§ 13–1), se avsnitt 3.4.

#### 4.3.3.1 Salg av naturgass<sup>37</sup>



**Figur 6 - Definisjon av naturgass (Kilde: Olje og energidepartementet)**

Naturgass slik den utvinnes fra feltene består av tørrgass og våtgass (NGL). Petroleumspriserådet gjør hvert kvartal en verdivurdering av de ulike våtgassprodukter, men det har til nå ikke vært fastsatt normpris for disse produktene. Etter at våtgassen er separert ut, er tørrgassen et relativt homogent produkt med liten forskjell i selve gassproduktet. Fram til 2002 var alt norsk salg av tørrgass samordnet gjennom Gassforhandlingsutvalget (GFU), som besto av de faste medlemmene Statoil, Norsk Hydro og Saga Petroleum. GFU framforhandlet for det meste langsiktige, feltnøytrale kontrakter, som ble lagt fram for myndighetene for godkjenning. Etter avviklingen av GFU har den enkelte rettighetshaver på norsk sokkel

<sup>37</sup> Avsnittet er basert på Ot.prp 1: 2005/06:

[http://www.statsbudsjettet.dep.no/upload/Statsbudsjett\\_2006/dokumenter/html/skatteotp/kap23.htm](http://www.statsbudsjettet.dep.no/upload/Statsbudsjett_2006/dokumenter/html/skatteotp/kap23.htm)

ansvaret for avsetning av egen gass. Med selskapsbasert salg kan selskapene velge å selge en del av gassen til beslektede selskaper.

Selskaper som utvinner gass på norsk sokkel, står overfor en langt høyere skattesats enn i nedstrømsvirksomheten, ettersom salg av naturgass fra norsk sokkel er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Selskapene har dermed sterke skatteincentiver til å overføre mest mulig av inntekten fra norsk sokkel til nedstrømsvirksomhet, ved å avtale lave priser i interne gassalg.

Ut fra at vilkårene i gasskontrakter inneholder store forskjeller som skaper store variasjoner i markedsverdi, og at det i dag ikke er et likvid og transparent gassmarked, var konklusjonen til departementet at det ikke var hensiktsmessig å fastsette normpris for gass slik det gjøres for olje.<sup>38</sup>

Finansdepartementet konkluderte med å innføre en frivillig ordning med bindende forhåndsuttalelse (BFU) i gassalg mellom nærstående selskap:

*”Oljeskattekontoret kan på anmodning avgi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefelleskap, jf. skatteloven §13-1...”<sup>39</sup>*

---

38 Ot.prp 1: 2005/2006

39 Petroleumsskatteloven § 6, nr. 5

Endringen i petroleumskatteloven medfører at selskaper med virkning fra 1.januar 2006 kan be Oljeskattekontoret om BFU om hvilken pris som skal legges til grunn ved ligningen av interne salg av gass. Systemet er helt nytt i Norge, og er kanskje første skritt til et system man har i mange andre land med "Advanced Pricing Agreements" mellom skattyter og ligningsmyndigheter. For selskaper som ønsker å benytte seg av det frivillige systemet medfører det en større forutberegnelighet ved hvilken pris som skal legges til grunn ved ligningen ved salg av gass til beslektet selskap.

#### 4.3.3.2 Kort om bindende forhåndsuttalelser for gass

Systemet er bygget opp slik at skatteyter kan be om bindende forhåndsuttalelse ved å legge frem all relevant materiale som kan påvirke internprisen ved interne gassalg. Oljeskattekontoret vil på bakgrunn av dette utarbeide et utkast til bindende forhåndsuttalelse, som kan aksepteres eller ikke aksepteres av skattyter. Hvis skattyter aksepterer utkastet, er forhåndsuttalelsen bindende både for skattyter og ligningsmyndighetene (dvs. Oljeskattenemnda), og det vil ikke være anledning til å påklage forhåndsuttalelsen eller få forhåndsuttalelsen prøvd for domstolene. Oljeskattekontoret har heller ikke plikt til å avgi bindende forhåndsuttalelse, og kan beslutte at en forhåndsuttalelse bare skal være bindende for en gitt periode.

## 4.4 Fastsettelse av normpris

Fastsettelsen av normpris er regulert i petroleumsskatteloven § 4, og gjennom normprisfastsettelsesforskrift av juni 1976, § 2. Av disse fremgår det at normprisen skal svare til den prisen petroleum skal kunne omsettes

for mellom uavhengige parter i en periode<sup>40</sup>, og at den skal fastsettes på grunnlag av totalvurderingen av en lang rekke prisindikatorer. Disse indikatorene, som hovedsakelig er pris- og produksjonsdata fra markedet og selskapene, blir skjønnsmessig vurdert av prismyndighetene. Dette vil si at man ikke har noen fast, regelstyrt kalkulasjonsmetode for å komme frem til normprisen, men at *man benytter skjønn til å vekte ulike indikatorer*,<sup>41</sup> og på den måte komme frem til en normpris som best mulig skal representere markedsprisen i den aktuelle perioden.

I praksis setter man pris for hvert enkelt felt, eller flere felt som bruker samme ilandføringssystem. Et slikt ilandføringssystem kan være en rørledning til land eller en lastebøye i nærheten av feltet. Kvalitetsforskjeller i oljen er bakgrunnen for at man setter normprisen for hvert felt og ikke for Nordsjø-oljen samlet. Imidlertid vil geografisk nærhet og kvalitetslikheter være med på å samle mange felt under samme normpris, eksempelvis settes det én normpris for Gullfaks, som omfatter feltene Gullfaks A, B, C og Tordis, siden oljen der er av samme kvalitet og feltene har felles ilandføringssystem (utskipning fra Gullfaks A).

Normprisen skal etter loven<sup>42</sup> settes etterskuddsvis per måned og altså kun fastsettes for det som etter loven omtales som "hydrokarboner som finnes i naturlig tilstand i undergrunnen". Normprisen fastsettes av Petroleumsprisrådet (PPR), jf. 2.4.1.

---

40 Rettslig sett skal normprisvedtaket være en hypotetisk pris (..), ikke en verdi lik den faktiske omsetningsverdi i perioden (Schøyen, 1982)

41 Syversen, Jan: Petroleumsbeskatning (1991), s. 235.

42 Normprisfastsettelsesforskriften, med endring fra 2007

#### 4.4.1 Kort om fastsettelsesprosessen

At normprisen settes etterskuddsvis<sup>43</sup> innebærer at Petroleumsprisrådet kan og vil bruke reelle tall i sine kalkulasjoner. Selskapene plikter å gi PPR nødvendig informasjon om produksjon og reelle salgsinntekter<sup>44</sup>, og prismyndigheten vil deretter bruke selskapsrapporteringene og egen innhentet informasjon fra markedet til å vurdere normprisen. Hvordan de forskjellige faktiske omstendigheter veies mot hverandre er ikke undergitt domstolsprøvelse.<sup>45</sup> PPR kommuniserer så sine synspunkter om hvordan prisutfallet kommer til å bli gjennom brev eller møte med utvinningselskapene. Forventet prisutfall kommuniseres til utvinningselskapene ved bruk av et prisbånd.

Utvinningselskapene får så normalt sett minimum to uker til å uttale seg om PPRs synspunkter. Dette skjer i et eget møte med rådet, der selskapene har mulighet til å uttale seg om sine syn.

Videre vedtas en foreløpig normpris for hvert enkelt felt i perioden. Etter vedtaket er fattet har selskapene 30 dagers klagefrist til PPR, og selskapet / selskapene som klager har rett til få en særskilt sakkyndig nemnd til å gå gjennom fastsettelsen.

---

43 I forarbeidene til loven ble også muligheten for å sette normprisen forut for salget vurdert, og var "(...) noe man vil fortsette å vurdere." (Ot. Prp nr. 26 1974). En normpris satt forut for salget ville imidlertid kunne betegnes som et element av kommandoøkonomi, der man fortalte selskapene hvilken pris det skulle selge sin olje for i markedet. Dette har oss bekjent aldri vært oppe til vurdering siden.

44 Normprisfastsettelsesforskriften, § 9. "Enhver som ved utligning av inntekt- og formuesskatt, herunder særskatt i henhold til Petroleumslovens § 5, vil få normpris lagt til grunn ved ligningen, er pliktig til å gi alle opplysninger som kreves for fastsettelse av normpris. (..)"

45 Syversen, Jan: Bruttopriser og normpriser ved beskatningen av utvinningsvirksomhet. (Marius nr. x, 198x)

#### 4.4.2 Fastsettellessted - normprispunktet

En viktig forutsetning i forbindelse av normprisfastsettelsen er forutsetningen om leveringssted. Dette kalles normprispunktet og er viktig også i skatterettslig forstand, da skattleggingen skjer "som om petroleumen ble solgt med normprispunktet som leveringssted".<sup>46</sup> For petroleum som blir ilandført ved rørledning, fastsettes normprisen på grunnlag av verdien på ilandføringsstedet, for eksempel Stureterminalen eller Mongstad. For petroleum som blir ilandført ved skip, bestemmer departementet, etter en vurdering av de valgte transportløsninger, hvorvidt normpris skal fastsettes på grunnlag av verdien levert Nordsjøhavn (dette vil i de fleste tilfeller være Mongstad eller Tetney) eller på grunnlag av verdien på produksjonsstedets avskipningspunkt, som er lastebøyen ved feltet eller produksjonsskip.<sup>47</sup>

For feltene gjelder vanligvis såkalte FOB-betingelser for når man når normprispunktet. FOB er fraktbetegnelsen "free on board", som defineres ved at selgeren har ansvar for frakten av produktet til det er innenfor skipssiden ved leveringsstedet. Petroleumen anses altså å ha passert normprispunktet når innlastingen (eller utlossingen) er avsluttet.

---

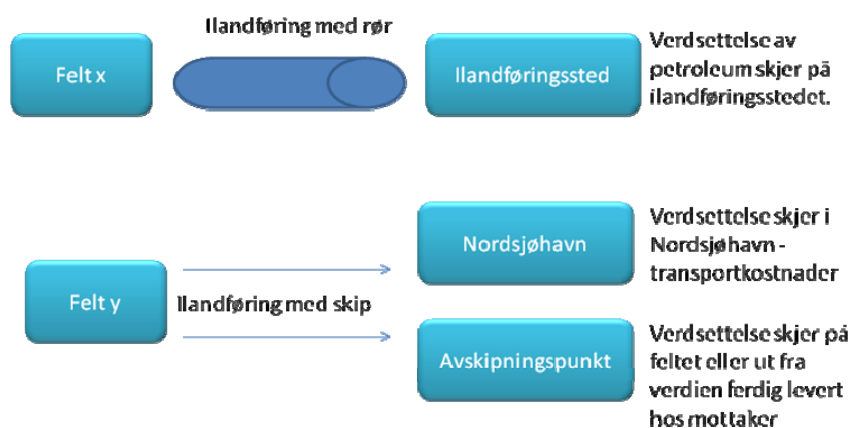
<sup>46</sup> Syversen, Jan: Bruttopriser og normpriser ved beskatningen av utvinningsvirksomhet. (Marius nr. 135, 1987)

<sup>47</sup> Norprisfastsettelsesforskriften §2, juni 1976.

Felt (normprispunkt)	Hvor	Transport
Statfjord (FOB lastebøye)	Nordlig Nordsjø	Oljen blir midlertidig lagret på feltet . 3 utskipningspunkt /lastebøyer
Gullfaks (FOB lastebøye)	Nordlig Nordsjø	Oljen blir transportert via lastebøyer til tankskip
Jotun (FOB skip)	Nordlig Nordsjø	Oljen transporteres via lastebøyer til tankskip
Troll (FOB Mongstad)	Nordlig Nordsjø	Olje fra Troll B og C transporteres i rør til Mongstad
Oseberg (FOB Sture)	Nordlig Nordsjø	Oljen går via Osebert Transport System (rørsystem) til Stureterminalen
Grane (FOB Sture)	Nordlig Nordsjø	Oljen går i rør til Stureterminalen, der den blir lagra og utskipt
Glitne (FOB skip)	Sørlig Nordsjø	Utskipning fra produksjonsskip
Ekofisk (FOB Teesside)	Sørlig Nordsjø	Olje går i rørlledning til Teesside, Storbritannia
Norne (FOB skip)	Norskehavet	Olje blir lasta på tankskip fra produksjonsskip
Heidrun (FOB Mongstad/fritt levert Tetney)	Norskehavet	Oljen blir overført til tankskip og sendt til Mongstad / Tetney
Draugen (FOB lastebøye)	Norskehavet	Transport fra lastebøye over til tankskip
Njord (FOB skip)	Norskehavet	Transport fra feltets lagreskip til markedet.
Asgard (FOB skip)	Norskehavet	Olje midlertidig lagret på feltet, transporteres i land med tankskip

**Figur 7 - gir en oversikt over feltene det settes normpris for (november 2007) og hvordan ulike ilandføringsystemer gir ulike normprispunkt. <sup>48</sup>**

For eksempel ser vi at for Ekofisk vil normprispunktet være Teesside/ Mongstad og Sture for Oseberg. Prismyndighetene tar ikke høyde for eller ser spesifikt på verdien av frakt fra felt til ilandføringssted, men beregner hva oljen er verdt ved normprispunktet. Salgsprisen selgerne oppnår må antas å reflektere verdien av denne fraktkostnaden.



**Figur 8 – ulike ilandføringsmetoder og verdsettelse.**

48 Kilde: Olje og Energidepartementet, Oljedirektoratets faktabok 2007.

### 4.4.3 Metode og prisindikatorer

Fastsettelsen av normpris gjøres som sagt på basis av en skjønnsmessig vurdering av markedssituasjonen, hvor det "tas hensyn til flere typer transaksjoner, flere referansemarkeder og vurderingsmetoder".<sup>49</sup> Det er relativt vide rammer for dette skjønnnet, da prisfastsettelsen etter loven og forskriftene er "beskrevet i ganske generelle vendinger"<sup>50</sup>. Vi vil i det følgende skissere hvilke hovedbestanddeler i metoden for fastsettelse som vi mener er relevante. Kortfattet kan rammeverket for hvilke elementer og vurderinger Petroleumspriserådet gjør for å fastsette normpris, stilles opp på følgende måte:

- 1) Vurdering av selskapenes rapporterte oppnådde priser
- 2) Direkte prissammenligning i av selskapenes salgskontrakter med andre referanser i råvaremarkedet
- 3) Bruk av sammenlignbare priser, referansepriser
- 4) Vurdering av avtaler mellom tilknyttede selskaper
- 5) Omregning til norske kroner fra dollar

#### 4.4.3.1 Gjennomgang av fastsettelselementene

##### **1) Selskapenes rapporterte priser oppnådd i salgstransaksjoner**

Selskapene plikter å informere departementet om *eksterne* salg av petroleum, og hvilke priser man har oppnådd i disse transaksjonene. Mange opererer med normpris som intern overføringspris innad i selskapene ved interne transaksjoner, men også overføringspriser basert på andre prismekanismer forekommer. PPR har som regel også tilgang til

---

49 [http://www.regjeringen.no/upload/kilde/oed/bro/2002/0004/ddd/pdfv/152132-fakta\\_09.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/kilde/oed/bro/2002/0004/ddd/pdfv/152132-fakta_09.pdf)

50 Schøyen, Per: Normprissystemet, Marius 73, 1982.



disse prisene. Graden av skjønn vil variere med graden av transaksjoner som har foregått mellom uavhengige parter. Dersom produksjonen fra et felt hovedsakelig blir solgt mellom beviselig uavhengige parter, må man anta at prismyndighetene vil måtte basere en større del av normprisvedtaket på innrapporterte data fra selskapene på det aktuelle feltet. Når man tar utgangspunkt i prisnoteringer på denne måten, vil det altså være naturlig å legge en viss vekt på volum for å finne ut hvor representative prisnoteringene er. Uansett er det imidlertid slik at selv om salg til tredjemenn har et visst omfang, er dette ikke en faktor som kan avgjøre normprisen for feltet alene.

I en motsatt situasjon kan vi tenke oss at selskapene rapporterer at produksjonen har blitt solgt videre til tilknyttede selskaper eller internt i bedriften, eller at produksjonen i det hele har vært lav gjennom perioden. For å finne en underliggende markedspris må da PPR analysere flere forhold for å komme frem til en antatt markedspris for råoljen fra det aktuelle feltet.

## **2) Direkte prissammenligning i råvaremarkedet**

I direkte prissammenligning legger man til grunn utvinningssekskapenes reelle transaksjoner og sammenligner disse med markedsdata, for eksempel med råvarebørsens prisutvikling på Brent Blend i perioden. For å gjøre størrelsene sammenlignbare må man justere for kvalitet, transport og ulike vilkår de innrapporterte transaksjonene inkluderer i sine kontrakter.

*Typen / kvaliteten på oljen fra feltet*

Kvalitetsdimensjonene innenfor råoljemarkedet er i all hovedsak vurderinger av oljens egenskaper som for eksempel svovelinnhold og API-grad<sup>51</sup> i oljen. Fra et utvinningssted til et annet kan innholdet av svovel og API-graden variere betraktelig og ha utslag i oppnådde salgspriser. Forenklet kan vi gå ut fra at olje med mindre svovelinnhold og høy API-grad vil oppnå høyere pris, dette på grunn av at en slik råolje vil medføre mindre utslipp av svoveldioksid og et mindre bearbeidingsbehov når den skal raffineres til et ferdig produkt.

*Transportkostnader*

Kontrakt om salg av olje vil inneholde vilkårene for transport av oljen. De vanligste transportvilkårene er:

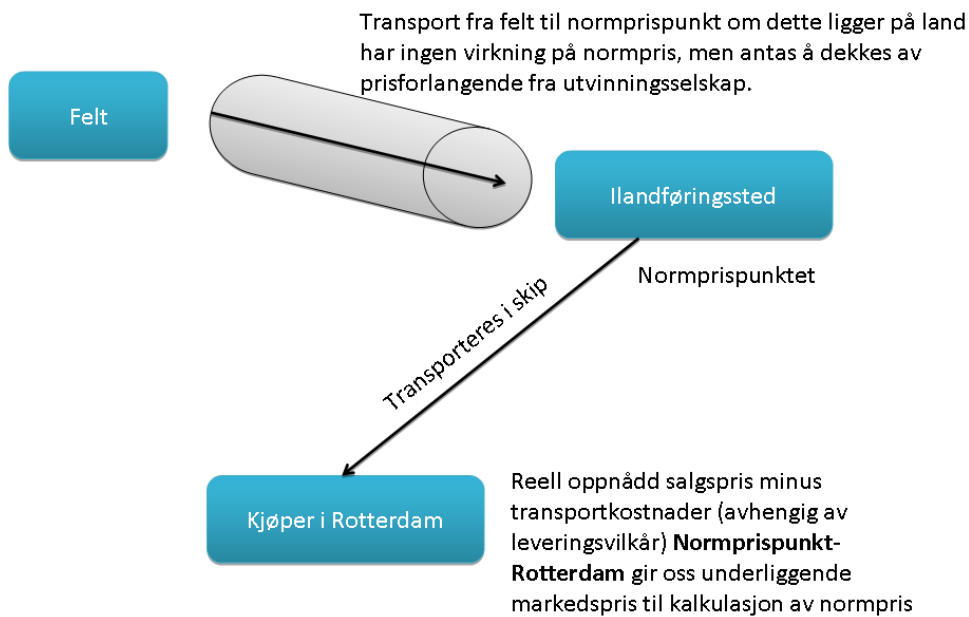
- FOB: Free on board, hvor selgeren har ansvaret for varen til det er innenfor skipssiden.
- CF: Cost and freight, der selgeren står for fraktkostnadene.
- CIF: Cost, insurance and freight, der salgskontrakten inneholder alle fraktkostnadene.

Den geografiske avstanden og fraktkostnaden som påløper når oljen skal fraktes fra normprispunktet til den aktuelle kjøper, og hvilken avtale selger har gjort mellom seg og kjøper, vil altså avgjøre transportkostnaden som eventuelt skal bakes inn i salgstransaksjonen. Prismyndighetene bruker informasjonene om fraktkostnader og kontraktvilkårene for frakten til å tilbakekalkulere den underliggende råoljeprisen på normprispunktet. Har

---

51 API-grad måler tyngden på oljen – antall hydrokarboner. Lettere oljer har høy API-grad.

et selskap for eksempel inngått en kontrakt som innebærer at man leverer x tonn til USD y / fat levert CIF i Rotterdam, vil en del av denne oppnådde pris pr. fat, fraktraten, komme til fratrekk når den prismyndigheten skal finne den underliggende og sammenlignbare råoljeprisen i transaksjonen.



**Figur 9 - Oljen ilandføres og selges deretter videre til kjøper, for eksempel i Rotterdam. Prisen som kjøper betaler skal antas å dekke fraktkostnaden fra felt til normprispunkt. Ved gitte leveringsvilkår, for eksempel CIF må transportkostnaden fra kjøper til normprispunkt justeres for for å vise den underliggende råoljepris**

Fra og med 1996<sup>52</sup> har Petroleumspriserådet anvendt prinsippet om å sette foreløpig normpris for bøyelastet olje i påvente av informasjon om faktiske fraktkostnader. Etter å ha mottatt nødvendig informasjon foretar Petroleumspriserådet en vurdering av de faktiske fraktkostnadene for

52 Torstein Fløystad – Ligningsbehandlingen 1997 (www.ors.no)

bøyelastet råolje mot fraktratene som ble brukt ved fastsettelsen av foreløpig normpris. Deretter fastsetter rådet endelig normpris.

Et illustrerende eksempel på hvordan ulike transportkostnader kan slå inn på normprisen er Statfjord og Snorre-feltet. Feltene utvinner samme kvalitetsmessige olje (de ligger i nærheten av hverandre) og det settes samme foreløpige normpris, men transportkostnadene for feltene avviker, slik at man må behandle feltene individuelt etter at endelige fraktkostnader er rapportert og når endelig normpris fastsettes.

#### *Kontraktsvilkår*

For å gjøre ulike salgstransaksjoner sammenlignbare med hverandre og med referansepriser, må PPR ta hensyn til innholdet i salgskontraktene.

#### *Prising av norskprodusert olje*

Norsk råolje som selges i spotmarkedet omsettes hovedsakelig 15-20 dager før den løftes. Prisingen av den enkelte lasten skjer vanligvis ved at det avtales dels en referanseolje som gir grunnlag for fastsetting av en basispris, og dels en prisforskjell i forhold til referanseoljen. For norskprodusert olje er referanseoljen, ved salg i Nordvest-Europa, vanligvis "datert Brent Blend". Det er vanlig at basisprisen settes som et gjennomsnitt av Platt's anslag for "datert Brent Blend" for et antall dager rundt løftedatoen. Som regel avtales 5 dager rundt løftedatoen (2 dager før og 2 dager etter løftedagen, samt selve løftedagen). Det hender også at basisprisen avtales til gjennomsnittet av "datert Brent Blend" i hele løftemåneden eller i en annen spesifisert periode. I tillegg til fastsetting av "basispris" avtales det et prisdifferensial i forhold til

denne. Prisdifferensialet avtales på salgstidspunktet og er som regel en absolutt størrelse.

Når basisprisen fastsettes som et gjennomsnitt av Platts noteringer for Oseberg, Forties, Statfjord og/eller Ekofisk, eller hvor den er relatert til WTI (West Texas Intermediate) eller andre terminkontrakter, omregner PPR differensialet ut fra en Brent-basispris.

I vurderingene av de enkelte kvalitetenes prisforskjell i forhold til "datert Brent Blend" ser PPR ved normprisfastsettelsen hen til laster med løftedato innenfor en kalendermåned. Dette innebærer for spotsalgene at avtalene hovedsakelig vil være inngått i perioden fra midten av måneden før løftemåneden til midten av løftemåneden. Dette anses best å reflektere industripraksis der olje vanligvis selges 15-20 dager før løfting.

#### *Øvrige kontraktsvilkår*

Øvrige vilkår kan inkludere forsikringsklausuler i forhold til levering og andre kostnader ved leveringen utover transport. I den grad leverandøren må betale for å forsikre en leveranse, og denne ikke er inkludert i fraktkostnaden, må dette gå til fratrukk fra oppnådd salgspris når man skal finne sammenlignbar råoljepris og vurdere denne mot referansepriser.

#### *Regulering av normprisen som følge av avvikende kredittid.*

I praksis vil man legge til grunn 30 dagers kredittid for salgstransaksjonene som PPR vurderer. En mer omfattende kreditt

vil ofte gi en høyere salgpris som i et normprissystem *ikke* vil føre til høyere skattbar inntekt på grunn av normprisen. Normprisreglene kompenserer for dette ved at den fastsatte normpris for salgstransaksjonen skal forhøyes med  $r + 0,005 \%$  "for hver dag den innrømmede kredittid overstiger det som ligger til grunn i normprisvedtaket"<sup>53</sup>, hvor  $r$  er renten for statskasseveksler med 12 mnd. Rentefoten bestemmes normalt for hvert inntektsår, i 2006 var den for eksempel 3,37 %. Justert normpris,  $N_j$ , beregnes etter en egen metode fra Oljeskattekontoret.<sup>54</sup>

#### *Net-back vurderinger*

Prismyndighetene anvender også kryssjekking ved å teste den kalkulerte normprisen mot produktpriser for ferdige petroleumsprodukter. Teorien bak en net-backvurdering er at man kan regne seg tilbake til den underliggende verdien for råolje ved å trekke fra bearbeidelsesverdien, prosesseringskostnader (raffineringskostnader) og markedsførings/distribusjonskostnad fra prisene på de raffinerte petroleumsproduktene. I praksis er det vanlig at prismyndighetene gjør en vurdering av prisutviklingen i utvalgte raffinerte produkter for å kryssjekke om den normprisen man fastsetter er i tråd med den observerte utviklingen i prisene for ferdigprodukter.

---

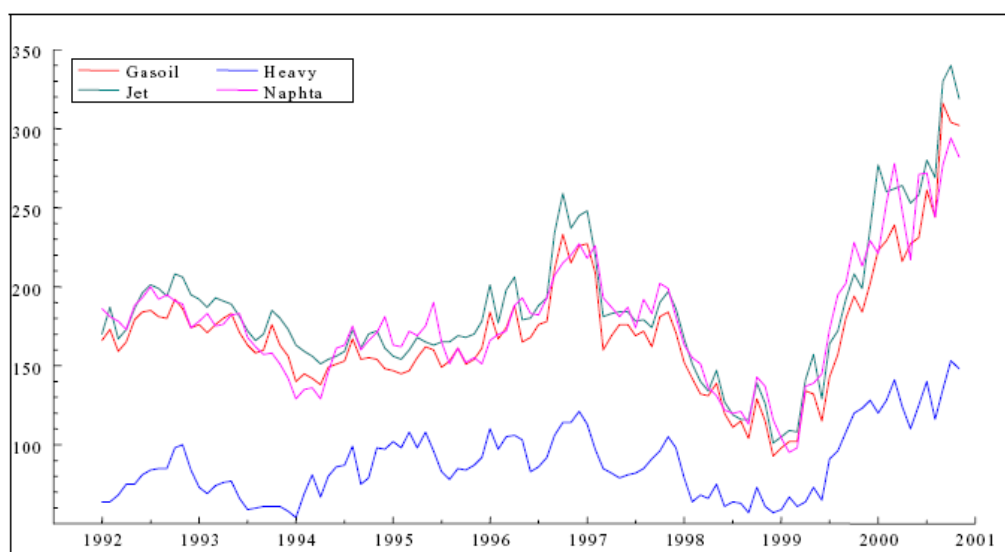
53 Syversen, Jan: "Bruttoinntekter og normpriser ved beskatningen av utvinningsvirksomhet" (Marius nr. 135 1987), s. 66

54 Beregnes som  $N_j = N * (1 + [(r + 0,005) / 365 * d])$ , hvor  $N$  er fastsatt normpris i hht. normprisvedtak,  $r$  er renten for statskasseveksler med 12 mnd. løpetid, og  $d$  er antall dager som faktisk kreditt (Kilde: Oljeskattekontorets rettleddning til rapportering av normprisinntekt)

Asche, Gjølberg og Völker<sup>55</sup> undersøkte i 2001 prisrelasjonene i petroleumsmarkedet, der de sammenlignet spotprisen for Brent Blend med spotprisene for bensin (gasoil), tungolje/fyringsolje (heavy fuel oil), nafta og kerosene (jet fuel). De konkluderte med at prisene for bensin, nafta og kerosene på lang sikt er kointegrert med prisen for råolje (følger samme stokastiske trend), mens prisutviklingen for tungolje (heavy fuel oil) ikke lot til å følge prisutviklingen på råolje på lang sikt. Fordi tungolje lettere kan substitueres bort (for eksempel kan fyringsolje byttes ut med elektrisk oppvarming) enn de andre raffinerte oljene, korrelerer den dårligere med de andre tre produktene. (se figur under). Asche, Gjølberg og Völker konkluderte videre med at eksogeniteten i prisrelasjonen er av en slik karakter at man kan bruke prisutviklingen i de tre mest korrelerte petroleumproduktene til å predikere råoljeprisen på kort sikt, men at denne relasjonen ikke er tilstede på lang sikt.

---

55 SNF Report no. 31/01: Price Relations in the Petroleum Market: An analysis of Crude Oil and Refined Product Prices - <http://bora.nhh.no/handle/2330/510>



**Figur 10 - Nafta, Lettere destillater og jet-fuel samvarierer og prisutviklingen på disse kan eksogent påvirke prisen på råolje på kort sikt (Kilde SNF Report no. 31/01)**

Ut fra resultatene fra denne undersøkelsen må vi kunne anta at Petroleumspriserådet vil kryssjekke sine kalkulasjoner for normprisen med prisutviklingen i gasoil (lett olje), nafta og jet fuel. Det er mindre trolig at tyngre destillater (heavy fuel oil) kan benyttes til det samme formålet.

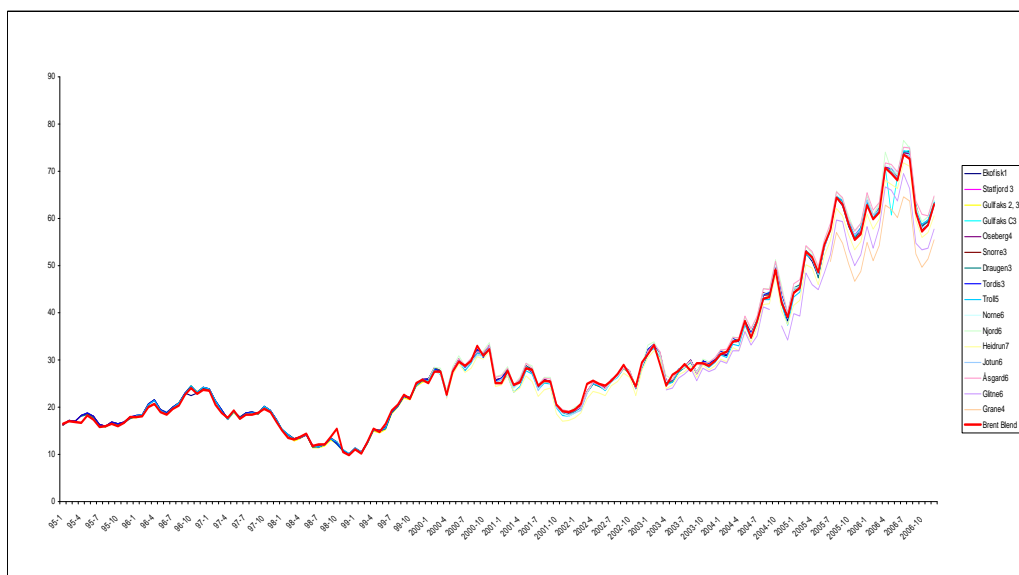
### 3) Sammenlignbare priser, referansepriser.

Her ligger de såkalte "paritetsberegningene", hvor man tar utgangspunkt i prisen på en eller flere referanseoljer og verdien av de ferdige produkter, som sammenlignes med verdien av de ferdige produkter fra nordsjøolje med fradrag for raffineringkostnader m.v. For Nordsjøbassenget gjelder særlig gjennomsnittsverdien av Brent Blend (spot) som en viktig referansepris<sup>56</sup>. I handelen med olje selges ofte oljen med et påslag/avslag i forhold til prisen på Brent, noe som gjør at prisutviklingen på Brent Blend i

<sup>56</sup> Oljedirektoratet: Petroleumsinntektene til Staten 2004.



perioden må antas å ha en sterk innvirkning på hvordan normprisen for de enkelte felt skal fastsettes.



**Figur 11 - Månedlige normpriser pr. felt og månedlige noteringer for spotpris Brent Blend (1995-2006). Brent Blend i rødt. Kilde: Statistisk Sentralbyrå<sup>57</sup>**

#### 4) Vurdering av avtaler mellom tilknyttede selskaper

Avtaler om salg av oljer er ofte ”koblet med andre transaksjoner som kan utgjøre en form for motytelse og følgelig influere prisdannelsen, for eksempel gjensidig oljesalg.”<sup>58</sup> I forarbeidene til petroleumsskatteloven ble slike avtaler vektlagt som en viktig begrunnelse og rettferdiggjøring av normprissystemet, og PPR har som rolle å undersøke og føre kontroll med slike avtaler i den grad de inntreffer. I praksis kan man gjerne tenke seg at denne type problemstilling var mer aktuell i tidsrommet da petroleumsløven ble laget, da det meste av råoljen ble solgt gjennom

<sup>57</sup> [http://www.ssb.no/english/subjects/10/06/20/ogintma\\_en/tab-2007-07-04-11-en.html](http://www.ssb.no/english/subjects/10/06/20/ogintma_en/tab-2007-07-04-11-en.html)

<sup>58</sup> Ot.prp.nr. 26 1975.

kontrakter inngått i brune kafeer i Rotterdam<sup>59</sup> – og ikke i dagens mer transparente marked.

### 5) Omregning til norske kroner fra dollar

Normprisen fastsettes i norske kroner, og erstatter faktisk salgsinntekt. Salgstransaksjonene foregår imidlertid i U.S. dollar, og prisdata som PPR bygger sin fastsettelse på er priser i dollar. Dette betyr at PPR i praksis setter normprisen i dollar, og deretter regner denne om til norske kroner ved å bruke *gjennomsnittskursen* mellom kroner og dollar for perioden. Denne kursen kalles normpriskursen og hentes fra Norges Bank. Bruken av en gjennomsnittlig normpriskurs og selskapenes mulighet til å bokføre de reelle salg til dollarkurs på leveringsdagen, førte en stund til at selskapene spekulerte i kurssvingningene mellom NOK/USD. Dette kommer vi tilbake til i 5.2.

#### 4.4.4 Oppsummering av normprisfastsettelsen

I denne delen av oppgaven har vi forsøkt å gi et innblikk i hva som ligger til grunn for et normprisvedtak. Vi må understreke at normprisen settes skjønnsmessig for hvert felt i hver periode, og at ingen av de skjønnsmessige elementene, det vil si reelle oppnådde priser, sammenligning med råvaremarkedet, referansepriser, net-back vurderinger o.l har en uttalt sterkere rolle i prisfastsettelsen enn de andre elementene. Ikke-skjønnsmessige vurderinger som normpriskurs og de tilbakekalkuleringer som må gjøres for å kunne klare å sammenligne ulike salgskontrakter (for eksempel kvalitet, transportløsninger med mer) utgjør

---

59 Haneson, Røgnvaldur: SAM 460 (Petroleum Economics) –

også en stor del av analysen som må til for å komme frem til periodens normpris.

## 4.5 Innvinning og periodisering av normprisinntekt

Reglene for periodisering regulerer *når*, nærmere bestemt til hvilket inntektsår, en inntekt kommer til beskatning. Periodiseringsreglene forutsetter med andre ord at det foreligger skatteplikt for inntekten. *Om* en inntekt er skattepliktig avgrenses derimot av de såkalte innvinningsreglene.

### 4.5.1 Innvinning av inntekt

Reglene knyttet til innvinning av inntekt omfatter vurderingen om det foreligger skatteplikt og innvinningstidspunktet utgjør dermed grensen mellom en inntektsmulighet og aktuell inntekt. Utgangspunktet for hva som regnes som skattepliktig inntekt finner man i skattelovens kapittel 5, der "fordel vunnet ved virksomhet" er regulert av § 5-1, første ledd. Med *fordel* menes i utgangspunktet enhver økonomisk fordel som skattyter oppnår. For at en inntekt skal anses som skattepliktig er det ikke tilstrekkelig at det er oppnådd en fordel, fordelene må også være *innvunnet*. En inntekt som er innvunnet kjennetegnes ved at skattyter har et ubetinget krav på inntekten fra kjøper, slik at kun opptjente inntekter kommer til beskatning.

### 4.5.2 Periodisering/tidfesting av inntekt

Periodiseringsreglene regulerer på hvilket tidspunkt en inntektspost skal komme til beskatning. Hovedregelen er at salgsinntekter skal periodiseres

til det tidspunkt "når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen"<sup>60</sup> som er en anvendelse av realisasjonsprinsippet. Hvilke betingelser som må være oppfylt for at det skal foreligge "en ubetinget rett til ytelsen" står derfor sentralt. Ifølge lovforarbeidene "har skattyter i gjensidig bebyrdende forhold fått en ubetinget rett til motytelsen når han har prestert sin ytelse."<sup>61</sup> Videre fremgår samme sted at realisasjonstidspunktet legges til grunn for tidfestingen uavhengig av om skattyter mottar oppgjør ved levering, om skattyter har fått forskuddsbetaling eller har gitt ytelsen på kreditt. Dette medfører at realisasjonstidspunktet ved vanlig varesalg vil være ved levering, og vil være sammenfallende med innvinningstidspunktet hvis levering skjer samtidig med avtaleinngåelsen.<sup>62</sup>

#### 4.5.3 Normprispunktet

Normprissystemets formål var i utgangspunktet basert på et rent verdsettelseshensyn, for å finne en riktig armlengdepris på petroleum. Ved fastsettelse av normpris gjør man bestemte forutsetninger med hensyn til leveringssted, og brukes også som et prisreferansepunkt, fordi oljen vil øke i verdi etter hvert som den gjennomgår prosessering og transport. Dette stedet kalles normprispunktet, og er som oftest satt ved lastebøyen på feltet eller der ilandføring finner sted. Konsekvensene av normprisreglens forutsetning om leveringssted vil føre til at normprispunktet blir opphavet til flere viktige skattemessige virkninger:

- Skattemessig tidfesting
- Måling av normprismengde
- Geografisk "grense" for utvinningsvirksomheten

---

60 ,jf. sktl. § 14-2, 1. ledd, annet punktum,

61 Ot.prp. nr. 86 (1997-98): punkt 7.14 på side 76

62 Brudvik, Arthur J.: Skatterett for næringsdrivende 2007

### 1) Skattemessig tidfesting

Hver dag utvinnes det et betydelig antall fat olje på norsk sokkel. Når man står overfor slike inntekter som oppstår over tid, må man ta stilling til når innvinningstidspunktet er, det vil si når inntekten anses for å være endelig opptjent. Petroleumsinntekter vil, som etter alminnelige regler, hovedsakelig bli innvunnet gjennom regulære salg av petroleum som råvare, eller gjennom uttak til eget forbruk. Salgsinntekten ved salg fra petroleumsvirksomhet følger det alminnelige realisasjonsprinsippet, og periodiseringen av denne vil derfor skje når oljen eller gassen er "levert". Hva som menes med levert olje er derimot nærmere behandlet i forskrift til petroleumsskatteloven. I de tilfeller der det fastsettes normpriser, er normprispunktet det stedet som hvert enkelt normprisvedtak forutsetter som leveringssted<sup>63</sup>. Dette kan eksempelvis være FOB lastebøye på feltet, og betyr at oljen blir skattlagt *som om* den var blitt solgt med det leveringssted som er lagt til grunn ved normprisfastsettelsen<sup>64</sup>. Normprispunktet vil utgjøre det *skattemessige* leveringsstedet ved salg av normprisregulert petroleum, til tross for at det kan avvike fra avtalt leveringssted, og vil derfor være sammenfallende med realisasjonstidspunktet og innvinningstidspunkt.

I tillegg til at salgsinntekt blir innvunnet ved normpristidspunktet, slår normprisforskriften<sup>65</sup> fast at all olje som passerer normprispunktet, skal verdsettes til normpris. Det medfører at både *olje uttatt til eget bruk og lagerbeholdninger* som passerer normprispunktet, i tillegg til *solgt olje*, blir

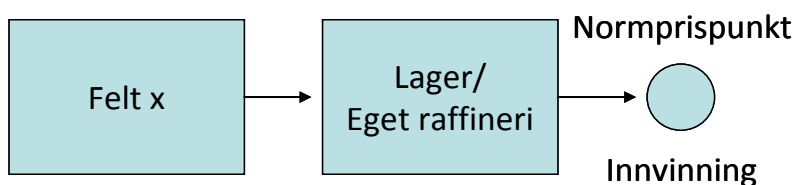
---

63 Nskf §§ 2 og 6, første ledd

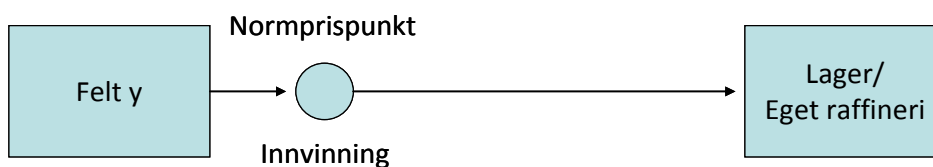
64 Syversen, Jan: Skatt på petroleumsutvinning

65 Normprisskatteforskriften §§ 1 og 6

karakterisert som innvunnet. Lagerbeholdning av petroleum er i denne paragrafen definert som petroleum som har passert normprispunktet "uten å være bokført som solgt eller uttatt til eget bruk"<sup>66</sup>. Denne bestemmelsen gir også hjemmel for å verdsette all beholdning av petroleum som ikke har passert normprispunktet til 0 ved ligningen, og betyr i praksis altså at det kun er en liten del av selskapenes beholdninger av petroleum som blir verdsatt til normpris.



**Figur 12 - Lagerbeholdninger før normprispunktet kan verdsettes til 0.**



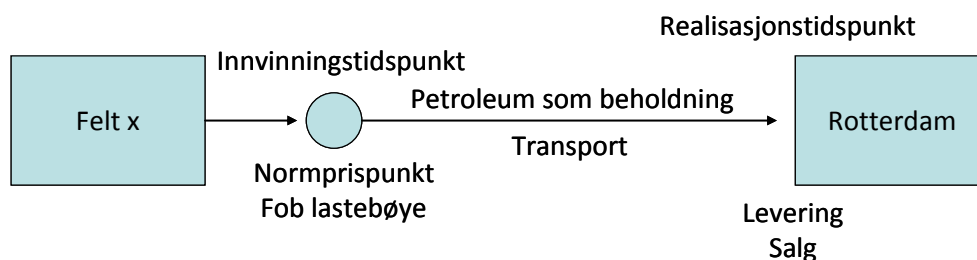
**Figur 13 - Lagerbeholdninger som har passert normprispunktet verdsettes til normpris.**

For petroleum som befinner seg i rørledning kan man tilsvarende verdsette denne til 0, jf nskf § 6, annet ledd. Denne spesielle reguleringen vil typisk komme til anvendelse ved for eksempel lagerplassering og intern overføring av olje til raffineri som ligger etter normprispunktet og som da følgelig vil bli ansett som innvunnet og verdsatt til normpris. I tillegg vil petroleum som er solgt med andre leveringsvilkår (for eksempel fritt levert

---

66 Nskf § 6

Rotterdam) enn det leveringssted som er brukt som referanse i normprisvedtaket (FOB lastebøye på feltet), bli ansett som beholdning og derfor innvunnet ved passering av normprispunktet. Periodiseringen skjer imidlertid ikke før oljen blir bokført som solgt, som er ved avtalt leveringssted (for eksempel Rotterdam).



**Figur 14 - Petroleum solgt med andre leveringsvilkår (fritt levert Rotterdam)**

Et annet praktisk og nærliggende eksempel er oljeutslippet fra Statfjord A i desember 2007<sup>67</sup>. Dette uhellet skyldtes et kabelbrudd ved innlasting fra lastebøye, noe som medførte at ca 3840m<sup>3</sup> olje til en verdi av ca. NOK 12 mill havnet i havet. Denne oljen ble aldri ferdiglastet om bord på skipet, og vil derfor heller aldri passere normprispunktet og følgelig ikke oppfylle normprisskatteforskriftens innvinnings- og periodiseringsregler. Siden beholdninger av olje kan verdsettes til 0 før passeringen av normprispunktet, vil trolig ikke StatoilHydro få et skattemessig realisert tap direkte på grunn av lekkasjen. Det har imidlertid vært diskutert om passering av normprispunkt er et absolutt vilkår for innvinning og periodisering, eller om man kan skattlegges etter alminnelige regler når normprisreglene ikke får anvendelse<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> <http://www.vg.no/nyheter/innenriks/artikkel.php?artid=189954>

<sup>68</sup> For ytterligere diskusjon se Syversen, Jan: Skatt på oljeutvinning s. 263

## 2) *Måling av normprismengde*

Myndighetenes regulering av transaksjoner i interessefelleskap gjennom normprissystemet har ikke bare som hensikt å kontrollere avregningsprisene. En liten forskjell mellom normpris og oppnådd pris pr. fat olje vil først få store konsekvenser hvis volumet er stort. Derfor har myndighetene en betydelig interesse av å kontrollere og registrere hvor *mye* olje hver enkelt rettighetshaver faktisk løfter i den enkelte normprisperiode. Rent praktisk vil dette skje ved at det installeres et måleapparat ved normprispunktet, slik at man hele tiden har kontroll på mengden som passerer normprispunktet, som dermed vil bli innvunnet og verdsatt til normpris. Normprismengden blir altså avgjort ut fra forutsetningen om at oljen blir levert på det stedet som normprisvedtaket forutsetter som leveringssted, hvilket betyr at svinn etter normprispunktet ikke vil få noe følger for normprismengden, og er heller ikke fradragsberettiget<sup>69</sup>.

## 3) *Geografisk "grense" for utvinningsvirksomheten*

Normprispunktet definerer den viktige grensen mellom inntekter som skal tilordnes sokkelinntekten og inntekter som skal skattlegges etter det ordinære skattesystemet på land. Det betyr at oljeselskaper som har inntekt fra annen aktivitet etter normprispunktet og som derfor kan henføres til landdistriktet, kun blir skattlagt etter den alminnelige skattesatsen på 28 % av overskuddet. Eksempler på dette kan være inntekt fra videre bearbeiding av petroleum på land eller drift av bensinstasjoner. Hvor normprispunktet blir satt kan på grunn av de store forskjellene i behandling mellom de to skatteregimene få store konsekvenser. Gitt at et

---

69 Bygger bl.a. på Utv. 1979 s. 541



oljeselskap disponerer egne tankskip for å frakte oljen, vil inntektene fra transportvirksomheten i tilfeller der normprispunktet er fastsatt på feltet (FOB) skattlegges som landvirksomhet (28 %). Hvis derimot normprispunktet er fastsatt fritt levert nordsjøhavn (for eksempel Mongstad) vil transportvirksomheten frem til nordsjøhavnen bli ansett som en del av utvinningsvirksomheten og inngår i den særskattepliktige virksomheten. I praksis er det vanlig at olje som fraktes til land med skip har normprispunkt som blir fastsatt på feltet.

Ved ligningsbehandlingen for 2006<sup>70</sup> vedtok Oljeskattenemnda fravikelser fra selskapenes selvangivelser, hvor blant annet NOK 273 millioner ble overført fra land- til sokkeldistriktet. Med en forskjell i skatteprosent på 50 % mellom land- og sokkeldistrikt, er skatteeffekten av dette ca. NOK 137 millioner og gir en indikasjon på hvor viktig den geografiske grensen er.

#### 4.5.4 Mer- og mindreuttak av petroleum

Uttak av olje i løpet av året kan avvike fra selskapets eierandel av årlig produksjon i et felt. Dette kan for eksempel skyldes at operatøren på feltet tildeler rettighetshaverne kun hele skipslaster som ikke nødvendigvis er sammenfallende med selskapets deltagerandel, og det vil derfor, i enkelte perioder, oppstå meruttak for noen selskaper og mindreuttak for andre.

Ordlyden i forskriften på dette området er at "det kvantum den enkelte faktisk tar ut, legges til grunn ved beregning av inntekt etter normpris"<sup>71</sup>. En meruttaker vil måtte føre opp meruttaket som en kortsiktig gjeld som verdsettes til forholdsmessig andel av de totale tilvirkningskostnadene, jf

---

70 [http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding\\_2006%5B1%5D.pdf](http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding_2006%5B1%5D.pdf)

71 jfr. nskf § 3

bestemmelsens annet ledd. Mindreuttaker vil tilsvarende få en fordring som er tilgodehavende mot meruttaker.

## 4.6 Skattemessige virkninger av normprissystemet

Dagens skatteregler er ikke sammenfallende med regnskapsreglene, og dette fører til forskjeller mellom det skattemessige og regnskapsmessige overskuddet. Forskjellene kan deles inn i midlertidig og permanente forskjeller, og skattereformen av 1992 førte blant annet med seg nye regler for regnskapsmessig behandling av disse forskjellene gjennom utsatt skattmodellen. Ettersom selskapene som opererer på norsk sokkel er underlagt en særskattelov, nemlig petroleumsskatteloven, vil særreglene i denne loven medføre enkelte bransjespesifikke midlertidige og permanente forskjeller for selskapene. Normprissystemet er en av de særreglene som er utslagsgivende på disse forskjellene og kan derfor bli gjenstand for både midlertidige og permanente forskjeller.

### 4.6.1 Midlertidige og permanente forskjeller

Midlertidige forskjeller oppstår når det foreligger forskjeller mellom selskapets regnskapsmessige verdier og selskapets skattemessige verdier, fordi inntekter og utgifter periodiseres til forskjellig tidspunkt regnskapsmessig og skattemessig. Midlertidige forskjeller fremkommer i regnskapet som en utsatt skatteforpliktelse eller -fordel.

Dersom en inntekt ikke er skattepliktig, eller en utgift ikke fradragsberettiget, til tross for at de anerkjennes som inntekts- og

utgiftsposter i regnskapet, oppstår det permanente forskjeller. Til slike permanente forskjeller knytter det seg ingen utsatt skatt.<sup>72</sup>

#### 4.6.1.1 Salg

Et av de grunnleggende regnskapsprinsippene er at regnskapet skal utarbeides i samsvar med *god regnskapsskikk* (RL § 4-6) og gi et *rettvise bilde* (RL § 3-2a). Regnskapsmessig fastsettes salgsinntekten derfor, som etter skattelovens alminnelige regler, til den faktiske inntekten selskapet oppnår ved salg. Med mindre alt salg skjer til normpris, vil bruk av normpris som regnskapsmessig inntekt være i strid med dette grunnsynet, og være gjenstand for permanente forskjeller mellom skattepliktig inntekt og regnskapsmessig inntekt.

Dersom oppnådd salgspris overstiger normprisen vil selskapet få en (positiv) permanent forskjell som gjør at skattemessig overskudd blir lavere enn regnskapsmessig overskudd, og forskjellen mellom oppnådd salgspris og normpris vil bli skattefri for selskapet. En oppnådd salgsinntekt som er lavere enn normprisinntekten vil følgelig også medføre en (negativ) permanent forskjell ved at skattepliktig overskudd blir høyere enn regnskapsmessig overskudd og innebærer at selskapet beskattes for en inntekt det ikke har hatt. Permanente forskjeller vil altså *kun* få innvirkning på periodens betalbare skatt, og gir ikke grunnlag for korreksjonsinntekt (utsatt skatt/skattefordel).

#### 4.6.1.2 Varelager

Verdsettelsen av varelager, og dermed også lagring av petroleum, skal regnskapsmessig skje etter hovedregelen om laveste verdis prinsipp. Dette

---

<sup>72</sup> Innst.O.nr.77 (1993-1994). <http://www.stortinget.no/inno/1993/199394-077-002.html>

innebærer at regnskapsmessig vurdering av varelageret skal verdsettes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (RL § 5-2). Ved skattemessig vurdering av varelager vil som nevnt spesialregelen i petroleumsskattelovens § 3 bokstav a) gjøre seg gjeldene, slik at lagerbeholdning av petroleum som har passert normprispunktet blir verdsatt til normpris for felt der en slik pris er fastsatt. For lagerbeholdninger som ikke har passert normprispunktet gir forskriftene som nevnt hjemmel for å verdsette den skattemessige lagerbeholdningen til 0.

Siden regnskapsreglene og skattereglene har regler som i mange tilfeller kan medføre en ulik verdsettelse av lagerbeholdning av petroleum, vil det kunne oppstå positive eller negative midlertidige forskjeller alt etter hvordan verdivurderingen slår ut. Dette innebærer at hvis varelageret av råolje er verdsatt lavere skattemessig enn regnskapsmessig, vil det oppstå en positiv midlertidig forskjell, som gir grunnlag for utsatt skatteforpliktelse. Alternativt vil det oppstå en negativ midlertidig forskjell dersom normprisen er høyere enn den verdien som brukes ved den regnskapsmessige verdsettelsen av varebeholdning av råolje.

En del selskaper<sup>73</sup> vurderer petroleum som ikke har passert normprispunktet til null også regnskapsmessig. Denne behandlingen er i samsvar med petroleumsskatteloven, men er ikke nødvendigvis i henhold til god regnskapsskikk og kravene om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde.

---

73 [http://www.ors.no/dokumenter\\_2001/arsrapportanalysen\\_2000.doc](http://www.ors.no/dokumenter_2001/arsrapportanalysen_2000.doc)

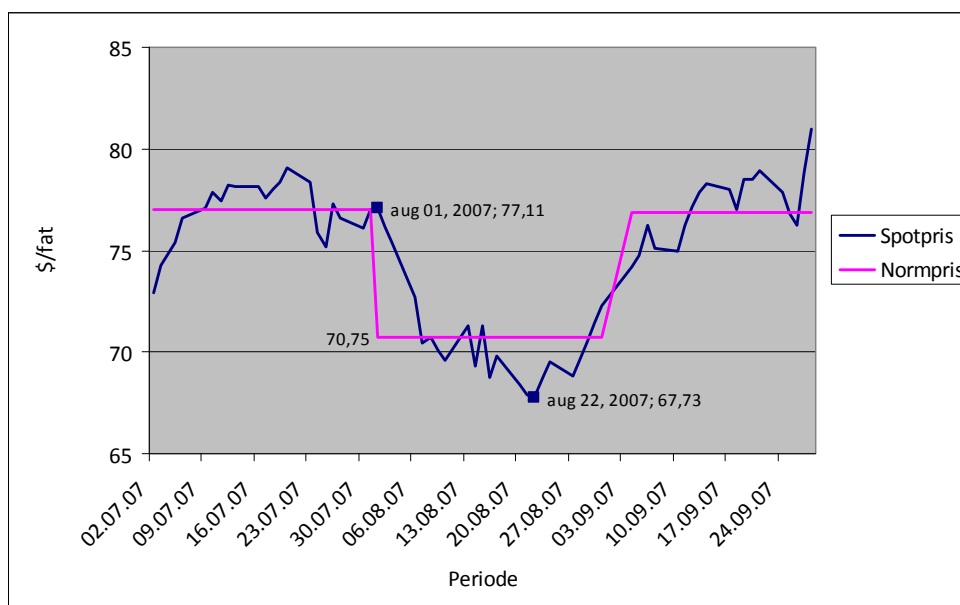
## 5 Vridningseffekter og tilpasningsmuligheter

Selv om normprisreglens formål først og fremst er prisfastsettelse, har reglene som tidligere nevnt også betydning for periodisering og innvinning av petroleumsinntekter. Dette har videre vært gjenstand for dobbelbeskatning og tilpasninger fra selskapenes side for å unngå beskatning.

### 5.1 Prissvingninger

Siden normprisen blir fastsatt over en bestemt periode, kan det tenkes at fastsettelsen kan få relativt store utslag dersom det innenfor denne perioden er uroligheter som skaper store prissvingninger i oljeprisen.

Vi kan eksemplifisere dette ved å se på Brent Blend-olje i 3. kvartal 2007.<sup>74</sup>



**Figur 15 - Brent Blend-olje: Spot vs. normpris i 3. kvartal 2007**

<sup>74</sup> I eksempelet har vi brukt daglige spotpriser fra Energy Information Administration ([www.eia.com](http://www.eia.com)), mens normprisene er hentet fra Olje- og Energidepartementet sine nettsider ([www.oed.no](http://www.oed.no)). Tallene er kun ment til illustrasjonsformål for dette eksempelet.

Normprisen for august blir satt til 70,75 USD /fat ettersom spotprisen faller mye i løpet av august. Vi kan tenke oss et oljeselskap A som selger olje i 1. august til 77,11 USD /fat. Selskapet vil dermed befinne seg i en situasjon der man får en skattefri inntekt på 6,36 USD /fat. Selskap B derimot selger olje tre uker etter, 22. august, til 67,73 USD /fat, og må betale skatt for en inntekt på 3,02 USD /fat som man ikke har hatt. Er volumene høye nok, vil dette gi store utslag mellom faktisk salgsinntekt og skattepliktig inntekt.

Det er ukjent hvor store konsekvensene av dette er, og i hvilken favør det eventuelt går, men det er grunn til å tro at dette i stor grad vil jevne seg ut for større selskaper, fordi de har mer eller mindre stabilt salg igjennom hele perioden. I den grad de mindre selskapene som ikke har stabilt salg i gjennom måneden, kan det være gevinster å hente ved å gjøre seg opp en forventning om utviklingen i oljepris. Det skal imidlertid legges til at en del av de mindre selskapene/operatørene ofte inngår avtaler med hovedoperatøren på feltet om salg til normpris.

### 5.1.1 Case: BP Norge

BP er et av de fire største oljeselskapene i verden og BP Norge AS driver utvinning og leting etter olje og gass fra den norske kontinentalsokkelen. BP er operatør for feltene Valhall, Hod, Ula og Tambar på norsk sokkel, i tillegg til rettigheter på Draugen-feltet.

I årsregnskapet til BP Norge<sup>75</sup> er petroleumsinntektene spesifisert i note, hvor det fremgår feltspesifikke data over antall fat olje som er solgt, og salgsverdien av disse.

#### Spesifisering av BPs petroleumsinntekter:

	Salg av råolje 2006		Salg av råolje 2007	
	NOK 1 000	Tusen fat	NOK 1 000	Tusen fat
Ula	1 985 374	4 704	1 880 866	4 353
Tambar	1 492 509	3 569	937 580	2 155
Draugen	2 140 466	5 079	2 128 989	5 075
Valhall	3 013 395	7 235	2 307 085	5 665
Hod	243 495	562	404 893	1 009
Sum	8 875 239	21 149	7 659 413	18 257

Både olje fra Valhall, Hod, Ula og Tambar blir transportert i rørledning via Ekofisk, og inngår derfor i denne blenden. For Draugen-feltet blir det fastsatt egen normpris. Ved å ta utgangspunkt i de endelige månedlig fastsatte normprisene for Ekofisk og Draugen kan vi eksemplifisere hvordan normprissystemet vil slå ut for BP Norge. Vi antar i case-eksempelet at salget er stabilt og regner oss derfor frem til en gjennomsnittlig normpris for 2006 og 2007 for de to feltene:

<sup>75</sup> www.bp.no

**Gjennomsnittlige  
normpriser:**

	2006		2007	
	Draugen	Ekofisk	Draugen	Ekofisk
Januar	423,07	421,34	345,83	340,09
Februar	407,83	404,72	363,45	358,81
Mars	412,90	410,84	394,68	387,62
April	451,46	450,76	413,38	408,87
Mai	426,41	426,96	413,21	406,89
Juni	424,69	423,07	448,36	440,55
Juli	462,30	458,80	458,11	453,48
August	462,01	456,96	422,64	423,22
September	408,16	398,36	442,19	442,47
Oktober	387,56	382,84	454,41	454,69
November	379,34	375,44	509,59	506,06
Desember	390,88	388,04	508,99	505,41
Gjennsnitt	419,72	416,51	431,24	427,35

Vi beregner oss nå frem til en skattepliktig inntekt fra oljesalget basert på gjennomsnittlig normpris og opplyste salgstell (i tusen fat) i notene. Deretter finner vi forskjellen mellom den regnskapsmessige inntekten og den skattemessige inntekten knyttet til råoljesalget.

**Skattepliktig inntekt:**

	2006			2007		
	Tusen fat	Gj.snittlig normpris	Skattepliktig inntekt	Tusen fat	Gj.snittlig normpris	Skattepliktig inntekt
Ula	4 704	416,51	1 959 267	4 353	427,35	1 860 240
Tambar	3 569	416,51	1 486 527	2 155	427,35	920 932
Draugen	5 079	419,72	2 131 758	5 075	431,24	2 188 526
Valhall	7 235	416,51	3 013 456	5 665	427,35	2 420 919
Hod	562	416,51	234 079	1 009	427,35	431 193
<b>Sum</b>	<b>21 149</b>		<b>8 825 087</b>	<b>18 257</b>		<b>7 821 810</b>



Skattemessige effekter av normprissystemet for BP Norge:

	Regnskapsmessig inntekt	Skattepliktig inntekt	Avvik
2006	8 875 239	8 825 087	50 152
2007	7 659 413	7 821 810	-162 397

Oppsummert kan vi se at BP Norge i 2006 under disse forutsetninger vil ha en skattefri inntekt på ca NOK 50 mill, mens 2007-tallene viser at staten kommer best ut av det, ettersom BP må betale skatt av en inntekt på ca NOK 162 mill som ikke er reell.

Ettersom oljeprisen har vist en oppadgående trend gjennom hele 2007, har også normprisen økt gjennom året. Hvis vi antar for eksempelet skyld at samtlige av BP sine salgstill i 2007 relateres til januar måned ville de sisset igjen med en skattefri inntekt på ca NOK 1,4 mrd, mens i motsatt tilfelle, ved samtlige salg i november, ville man måtte betale skatt på en inntekt på NOK 1,6 mrd som man ikke har hatt, som utgjør ca NOK 1,2 mrd i skatt (78 % marginalskatt)!

Vi vil presisere at vi ikke kjenner til detaljene i salgsinntektene på månedsbasis og at scenarioene som vi fremstiller kun er ment for å eksemplifisere hvordan ekstremtilfeller av normprissystemet kan slå ut.

## 5.2 Kurssvingninger (Agioelementer)

Normprissystemet skal i utgangspunktet sikre at normprisen (i NOK) blir registrert som særskattepliktig inntekt uavhengig av hvilken pris selger faktisk har oppnådd ved salget. Den bokførte inntekten i finansregnskapet gjenspeiler imidlertid den reelle oppnådde salgsprisen.

Siden salg av olje stort sett skjer i dollar, har normprisreglene ført til at en eventuell kursstigning på dollar i løpet av normprisperioden vil kunne føre til dobbeltbeskatning av hele eller deler av kursstigningen. Dette skjer fordi man får:

- 1) Høyere salgsinntekt på grunn av normprisverdsettelsen.
- 2) Kursgevinst på selgers kundefordring overfor kjøper i finansregnskapet som kommer til beskatning utenom normprisinntekten

#### Eksempel:

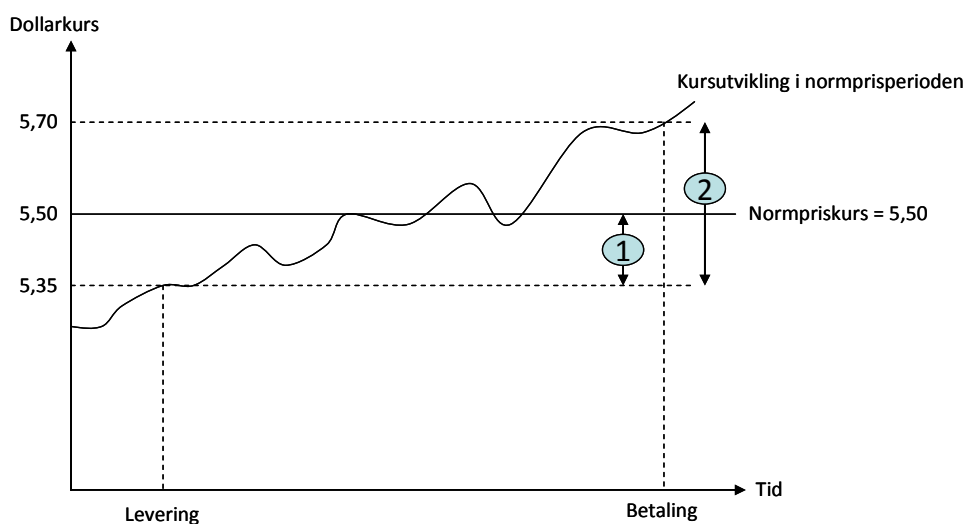
Normpriskurs = NOK 5,50 (gjennomsnittlig dollarkurs i normprisperioden)

Kurs ved levering = NOK 5,35

Kurs ved betaling = NOK 5,70

Oljepris = 100 USD/fat gjennom hele perioden

Solgt kvantum = 1 fat



**Figur 16 – Dobbeltbeskatning på grunn av kursoppgang.**

- 1) Kursen som ligger til grunn for skattleggingen av normprisinntekten er normpriskursen, NOK 5,50, slik at kursgevinsten fra 5,35 til 5,50 blir indirekte beskattet gjennom normprisinntekten.
- 2) Bokført salgssum (kundefordringer) ved levering vil utgjøre NOK 535. Når kunden betaler vil man få en kursgevinst på  $(570 - 535 = )$  35 som vil bli beskattet som finansinntekt.

Dette gir en samlet inntekt til beskatning på 550 (særskattepliktig inntekt) + 35 (valutagevinst på kundefordring) = 585. Total kursgevinst på 35 er delvis fanget opp av normpriskursen (15) og vil bli dobbeltbeskattet. I en situasjon der kurs ved betaling er lik normpriskursen eller lavere, vil hele kursgevinsten være gjenstand for dobbeltbeskatning.

Tilsvarende vil det ved en negativ kursutvikling kunne oppstå dobbeltfradrag fra hele eller deler av kurstapet.

Dette er resultatet av den såkalte Mobildommen<sup>76</sup> som fastslår at normprisen reelt sett består av to deler, nemlig en dollarpris ("normpris" i USD/fat) og en normpriskurs (NOK/USD) - hvor sistnevnte er gjennomsnittskursen for den perioden normprisen fastsettes for. I eksempelet ovenfor vil normprisen i USD/fat være 100, siden oljeprisen er antatt stabil gjennom hele perioden, og følgelig vil normprisen i NOK bli 550. Dommen konkluderer med at det vil oppstå ulovlig dobbelbeskatning (i forhold til sktl. § 17), eventuelt dobbelt fradrag, dersom et selskap ved registrering av salg av normprisregulert petroleum benytter en annen dollarkurs enn normpriskursen i og med at kursstigningen fra

---

<sup>76</sup> Eidsivating lagmannsretts dom av 24. februar 1989

bokføringskursen til normpriskursen allerede er tatt hensyn til ved normprisberegningen<sup>77</sup>.

Forut for Mobildommen ble det faktum at normprisen i NOK fremkommer som et produkt av en gjennomsnittlig pris i USD og gjennomsnittlig dollarkurs (normpriskursen) ikke tillagt skattemessig betydning.

Selskapene har derfor følgende valgmuligheter i denne forbindelse:

1) Lignes etter gammel ordning

En rekke selskaper blir fortsatt beskattet etter tidligere praksis, der dobbelbeskatning og dobbeltfradrag vil kunne oppstå.

2) Lignes etter Mobildommen

Dersom et selskap krever at det blir lignet i samsvar med resultatet av Mobil-dommen, må dette gjøres konsekvent og ikke bare i de år dette vil være til gunst for selskapet. Prinsipielt kan dette gjøres på to måter:

**a. Justering av bokført inntekt i finansregnskapet**

Mobildommen åpner for at det kan foretas tilpasninger i finansregnskapet som eliminerer eventuelle dobbeltbeskatningselementer. Dette gjøres ved å justere bokført inntekt i finansregnskapet til den inntekt man ville fått dersom faktisk inntekt var bokført til normpriskursen, slik at man unngår problemet med dobbelbeskatning/dobbeltfradrag. Dette skjer ved at justeringen blir sett på som et element som skyldes

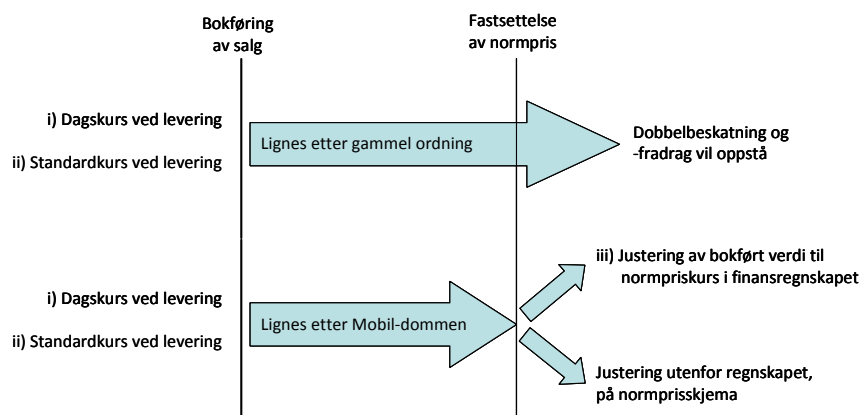
---

77 Fløystad, Torstein: Ligningsbehandlingen 1997

anvendelse av ulik kurs og agioelementet blir dermed regulert. Bruk av normpriskurs ved bokføring av faktisk salgsinntekt i norske kroner ble akseptert av Oljeskattemyndighetene allerede fra og med inntektsåret 1982<sup>78</sup>, så lenge dette ble brukt konsekvent i alle fremtidige regnskaper.

**b. Justering utenfor finansregnskapet (på normprisskjema)**

Selskaper som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven er pliktig til å levere skjema for rapportering av oljesalg og beregning av normprisinntekt som vedlegg til selvangivelsen (normprisskjema), med opplysninger om hvert enkelt salg. I normprisskjemaet er det lagt til grunn at justeringen også kan gjøres utenfor regnskapet dersom dette gjøres som ledd i en fast ordning.



**Figur 17 – Selskapenes valgmuligheter i bruk av kurs ved salg**

Selskapene kan altså ikke tilpasse seg og velge den bokføringsmåten som er gunstigst for det enkelte år. Konklusjonen er altså at selskapene må ta et

78 Ligningen 1989 Torstein Fløystad

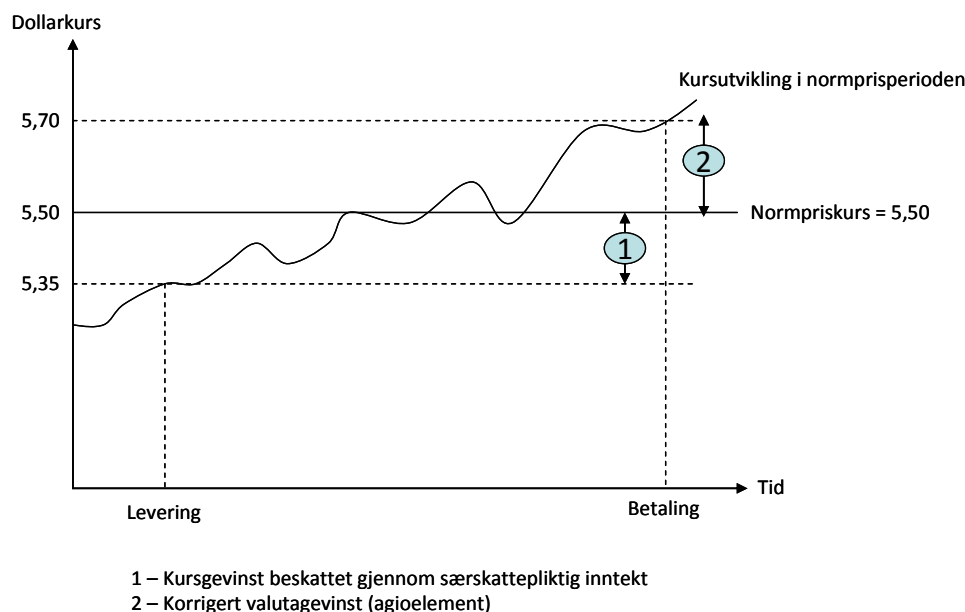
standpunkt og velge å bruke (konsekvent) en av følgende tre valutakurser ved bokføringen av faktisk salg:

- i) leveringsdagens kurs
- ii) hvis bokføringen i regnskapet skjer ved bruk av standardkurser for bestemte perioder, kan selskapet bruke den standardkursen som gjelder på leveringstidspunktet
- iii) normpriskursen

### 5.2.1 Tilpasninger i forbindelse med Mobildommen:

Eliminering av eventuelt dobbeltbeskatningselement (dobbel fradrag) kan som nevnt gjøres på flere måter som vil bli akseptert ved ligningen. Likevel er det registrert flere tilfeller av korrigeringer som er gjennomført på måter som kan gi feilaktig resultat. Dette gjelder tilfeller der tilpasning foretas utenfor finansregnskapet (på normprisskjemaet). De tilpasningsfeil som gjøres, utføres på ulike måter. Resultatet blir imidlertid det samme, nemlig at dobbeltbeskatningselementet ikke medtas som særskattepliktig inntekt, men som agio.

Normprisen er en entydig fastsatt størrelse, og i eksempelet over er det ikke tvil om at selskapets særskattepliktige inntekt er NOK 550. Hvis et selskap vil benytte seg av rettens avgjørelse i Mobilsaken, er det agioelementet som må korrigeres i forbindelse med dobbeltbeskatningen. I eksempelet vil agioelementet bli justert fra 35 til 20.



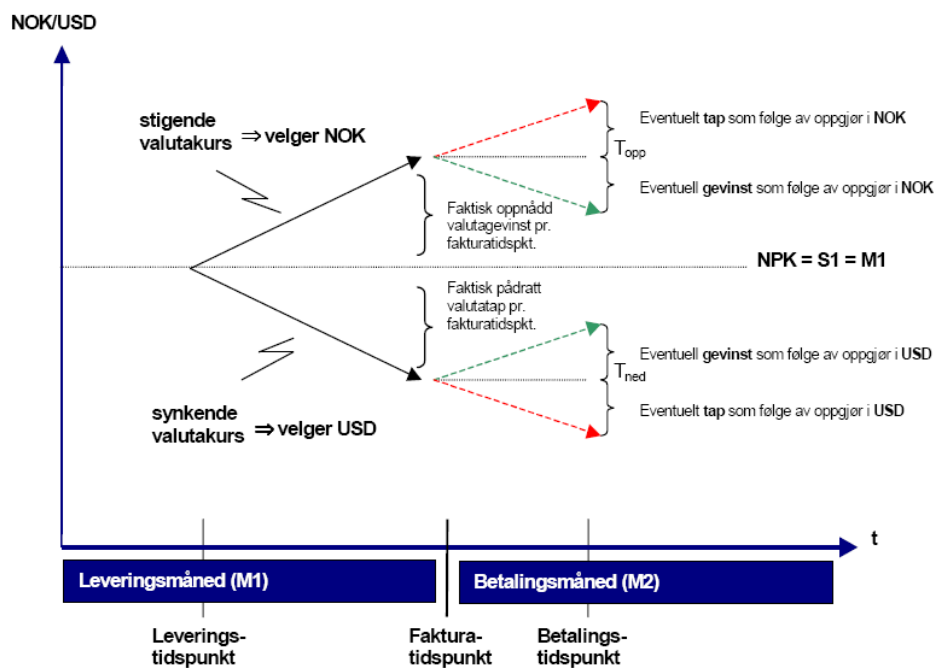
**Figur 18 - Korrigering av dobbeltbeskatningselement gjennom agioelementet.**

En uriktig korrigering av dobbeltbeskatningselementet vil allikevel kun i enkelte tilfeller få direkte skattemessig effekt. Dette gjelder spesielt dersom selskapet driver annen virksomhet slik at en forholdsmessig andel av agioinntekt vil bli allokert til land og beskattet med kun 28 %.

### 5.3 Valg av oppgjørskursvaluta

Slik normprisreglene er konstruert vil det være mest hensiktsmessig for selskapene å avvente valg av oppgjørskursvaluta slik at man hele tiden kan velge den løsning som gir høyest salgsinntekt i NOK og lavest valutaelement. Dette vil være gunstig fordi salgsinntekten blir erstattet av en gitt normpris, og man vil derfor kunne oppnå en skattefri inntekt ved å velge oppgjørskursvaluta som maksimerer salgsinntekten i NOK. Problemstillingen knyttet til om tilpasningen rundt valutavalg var i strid med normprisreglene dukket opp ved ligningen for inntektsårene 2003 og 2004 da Norske ConocoPhillips AS og ConocoPhillips Skandinavia AS solgte

sin olje produsert på norsk sokkel til intern kjøper, ConocoPhillips Petroleum Company UK Ltd., hvor selger hadde en avtalefestet rett (opsjon) til å velge om det enkelte salg skulle skje i NOK eller USD på fakturerings tidspunktet.



**Figur 19 – Valutavalgsaken. Kilde: Fløystad, Torstein: Aktuelt fra Oljeskattekontoret. ([www.ors.no](http://www.ors.no))**

Valutavalgsaken går i hovedsak ut på at selger på fakturerings tidspunktet vil velge oppgjør i NOK i de tilfellene hvor USD-kursen på leveringstidspunktet (M1) er lavere enn kursen på fakturerings tidspunktet (M2), og terminkursen (T) er lik eller høyere enn M2. Terminkursen er omregningskursen i den terminkontrakten kjøperen inngår med ekstern finansinstitusjon på fakturerings tidspunktet.



Ved salg i USD blir det dermed bokført et valutatap som kommer til fradrag i skattepliktig inntekt, mens det ved valg av NOK ikke oppstår noen regnskapsmessig valutaeffekt, hvis selskapene har NOK som sin funksjonelle valuta. Hovedspørsmålet i saken<sup>79</sup> var derfor om denne positive valutaeffekten var en del av salgsvederlaget som erstattes av normprisen, eller om valutaelementet skulle beskattes særskilt.

Oljeskattekontoret mente at selgeren i praksis hadde en fordring på kjøper i USD frem til faktureringstidspunktet, og at valutaeffekten av denne skal beskattes særskilt og utenfor normprissystemet. Selskapet mente imidlertid at denne tilpasningen til normprissystemet, med en beregnet skattebesparelse på ca. NOK 146 mill, var lovlig med det formål å øke inntekt både før og etter skatt.

Retten var enig med Oljeskattekontoret i at valutavalgmodellen i denne saken ble praktisert på en asymmetrisk måte ved at valutagevinster ble erstattet av normpris, mens valutatap ble fradragsført utenfor normprissystemet. I tillegg blir det også henvist til Totaldommen avsagt 4. desember 2007 hvor Høyesterett uttaler at "forarbeidene viser at formålet med normprissystemet også er å hindre ordninger som tar sikte på å omgå reglene om normpris, slik som rabatter eller prisavslag."

---

79 Oslo Tingrett 2008: Dom gyldighet ved ligning

## 5.4 Finansielle instrumenter og sikring

Enkelte selskaper benytter seg av ulike finansielle instrumenter og realinstrumenter, og oppfinnsomheten for nye former for økonomiske transaksjoner er stor<sup>80</sup>.

Det er velkjent at oppstrømsvirksomheten på sokkelen er betydelig risikoeksponert overfor fremtidig prisfall på olje og valutakurssvingninger. Terminkontrakter kan brukes til å redusere denne eksponeringen, men kan også ha et mer spekulativt formål. Den skattemessige behandlingen av slike transaksjoner reiser mange spørsmål, og avgjøres blant annet nettopp av om de finansielle instrumentene benyttes i sikringsøyemed eller ikke. Skattelovgivningen bygger som hovedprinsipp på individuell vurdering av eiendeler, gjeld og derivater, men integrert beskatning av sikringsinstrument og sikringsobjekt legges til grunn når sikringsinstrumentet ikke er et selvstendig formuesobjekt<sup>81</sup>. Den skattemessige definisjonen på sikringsforretninger bygger på den regnskapsmessige, men antas å være snevrere. Den internasjonale regnskapsstandard IAS 39 inneholder ny definisjon av sikring og nye krav til dokumentasjon av sikring, som også forventes å bli inkludert i norske regnskapsstandarder.

Ved sikring av inntekt knyttet til produksjon og salg av petroleum, kan det dermed oppstå et særlig avgrensningsspørsmål i forhold til normprissystemet. Legges det til grunn at prissikringen med dertil hørende gevinster og tap, er å anse som en del av salgsinntekten fra reelle oljesalg,

---

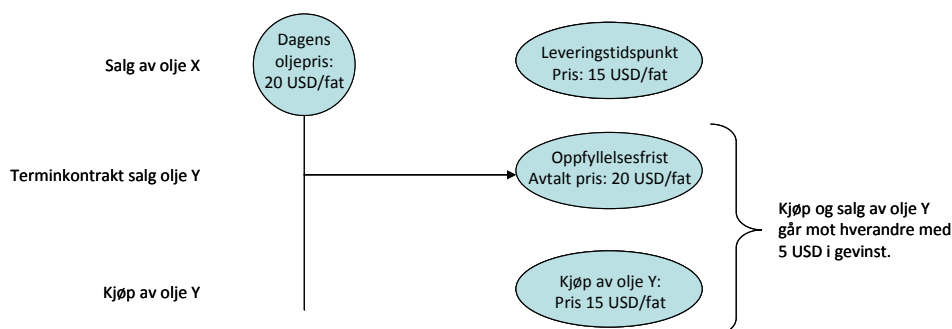
80 Fløystad, Torstein; Samleutgave ligningsbehandlingen 1989 -1993, Kap 17.3

81 NOU 2003: 23, kap. 21.9.2

dvs. en korreksjonspost til faktisk salgsinntekt, vil effekten bli at gevinster/tap på kontraktene ville være skattefrie/ikke fradragsberettigede som følge av at normprisen skal erstatte faktiske salgsinntekter<sup>82</sup>.

Stenseth og Stenvik<sup>83</sup> presenterer et eksempel der selskapet kan få en skattefri gevinst ved bruk av slike kontrakter:

Selskap A frykter prisfall og har en skipning av oljetype X om tre måneder. Dagens oljepris er 20 USD/fat. Selskapet selger tilsvarende mengde olje på terminmarkedet for oljetype Y med en oppfyllelesfrist lik skipningstidspunktet og en salgspris som svarer med dagens oljepris. På leveringstidspunktet er oljeprisen falt til 15 USD/fat. Ved å innta en tilsvarende kjøpsposisjon på terminmarkedet for Y-olje vil selskapet gjøre opp terminkontrakten med en fortjeneste på 5 USD. X-oljen blir solgt for 15 USD, men ser man dette i sammenheng med terminkontrakten, blir sluttresultatet at selskapet har oppnådd prissikring på sitt fremtidige salg av X-olje.



**Figur 20 - Finansielle instrumenter og sikring. Kilde: Stenseth og Stenvik (1989):**

82 Fløystad, Torstein: Ligningsbehandlingen 1989-93 kap 17.3

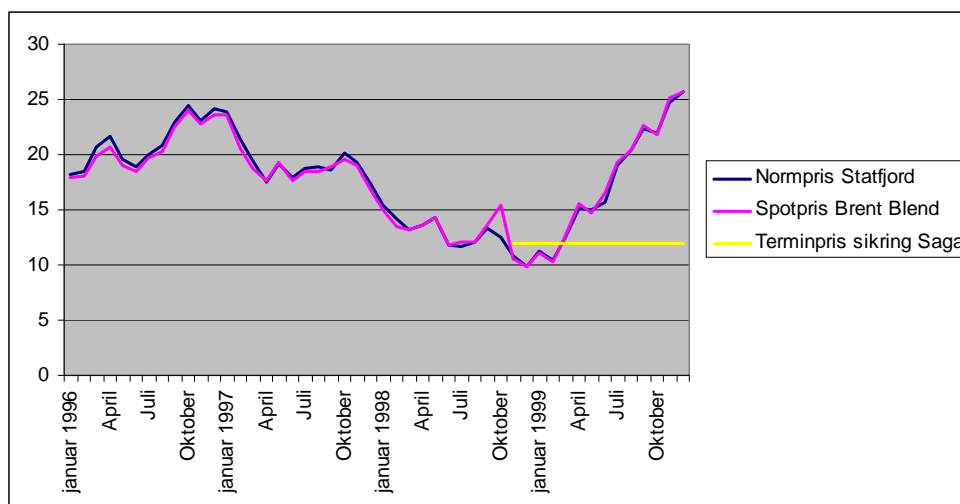
83 Stenseth, Geir og Are Stenvik (1989): Oljeterminhandel, Marius nr. 169, Sjørettsfondet, Oslo

### 5.4.1 Eksempler fra virkeligheten

#### *Saga Petroleum*

Et annet nærliggende eksempel som er tatt ut fra virkeligheten, er situasjonen som Saga Petroleum satte seg i på slutten av 90-tallet. Selskapet var i økonomisk uføre, med negativ kontantstrøm fra driften. Oljeprisen hadde falt fra 25 USD/fat (januar 1997) til nærmere 10 USD/fat (høsten 1998), og Saga Petroleum fryktet konkurs ved videre prisfall under 10 USD/fat. På et tidspunkt da oljeprisen var på vei ned mot 10 USD/fat, valgte derfor Saga å sikre salgspotensialet på deler av oljeproduksjonen i 1999 til ca 12 USD/fat med terminkontrakter. Ettersom oljeprisen straks etter snudde og ikke har vært i nærheten av 10 USD/fat siden, var dette en transaksjon som påførte Saga store tap.

Ikke bare tapte Saga inntekter på grunn av at salg knyttet til terminkontraktene var lavere enn spotprisen, men de ble også beskattet for inntekt de ikke hadde, på grunn av at normprisen var høyere enn salg på termin.



**Figur 21 - Sikring Saga Petroleum 1999 (Kilde: SSB)**

Prissikringsstrategien må imidlertid ses i sammenheng med den daværende situasjon for selskapet, fordi da kontrakten ble inngått, var oljeprisen så lav at dersom den hadde falt med bare en halv dollar til, ville Saga sannsynligvis vært konkurs. Ved å binde oljeprisen oppnådde de en garanti mot dette svært negative utfallet. At terminkontrakten også fjernet muligheten for all oppside hvis oljeprisen steg igjen, var av mindre betydning i den akutte situasjonen.

#### *RWE-Dea*<sup>84</sup>

Et annet eksempel er det tyske oljeselskapet RWE Dea som har uttalt at pris- og valutasikring inngår aktivt i deres strategi. Dette har imidlertid gitt dårlige resultater i en tid med stigende oljepris de siste årene, og har påført RWE Dea Norge et realisert tap fra oljeprissikringskontrakter på til sammen 446 millioner i 2006 og 399 millioner kroner i 2005. RWE Dea hadde i 2006 et overskudd på 644 millioner kroner, mens skatten havnet på hele 754 millioner kroner, altså høyere enn overskuddet. Dette er en konsekvens av normprissystemet, og viser hvordan ekstremtilfeller av systemet kan slå ut, ved at selskapet får en marginalsatt på hele 117 %!

## 5.5 Avvikende leveringsvilkår

Normprisskatteforskriftens<sup>85</sup> § 5 sier at: "Andre fradragsførte kostnader enn de som skyldes avvikende betalingsvilkår, skal tillegges den skattepliktige inntekt når det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn at de ikke skal være fradragsberettiget."

---

84 <http://aftenbladet.no/energi/olje/article629599.ece>

85 <http://www.lovdatab.no/for/sf/fd/fd-19761217-0007.html>

Formålet med § 5 er å slå fast at man ikke har fradragsrett for kostnader pådratt etter normprispunktet. Man kan tenke seg at skatteyteren påtar seg en mer omfattende transport- og forsikringsforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter. Normprisvedtaket er for eksempel FOB feltet, mens oljen selges til CIF-vilkår nordsjøhavn. Selgeren vil her normalt sett oppnå en høyere pris som følge av at selgeren skal dekke frakt og forsikring til bestemmelsesstedet. Normprisen vil føre til at selgeren bare skattlegges for FOB-pris. Balansen i systemet blir gjenopprettet ved at *kostnadene til frakt og forsikring ikke er fradragsberettiget.*

**Et eksempel <sup>86</sup> på hvordan dette slår ut i praksis kan være dette:**

Et utvinningselskap selger råolje fritt levert (CIF) nordsjøhavn. Salgspris fritt levert er kr. 650. Det vil si at salgspris FOB ("free on board", oljen er lastet men ikke fraktet) er kr. 600 + fraktkostnader kr. 50. Uten særregler ville salgsinntekt kr. 650 blitt erstattet av normprisinntekt på kr. 600. Gevinst for skattyter blir da kr. 50. Etter § 5 i normprisskatteforskriften vil normprisen kr. 600, erstatte faktisk salgspris kr. 650. Gevinsten for skatteyter er kr. 50, men skatteyter må imidlertid tilbakeføre kostnader på kr. 50 ved ligningen. Gevinst for skattyter vil da være: Salgsinntekt + 50 – tilbakeføring av kostnader kr. 50. Dermed blir totaleffekten kr. 0.

Man kan teoretisk sett også tenke seg at skatteyteren påtar seg en *mindre* omfattende fraktforpliktelse enn det normprisvedtaket forutsetter, for eksempel at salgsvilkårene er FOB feltet, mens normprisen er satt CIF Nordsjøhavn. Selgeren vil da komme uheldig ut, i det han blir skattlagt for

---

86 Eksempelen er hentet fra "tilpasninger til normprissystemet" (Syversen, 12/6 2006)  
[http://www.ors.no/foredragsbibliotek/81\\_tilpasninger\\_til\\_normprissystemet.pdf](http://www.ors.no/foredragsbibliotek/81_tilpasninger_til_normprissystemet.pdf)

en mer omfattende leveringsforpliktelse, uten at han har de kostnader som er knyttet til en slik forpliktelse. § 5 i normprisskatteforskriften har ingen muligheter til å korrigere for denne type problemstilling, og noe behov for det må man heller ikke gå ut fra at det er, siden skatteyteren kan tilpasse leveringsvilkårene etter normprisvedtakets forutsetninger.

Et annet eksempel på hvordan skatteyteren kan tilpasse seg § 5 i normprisskatteforskriften, vil være å "surfe" mellom ulike transportløsninger, etter hva som vil slå best ut i forhold til beskatningen.

*Jan Syversen tegner følgende eksempel som kan illustrere hvordan valg av transportvilkår kan være en skattetilpasning:*

Råoljen har en salgspris FOB feltet på kr. 100 (= normpris).

Fraktkostnader utgjør i snitt kr. 10, noe som gir pris CIF, eller fritt levert, på kr. 110. Skattyter har to fraktavtaler, hvorav fraktavtale A er på kr. 8 fraktavtale B er på kr. 12. Disse fraktavtalene må han benytte på de to påfølgende skipninger. Hvordan skal han tilpasse seg?

Leveranse A: Skattyteren velger å selge CIF Nordsjøhavn. Salgssum fritt levert utgjør kr. 110. Resultatet blir da at salgsinntekt på kr. 110 erstattes av normprisinntekt på kr. 100. Kostnader tilbakeføres med kr. 8, i tråd med § 5 i normprisskatteforskriften. Resultatet blir at skattyteren tjener kr. 2. Fortjenesten er konsumert av normprisen og således skattefri.

Leveranse B: Skattyteren velger å selge FOB normprispunktet. Salgssum FOB utgjør kr. 100. Resultat: Salgssum kr. 100 erstattes av normprisinntekt på kr. 100. Kostnader etter normprispunktet utgjør kr. 12.

Resultatet blir at skattyteren taper kr. 2. Tapet ligger etter normprispunktet og er således å betrakte som pådratt av annen virksomhet. Fradraget på sokkelen er maksimalt kr. 1 (50%). Den totale gevinsten for skatteyteren blir således kr. 1 (kr 1 i gevinst i leveranse A – tap på kr. 1 i leveranse B)

Også belastninger for salgskostnader som påløper etter normprispunktet, for eksempel markedsføringskostnader, vil være en slik fradragsført kostnad som skal tillegges den skattepliktige inntekt.

## 5.6 Handling Fee

Mange utvinningsselskaper, og i særlig grad mindre aktører, har ikke kapasitet til å håndtere salg og markedsføring av egen olje. Dette kan også være uhensiktsmessige aktiviteter å gå inn på dersom man kun har en liten andel på et felt. Derfor har mange selskaper funnet at det beste og rimeligste alternativ er å selge sin råolje gjennom en av de store operatørene. De små selskapene selger da oljen sin til normpris, og i tillegg betaler de en pris for å få selge sin andel olje gjennom den store operatøren. Denne prismarginen kalles *handling fee*. Handling fee er ment å dekke den store operatørens kostnader med å utføre salget (løfteprogram, shipping, kontakt med operatør med mer), samt den overførte pris- og kredittrisiko.

Et sentralt spørsmål som har vært oppe i klageorganer og i rettssystemet de senere år, er hvordan man skal betrakte handling fee:

- 1) Som en kompensasjon for reelle kostnader den store operatøren/kjøperen av oljen pådrar seg før normprispunktet, i forbindelse med administrasjon av løfting og overtakelse av oljen, eller:



- 2) Som en rabatt gitt av den mindre aktøren til den store, som kompensasjon for prisisiko.

Som nevnt i 4.4.3 er én av måtene prismyndighetene benytter for å komme fram til normprisen ved normprispunktet å bruke pris på naturlig leveringssted med fratrukk for frakt og forsikring, forutsatt at normprispunktet er på feltet – noe det er for de fleste felt. En implikasjon av normprissystemet er at selgers faktiske kostnader etter normprispunktet ikke anses fradragsberettiget, mens kostnader før normprispunktet er fradragsberettigede (Se også forrige avsnitt). Kostnader før normprispunktet anses å inkludere markedsførings- og administrasjonskostnader når det gjelder salg til tredjemann<sup>87</sup>. Også handling fee, dersom den betraktes etter punkt 1) over, er da fradragsberettiget. Dette var også ligningspraksis mellom 1985 og 2000.

I 2000 tok imidlertid Oljeskattekontoret opp handling fee som problemstilling på ny, hvor man påpekte at handling fee i realiteten er en rabatt /noe som skal gå til fradrag i prisen. Man betraktet da handling fee etter punkt 2) over. Siden normpris etter loven erstatter faktisk salgspris, anser man også denne rabatten å ligge innebygget i normprisen. Det kan illustreres slik:

*Selskap A selger olje til pris  $P - x$  cent rabatt pr. fat. Prisen med rabatten fratrukket tilsvarer faktisk salgspris, som i det hele blir erstattet med normpris, slik regelverket er utformet. Dette gjelder selv om prisen  $P$  i*

---

87 Samuelsen, Jan – Oljeregnskapsforeningen 7. juni 2004.

[http://www.ors.no/foredragsbibliotek/44\\_Internprising\\_JSamuelsen.pdf](http://www.ors.no/foredragsbibliotek/44_Internprising_JSamuelsen.pdf)

*utgangspunktet er normprisen selv. Man sier at en rabatt på denne måten blir "konsumert" av normprisen, og at denne rabatten ikke er fradragsberettiget.*

Oljeskattekontoret har underbygget påstanden med at handling fee er en rabatt med at handling fee ofte er svært mye høyere enn det som må anses for å være vanlige salgskostnader. Videre har det ingen rettslig konsekvens at marginen (handling fee) prissettes separat og omtales i egne dokumenter.

Totaldommen (2005-2007) gikk ut på at Total mente at handling fee de hadde betalt til Statoil i forbindelse med at sistnevnte håndterte deres olje på 6-7 felt i Tampen-området, skulle være fradragsberettiget siden handling fee'et var betaling for kostnader som påløp *før* normprispunktet – herunder<sup>88</sup>:

- Oppfølging av lisens, produksjon og lasteprogram
- Nominering av laster
- Salgsapparat og fremskaffelse av skip

Selskapet mente at alle kostnader frem til normprispunktet var fradragsberettiget, uavhengig om selskapet utførte funksjonene selv eller om det kjøpte tjenestene av andre. Handling fee'et var i følge deres begrunnelse ingen prisrabatt, men betaling for tjenester som hadde inntruffet før normprispunktet.

---

88 Kilde: ORS: Aktuelt fra Oljeskattekontoret. (ORS 94)

[http://www.ors.no/foredragsbibliotek/94\\_Torstein%20Floystad\\_akutelt\\_fra\\_Oljeskattekontoret.pdf](http://www.ors.no/foredragsbibliotek/94_Torstein%20Floystad_akutelt_fra_Oljeskattekontoret.pdf)

Staten mente på sin side at selskapet solgte andelen til normpris minus en margin. Fordelen Total vant med dette var en betydelig likviditetsfordel, reduserte utgifter og redusert prisisiko. Total gikk til sak om fradragsretten til handling fee etter at Klagenemnda opprettholdt Oljeskattekontorets vedtak om ligning (uten denne fradragsretten) i 2003.

Totaldommen gikk helt til Høyesterett i 2007. Total vant saken i Oslo Tingrett, tapte i Lagmannsretten – og tapte også saken i Høyesterett desember 2007. Kort fortalt ble dommen begrunnet slik:

I forarbeidene til petroleumsskatteloven (fra 70-tallet) er det uttalelser om at oljeselskaper i noen tilfeller av ulike årsaker kan selge oljen med andre funksjons-/risikioverføringer til selger enn det normprisen er satt ut fra (f.eks. salg FOB når normpris forutsetter CIF). Når Total selger all sin olje fra 6-7 felt samlet til Statoil, i stedet for enkeltlaster, overlater Total dermed i realiteten til Statoil å håndtere all korrespondanse med operatør, diskusjoner om sammensetning av løftinger, skaffe skip, foreta skipsinspeksjoner, håndtere fraktdokumenter og forestå den faktiske løftingen sammen med operatøren. Alle disse funksjoner vil normalt tillegges selger, men i dette tilfellet følger det av måten oljen selges på at funksjonene overføres til kjøper. Når kjøper så tar betalt for disse funksjonene anses det som en rabatt som konsumeres av normprisen i stedet for selvstendige tjenester. Høyesterett mente i korthet at dette tilfelle er dekket av forarbeidene og at loven da må tolkes slik at det ikke kan gis fradrag for betalingen til Statoil for disse tjenestene.

Handling fee-spørsmålet kan bli spennende å følge i tiden som kommer. Forut for Høyesterettsbehandlingen av Total-saken ble forfatterne meddelt

at Statoil har tilsvarende avtaler om kjøp og handling av olje med over 20 selskaper i tillegg til Total, og at det er svært mange av disse øvrige selskapene som følger Total-saken med argusøyne, da de også er nektet fradrag for det såkalte handling-fee'et.

## 6 Vurdering av normprissystemet

### 6.1 Kritikken mot normprissystemet

I forbindelse med vedtaket om petroleumsskatteloven kom oljeselskapene med sterke innvendinger mot innføringen av normprissystemet med henhold til fastsettelsesprosedyren, overprøvelsesmyndigheten og innholdet i normprisen<sup>89</sup>. I det følgende vil vi presentere de vesentligste elementene av kritikken.

#### 6.1.1 Overprøving

Normeringen av selskapenes brutto salgsinntekter kan sees på som den viktigste avgjørelsen ved ligningsbehandlingen. Likevel har antallet klagesaker siden innføringen av systemet vært svært få, både i forhold til antatt viktighet og i forhold til den skarpe kritikken selskapene (rettighetshaverne) kom med i forbindelse med innføringen av systemet. Det er grunner til å påpeke at selv om det har vært få saker omhandlende overprøving av normprisen, kan man ikke uten videre tolke dette som om selskapene er fornøyd med systemet. Per Schøyen mener i sin analyse av systemet at "det tvert i mot virker som om selskapene til en viss grad har resignert i sine forsøk på å overprøve Petroluemsprisrådets fastsettelse".

De skjønsmessige sider ved normprisvedtaket er i utgangspunktet ikke undergitt domstolskontroll, og normprisvedtaket må klages inn for Olje- og energidepartementet. Selskapene kan, om man ønsker å overprøve et normprisvedtak, etter normprisfastsettelsesforskriften få oppnevnt "et sakkyndig, rådgivende utvalg" til å vurdere om PPRs pris er åpenbart

---

89 Schøyen, Per : Om normprissystemet (Marius nr. 73), 1982

urimelig. Frem til 1991 hadde kun én klage blitt etterkommet av denne klageinstansen.<sup>90</sup> Ingen saker har blitt klaget helt til Kongen, slik det som nevnt i 4.4.1 er åpnet for. Man kan spørre seg om det lave antallet klager og det lave antallet etterkomne klager kan forklares med at det er Olje- og energidepartementet som er klageinstans. Petroleumsprisrådet (og rådets sekretariat) som formelt setter normprisen, hører også under departementet.

Videre er det uklart hvordan et sakkyndig utvalg, dersom og når et slikt oppnevnes, vil kunne komme til en annen konklusjon enn Petroleumsprisrådet og finne beviser for at de skjønnsmessige vurderingene til Petroleumsprisrådet er urimelige. Syversen beskriver i sin avhandling om norsk petroleumsbeskatning klageordningen som "en svakhet" og etterlyser et tyngre og mer uavhengig klageorgan slik at "klageinngangen [ville] fått et mer reelt innhold".

Han nevner videre at "[s]ett fra det offentliges side er normprisreglene et ikke uvesentlig virkemiddel i *kontrollen* og reguleringen av virksomheten på sokkelen. Det forhold at argumentasjonsbyrden er snudd i skatteytters disfavør og at det vil være vanskelig å få opphevet et normprisvedtak ved dom, har antakelig skapt en større grad av ro omkring prisfastsettelsene"<sup>91</sup>.

---

90 Syversen, Jan: Petroleumsbeskatning (1991), s. 294

91 Syversen, Jan: Petroleumsbeskatning (1991), s. 291

## 6.1.2 Det materielle innholdet i normprisen

### 6.1.2.1 Normprisen generelt

Et argument mot normprissystemet har vært systemets fjernhet i forhold til reelle, kommersielle transaksjoner. Som vi så i kapittel 4.4, består Petroleumspriserådets vurderingsgrunnlag og metode av en rekke indikatorer som til sammen skal understøtte rådets prisvedtak i hver periode. Usikkerhet rundt Petroleumspriserådets metodikk vil etter all sannsynlighet føre til usikkerhet i selskapenes økonomiske planlegging, ettersom det blir "vanskelig for rettighetshaverne å forhåndsberegne virkningen"<sup>92</sup>. Fordi normprisen fastsettes på etterskudd og metoden for prisfastsettelse er en skjønsmessig vektlegging av prisindikatorer som oppstår gjennom perioden, vil den fastsatte normpris kun tilfeldig tilsvare den faktiske markedsprisen i perioden. Dette forsterkes i perioder med sterke markedssvingninger. Et mulig misforhold mellom faktisk pris og normpris representerer risiko for selskapene.

Schøyen (1982) peker også på to utilsiktede og negative effekter som kan oppstå på grunn av systemet:

#### *1) Oppdriftseffekt*

I et marked med stigende priser vil det være en formodning at normprisen, selv om den fastsettes på en rimelig forsvarlig måte, vil ligge over markedspris på grunn av den etterskuddsvise prisfastsettelse som innebærer bruk av prisdata oppstått gjennom perioden.

---

<sup>92</sup> Syversen (1991) s. 291

## 2) Inflatorisk effekt

Ved at normprisen viser tendens til å ligge høyt i et stigende marked, gjør at de selskaper som er produsenter vil forsøke å skaffe seg høyest mulig pris. Normprisen trekker derfor prisene oppover i kommersielle transaksjoner.

### 6.1.2.2 Verdsettelselementene

Minst én gang har Petroleumsprisrådet selv gått inn for en endring av metoden for fastsettelsen. I Ot.prp. nr. 37, 1979 – 1980 ble det foreslått å gi rådet mer presise retningslinjer for sin skjønnsfastsettelse ved at det skulle legges mer vekt på salg til tredjemann. Forslaget var ment for å kunne skape en mer "oppskriftsmessig" måte å komme frem til normprisen på, men ble bastant tilbakevist av både Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet. Disse begrunnet sitt synspunkt i at man ikke ønsket å legge en fast plikt på PPR til å legge utslagsgivende vekt på ett element, og at råoljehandelen var et uoversiktlig område som tilsa at prisen burde settes ut fra brede, skjønnsmessige vurderinger.

I forbindelse med fastsettelsen av normpris er det spesielt praksisen med bruk av gjennomsnittlige valutakursberegninger som har blitt trukket frem som en unødvendig ekstra risikovariabel. Schøyen<sup>93</sup> mener at "valutarisiko som en variabel synes unødvendig", og begrunner dette i at reelle transaksjoner ikke kan skje til en gjennomsnittlig valutakurs. Etter Mobildommen i 1989 kom Oljeskattekontoret med presiseringer som innebærer at selskapene konsekvent må velge hvilken kurs (tre mulige, se 4.4.3 (metode og indikatorer) man bokfører sine salg etter. Dersom man

---

93 Schøyen 1982



konsekvent velger normpriskursen (gjennomsnittskursen som normprisen i NOK bygger på) vil man unngå agiogevinst / tap og dermed risiko. Med andre ord er det etter Mobildommen opp til selskapene selv om de vil utsette seg for denne valutakursrisikoen.

#### 6.1.2.3 Er normprisen i tråd med armlengdeprinsippet?

Man kan også stille spørsmålsteget ved om reglene om normpris i psktl § 4 er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet. Reglene kan innebære at korreksjonen leder til beskatning etter en annen pris enn det som ville vært den riktige armlengdeprisen i det konkrete tilfellet (normpriser skal riktignok være armlengdepriser, men de er standardpriser og vil derfor ikke nødvendigvis være armlengdepris i hvert enkelt konkret tilfelle).

#### 6.1.3 Åpenhet rundt fastsettelsesmetode og praksis

PPR kommuniserer den foreløpige normpris til selskapene gjennom å opplyse om et prisbånd, og redegjør ikke overfor selskapene det datagrunnlag som normprisen bygger på. Selskapene har ingen mulighet til å få innsyn i hvilke avveiningsmuligheter PPR har, og gjør nytte av, i hvert enkelt vedtak. Det er med andre ord vanskelig å trengte inn i PPRs metode og praksis og finne ut om denne er ensartet fra gang til gang. Hemmelighold rundt skjønnsvurderinger og metode gjør det vanskelig for selskapene å bevise saksbehandlingsfeil i fastsettelse av normpris, og vanskeliggjør en eventuell klage på et normprisvedtak.

Man må kunne hevde at normprissystemet slik det foreligger i dag er preget av en lav grad av åpenhet. Spesielt gjelder gjerne dette metode for fastsettelse og effektene av systemet som helhet.

Tar man for seg det britiske petroleumsskattesystemet<sup>94</sup> vil man for eksempel finne svært mye mer offentlig informasjon om metode, historikk med videre. En må ved en slik sammenligning imidlertid ta hensyn til at den store forskjellen mellom det norske og britiske normsprissystem historisk sett har vært bruken av henholdsvis skjønn (som ikke kan kommuniseres) og bruk av "oppskriftsmessig" kalkulasjon. Den skjønnsmessige fastsettelsen av den norske normprisen, og den begrensede åpenheten rundt metoden for fastsettelsen, har begrenset muligheten til å spekulere mot normprisen. Det britiske normprissystemet måtte på sin side gjennomgående endres i 2006 på grunn av muligheten for spekulasjon og skattetilpasning.

#### 6.1.4 Normprissystemet og "moderne transaksjoner"

Normprissystemet ble utviklet med tanke på tradisjonelle salgstransaksjoner og i en tid uten et velutviklet råvaremarked for olje. Det blir imidlertid mer og mer vanlig med *komplekse* transaksjoner, for eksempel i kombinasjon med finansielle instrumenter<sup>95</sup>, se 5.4. For skattemyndighetene står det rimelig klart at spesielt normprissystemet blir utfordret av selskapenes forsøk på skattetilpasning. Det faktum at oljeselskapene beskattes for normpris øker risikoen for selskapene ved salg av olje på for eksempel forward kontrakter, fordi de risikerer beskatning basert på en eventuelt stigende normpris. Ved sikring kan det derfor oppstå situasjoner der selskapene kan få en marginalskatt som overstiger 100 %, slik vi viste i 5.4.

---

94 <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otmanual/index.htm>

95 Fløystad, Torstein: "ligningskveld 05.12.2007" -

[http://www.ors.no/foredragsbibliotek/100\\_ORO\\_ligningskveld\\_07.pdf](http://www.ors.no/foredragsbibliotek/100_ORO_ligningskveld_07.pdf)

## 6.2 Fordelene med normprissystemet

### 6.2.1 Administrativ forenkling av inntektsfastsettelsen

Hovedargumentet for innføringen, og opprettholdelsen av, normprissystemet er uten tvil at "for oljeskattemyndighetene ville det være en svært vanskelig oppgave å vurdere om prisfastsettelsen var på armlengdevilkår for hvert enkelt salg"<sup>96</sup>. Som nevnt i 4.1 er den store utstrekningen av integrasjon innenfor petroleumsindustrien og ligningsmyndighetenes vanskeligheter med å skaffe nødvendig dokumentasjon om transaksjoner er påvirket av interessefelleskap eller ikke, som danner selve bakgrunnen og hovedargumentet for innføringen av systemet.

Omsetningen av råolje på verdensbasis skjer ofte under omstendigheter og vilkår som avviker fra normale markedsmessige forhold. Avtaler om salg er ofte "koblet" med andre transaksjoner som kan utgjøre en form for motytelse og følgelig influere på prisdannelsen. I tillegg gjør prisvariasjoner markedsforsholdene dels uoversiktlige. Normprissystemet sikrer det offentlige en mer effektiv kontroll med skattegrunnlaget gjennom *en betydelig administrativ forenkling* av inntektsfastsettelsen, for på den måten å unngå «tapping» av petroleumsinntekt til utlandet.

Dersom man skulle vurdert alle transaksjoner etter skattelovens § 13, hadde dette krevd at ligningsmyndighetene hadde sannsynliggjort at "det for transaksjonen 1) foreligger et direkte eller indirekte interessefelleskap mellom skatteyteren og hans medkontrahent, og at dette

---

<sup>96</sup> NOU 2000:18, "Skattlegging av Petroleumsvirksomhet", kap. 6.7.3.1

interessefellesskapet videre 2) har *forårsaket* en ordning (..) og som 3) fører til en *reduksjon* av formue eller inntekt til vedkommende skatteyter.”<sup>97</sup>

Ved å ha et normprissystem unngår myndighetene å gå inn på informasjonsinnhenting og bevisførsel i forhold til momentene over. Normprissystemet innebærer at den fastsatte prisen ikke er undergitt domstolskontroll, og at utvinningselskapene må påvise mangler ved petroleumspriserådets skjønnsutøvelse for å få underkjent et normprisvedtak. De bevissspørsmål som etter skattelovens § 13 ville skape problemer for ligningsmyndighetene, er etter innføringen av normprisreglene blitt overført til skatteyteren. Også for selskapene vil det vil det være fordelaktig å unngå diskusjoner om i hvilken utstrekning deres priser er påvirket av interessefellskap mellom kjøper og selger.

## 6.3 Bruk av normpris

### 6.3.1 Normpris vs. avsetningsinstruksen

SDØE representerer betydelige verdier og inntekter for staten, og staten er derfor interessert i å sikre høyest mulig inntekter til staten. Dette gjøres blant annet ved at Statoil avsetter all SDØE's olje. Før delprivatiseringen av Statoil i 2001 ble avregningen mellom Statoil og staten gjort til normpris, som ”skal reflektere hva olje kunne vært omsatt for mellom uavhengige parter i et fritt marked.”<sup>98</sup> Reglene for avregning mellom SDØE og Statoil ble fastlagt i St.meld. nr. 22 fra 1985-86. I et brev fra Statoils styre til departementet 8. oktober 1999 ytret styret ”at dagens avregningssystem

---

97 Syversen, Jan: Bruttoinntekter og normpriser ved beskatningen av utvinningsvirksomhet, Marius nr. 35 1987

98 St.prp. nr. 36 (2000-2001): ”Eierskap i Statoil og fremtidig forvaltning av SDØE”, kap. 6

for råolje (normpris) innebærer at det ikke alltid vil være bedriftsøkonomisk lønnsomt for Statoil å maksimere verdien av statens olje.”<sup>76</sup>

I forbindelse med delprivatiseringen ble det derfor utviklet et rammeverk for avsetning av statens olje og gass til estimerte markedspriser som er beskrevet i Avsetningsinstruksen gitt av Olje- og energidepartementet og vedtatt på Statoils generalforsamling 25. mai 2001.

Avregningspunktet for statens olje er normprispunktet, slik at staten ikke bærer noen risiko (som eier) for oljen etter dette punkt.<sup>99</sup> Ettersom staten argumenterer for at normprisen skal reflektere en markedspris på normprispunktet, mener vi det er et paradoks at normprisen ikke skal fungere som avregningspris når det er snakk om salg statens olje.

### 6.3.2 Vurdering av fremtidig normpris for gass

Olje- og gassvirksomheten er Norges største næring målt i verdiskapning. Frem til nå har olje vært det desidert viktigste produktet, men i årene som kommer vil naturgass utgjøre en stadig større del av norsk petroleumsproduksjon. Naturgass har til nå i hovedsak blitt eksportert eller brukt til injeksjon i felt for å øke uttaket av olje, hvilket vil si at kun en brøkdel av gassen blir brukt innenlands. I den såkalte ”Gassmeldingen” fra Olje- og Energidepartementet<sup>100</sup> er det en bevisst målsetting fra norske myndigheters side at naturgass i større grad skal benyttes i Norge.

---

99 St.meld. nr. 38 (2003-2004): ”Om petroleumsvirksomheten”, kap 4.4.2

100 St.meld. nr. 9 (2002-2003): ”Om innenlandsk bruk av naturgass mv.”

Markedet for gass har gjennomgått fundamentale endringer de siste årene som følge av omfattende liberalisering og deregulering. Også det norske gassmarkedet har gjennomgått en god del endringer, og vil i tiden som kommer mest sannsynlig bli et mer likvid og transparent marked, blant annet i forbindelse med implementeringen av EUs gassmarkedsdirektiv.

Dersom vi ser dette i sammenheng med uttalelsen i NOU 2000:18 om at en "deregulering av gassmarkedet og økt bruk av gass innenlands vil kunne øke behovet for å fastsette normpriser også for gass", kan det være behov for å vurdere ordningen for fastsetting av ligningspris for gassalg på nytt.

Vi ser for oss at innføringen av frivillig bindende forhåndsuttalelser for internsalg av gass kun er første steg i å innføre normpriser også for gass. Neste fase vil derfor trolig være å gjøre ordningen obligatorisk, ved å fastsette normpriser for hver enkelt gassalgskontrakt som er inngått mellom nærstående parter. Bakgrunnen for denne antakelsen er uttalelsen i Ot.prp. nr. 1 (2005-2006), kap. 23.5.2.4:

*"Dersom ordningen med frivillig forhåndsuttalelse ikke fungerer etter hensikten, vil et alternativ være å fastsette normerte gasspriser for den enkelte gassalgskontrakt ved ligningen av interne salg."*

Så vidt vi har kjennskap til har det ikke vært mange bindende forhåndsuttalelser i forholdet til omfanget av internsalg av gass.

## 6.4 Konklusjon

### 6.4.1 "Historisk suksess – men settes stadig på prøve"

Det hersker liten tvil om at det norske petroleumsskattesystemet har vært en suksess i å sikre staten inntekter fra petroleumsvirksomheten. I følge våre kilder ved Oljeskattekontoret er Norge "verdensmestre" i å få inntekter fra petroleumsvirksomheten, og skattesystemet blir hyppig studert av andre land med petroleumsressurser. Normprissystemet har i så måte bidratt med sin skjerv til suksessen, ved å sikre inntektsgrunnlaget mot å bli påvirket av interessefellskap på kjøpersiden og dermed "tapping".

Oljeskattedirektør Torstein Fløystad trekker i to presentasjoner publisert på Norsk forening for oljeregnskap og skatt opp utfordringer for normprissystemet. Han mener at spesielt normprissystemet krever like mye kontrollressurser som tidligere<sup>101</sup>. Systemet er utviklet med tanke på mer tradisjonelle salgstransaksjoner, mens komplekse transaksjoner – slik vi viste i 6.1.4 blir mer vanlig – noe som stadig skaper nye problemstillinger. De store selskapene på sokkelen blir større (både nasjonalt og internasjonalt), noe som innebærer at aktørene i større grad blir deltakere i store transaksjonsstrukturer<sup>102</sup> fordi målsettingen er stordriftsfordeler og synergi, og ubearbeidede produkter blir ofte omsatt internt. Oljeskattedirektøren nevner videre at armlengdevurderinger er en "vekstindustri", og at oljeskattemyndighetene må vurdere markedsmessigheten i et økende antall salg.

---

101 [http://www.ors.no/foredragsbibliotek/100\\_ORIS\\_ligningskveld\\_07.pdf](http://www.ors.no/foredragsbibliotek/100_ORIS_ligningskveld_07.pdf)

102 [http://www.ors.no/foredragsbibliotek/53\\_TF\\_ligningsbehandlingen\\_inntektsaret\\_2003.pdf](http://www.ors.no/foredragsbibliotek/53_TF_ligningsbehandlingen_inntektsaret_2003.pdf)

Slik vi har vist i denne oppgaven, søker oljeselskapene tilpasningsmuligheter til normprissystemet der de måtte finnes. Systemet er såpass omfattende at myndighetene vil måtte forvente å bli stilt overfor nye problemstillinger på en kontinuerlig basis. Man kan tenke seg at behovet for normprissystemet har vekslet over årenes løp. Med økt integrasjon på sokkelen, særlig etter at fusjonen mellom Hydro og Statoil, vil man måtte gå ut fra at andelen interne transaksjoner, som Fløystad nevner, blir større. Dette vil, sett fra skattemyndighetenes side øke behovet for et effektivt og tilpasningsdyktig normprissystem for å ivareta skattegrunnlaget.

#### 6.4.2 Et upopulært system?

I forbindelse med innføringen av petroleumsskatteloven gjorde oljeselskapene "sterke innvendinger også mot innføringen normprissystemet både med henhold til den administrative prisfastsettelsesprosedyren, overprøvelsesmulighetene og selve det materielle innholdet i normprisen." <sup>103</sup> En del av disse innvendingene har vi gjengitt over. Så sent som i 2008 uttalte ConocoPhillips at "normprisregelverket er detaljert, rigid og urettferdig" i forbindelse med selskapet saksøkte staten i "valutavalg-saken".

Stilt overfor alternativet til normprissystemet, som etter alt å dømme hadde vært en skjønnsmessig ligning ved årets slutt, må man imidlertid gå ut fra at selskapene ville foretrekke dagens ordning.

---

103 Schøyen, Per : Om normprissystemet (Marius nr. 73), 1982



En akilleshæl for systemet later til å være selskapenes mulighet til å overprøve normprisvedtak, og i det hele prøve sine saker for klagenemnd og domstoler. Som økonomistudenter mener vi det er lite hensynsmessig for oss å vurdere selskapenes juridiske klageadgang. Vi kan holde oss til å anbefale at dette er noe som bør fokuseres på ved fremtidige gjennomganger av systemet. Et reelt eller opplevd begrenset rettsvern vil i verste fall kunne ha effekt på Nordsjøen som attraktiv investeringsmulighet for oljeselskaper.

#### 6.4.3 Et lukket system

I dag finnes det, slik vi ser det, ingen gode, detaljerte offentlige informasjonskilder relatert til normprissystemet, enn si for petroleumsskattesystemet sett under ett. Vi mener derfor at departementene bør arbeide for en bedret offentliggjøring av systemet som helhet. Stoltenberg II-regjeringen har ytret et ønske om å bidra til den internasjonale utviklingen i retning av økt åpenhet om pengestrømmene fra utvinningsselskapene. Norge deltar derfor i Extractive Industries Transparency Initiative (EITI). EITI er et internasjonalt initiativ som tar sikte på å fremme åpenhet om inntektsstrømmen fra selskap til vertsland i utvinningsbransjene. EITI er kanskje først og fremst designet for å gjøre myndigheter ansvarlige overfor sine borgere gjennom publisering av faktiske petroleumsinntekter – blant annet for å unngå korrupsjon.

I forbindelse med at Norge ble med i EITI, meldte den norske regjering at:  
*"Åpenhet om de skattebetalingene den norske stat mottar fra selskaper på norsk sokkel er et grunnleggende element i norsk petroleumsforvaltning. I tråd med de prinsipper Norge søker å fremme gjennom deltakelse i EITI,*

*styrker regjeringen og oljesektoren nå tilgjengeligheten av denne informasjonen.”<sup>104</sup>*

I forlengelsen av hva regjeringen her melder, mener vi at myndighetene kan og bør strekke seg betraktelig lenger for å gjøre informasjon og effekter av de ulike elementene i petroleumsbeskatningen, herunder også normprissystemet, allment tilgjengelig. Vi går ut fra at transparens rundt selskapenes innbetalte petroleumsskat må følges av transparens rundt hvordan skattene har *fremkommet*. I den forbindelse mener vi at publikasjoner og informasjon om normprissystemet for å fastsette selskapenes bruttoinntekter bør fremheves.

#### 6.4.4 Systemevaluering

Normprissystemet har etter vår vurdering i det store og hele ikke vært oppe til debatt siden innføringen i 1975/76. Det har heller ikke vært gjort undersøkelser eller blitt publisert statistikk for hvordan normprissystemet faktisk har virket. Så sent som i 2000 vurderte man skattlegging av petroleum i NOU 2000:18, men valgte å se bort fra å evaluere normprissystemet. Man nevnte i denne utredningen følgende:

*”Opp gjennom årene er det blitt stilt spørsmål ved enkelte utslag av normprissystemet. Utvalget har ikke hatt tid til å vurdere eventuelle uheldige effekter, og om det er behov for å justere ordningen på enkelte punkter. Alt i alt må det antas at systemet medfører store administrative*

---

<sup>104</sup><http://www.regjeringen.no/nb/dep/ud/aktuelt/nyheter/2006/transparens.html?id=468578>

*fordeler i forhold til å kontrollere prisen ved hvert enkelt salg, og at ordningen med administrativt fastsatte normpriser bør videreføres”<sup>105</sup>*

I tråd med hva vi har skissert av kritikk og konsekvenser av normprissystemet, mener vi det er beklagelig at systemet ikke har vært oppe til evaluering og at effektene av systemet ikke er målt. Som vi nevnte innledningsvis er systemet en sjeldenhet i nasjonal og internasjonal beskatning. Det burde derfor være i myndighetenes interesse å vise at systemet skaper de tilsiktede effekter, og spesielt vise at systemet på lang sikt er et nullsumspill i forhold til at selskapene potensielt kan oppnå skattefri inntekt.

Prinsipielt kan man også mene at systemer som dette burde være underlagt hyppig evaluering og analyse. Dette på grunn av systemets omfang og de verdier systemet er innført for å fastsette, men også på grunn av raskt skiftende markeds- og rammevilkår i oljesektoren. Slik vi vurderer det, bør systemet underlegges løpende evaluering og analyse, og effektene av systemet bør offentliggjøres.

---

105 NOU 2000:18 6.7.3.1, s. 160.

## 7 Forslag til videre forskning

### 7.1 Historiske effekter av normprissystemet

En avgjørende faktor for vårt valg av endelig problemstilling til denne oppgaven var at det ikke var publisert omfattende undersøkelser eller oppgaver i senere tid går inn i dybden på dette spesielle systemet. Etter hvert som vi satte oss inn i systemet fant vi ut at det, så vidt vi kjenner til, aldri er blitt foretatt en gjennomgående vurdering av om normprissystemet *systematisk* virker i favør av myndighetene eller selskapene. Vi ønsket derfor i vår oppgave å gjøre en analyse av hvordan de historiske normpriser har virket, og om systemet er (og har vært) nøytralt i den forstand at skattefrie inntekter og skatt på ikke-reell inntekt oppveies av hverandre over tid.

Ettersom alt nødvendig datagrunnlag til en slik analyse blir innrapportert på normprisskjema som vedlegg til selvangivelsen for selskaper som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5, skrev vi en søknad<sup>106</sup> til Olje- og Energidepartementet om å få tilgang til relevante data. Vedlagt til søknaden la vi anbefaling fra professor Røgnvaldur Hannesson. Søknaden ble imidlertid avvist fra departementet<sup>107</sup>, til tross for at vi sa oss villige til å både gjøre tallmaterialet selskapsanonymt ved å kun presentere aggregerte størrelser i oppgaven og en eventuell båndlegging av oppgaven for en periode. På grunn av tidsbegrensninger og saksbehandlingstid har vi derfor ikke hatt mulighet til å følge opp avslaget

---

106 Se vedlegg 1: "Søknad Olje- og energidepartementet"

107 Se vedlegg 2: "Svar fra Olje- og energidepartementet"

på søknaden og fått klarhet i hva som kreves for å få tilgang og innsyn i relevant datamateriale.

## 7.2 Instrumentell versus skjønnsmessig normprisfastsettelse

Britiske og norske prismyndigheter utarbeider normpriser for til dels samme felt. Storbritannia publiserer for eksempel normpriser for Statfjord, Ekofisk og Brent Blend. En annen mulig undersøkelse er derfor å sammenligne den instrumentelt fastsatte britiske prisen for disse oljene, med den skjønnsmessige prisen fastsatt av Petroleumsprisrådet, for å peke på skjønnselementene fra norsk prismyndighets side. En utfordring med denne undersøkelsen er å skaffe sammenlignbare data, spesielt på grunn av den nylige endringen av normprissystemet i Storbritannia.

## 7.3 Opprettelse av forskningsutvalg

Med bakgrunn i vår erfaring med å hente inn data, foreslår vi at det på NHH opprettes av forskningsutvalg med hensyn på masterstudenter. Stilt overfor forskningsproblemer som innbefatter bruk av data som ikke er offentlig tilgjengelig, mener vi det vil være en styrke for NHH å ha et fast utvalg som kan støtte opp rundt masterstudenters arbeid med innhenting av data.

Masterstudenter kan ikke fremvise til verken renommé eller en forskers yrkesetikk, og det å ha forskningsinstitusjon av det kaliber som Norges Handelshøyskole er i ryggen, vil kunne være en klar forbedring av studentenes mulighet til å innhente data. Vi ser for oss at et slikt forskningsutvalg i første rekke skal gi rådgivning til forbedringer av forskningsdesign og om mulig være den offisielle innhenter av data.

## Referanseliste

### Litteratur:

Asche, Gjøølberg og Völker (2001): *SNF Report no. 31 - Price Relations in the Petroleum Market: An analysis of Crude Oil and Refined Product Prices*

(<http://bora.nhh.no/handle/2330/510>)

Bjerke, Joachim M. (1997): *Internprissetting*, Tano Aschehoug, Otta.

Brudvik, Arthur J. (2007): *Skatterett for næringsdrivende*, Cappelen, Oslo

Hanneson, Rögnvaldur (1998): *Petroleum Economics: Issues and Strategies of Oil and Natural Gas Production*, Quorum Books, Westport, Connecticut.

Hanneson, Rögnvaldur (2006): *SAM 460 - Petroleum Economics*, forelesningsplansjer, Bergen, høsten 2006

Hansen, Terje og Bjørn Svendsen (1996): *Økonomisk styring av foretak*, Cappelen Akademisk, Oslo

Horngren, Charles T. et al. (2000): *Cost accounting: A managerial emphasis*, 10th edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

Innst.O.nr. 77 (1993-1994): *Innstilling fra finanskomiteen om innføring av korreksjonsskatt for aksjeselskaper m.v. (Endringer i selskapsskatteloven)*, Finanskomiteen

Johannessen, Asbjørn et al. (2006): *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*, Abstrakt forlag, Oslo

Neighbour, John (2002): *Transfer Pricing: Keeping it at arm's length*, The OECD Observer.

NOU 2000: 18: *Skattlegging av petroleumsvirksomhet*, Finansdepartementet

NOU 2003: 23: *Evaluering av regnskapsloven*, Finansdepartementet

Olje- og energidepartementet / Oljedirektoratet (2007): *Fakta – Norsk petroleumsverksemd 2007*, Oslo.

Oslo Tingrett (2008): Dom "Gyldighet ved ligning", saksnr. 06-071564TVI-OTIR/05, Oslo 29.02.2008

Ot.prp. nr. 26 (1974-1975): *Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster, inkl opprettelse av normprissystemet*, Finans- og tolldepartementet

Ot.prp. nr. 37 (1979-1980): *Om lov om endring i lov av 13. juni 1975 nr. 35, om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv*, Finans- og tolldepartementet.

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

Ot.prp. nr. 1 (2005-2006): *Skatte- og avgiftsopplegget 2006 - lovendringer*,  
Finansdepartementet

Ot. prp nr. 62 (2006-2007): *Om lov om endring i skattelovgivningen  
(internprising)*, Finansdepartementet

Schøyen, Per (1982): *Om normprissystemet*, Marius nr. 73, Sjørettsfondet,  
Oslo

Stenseth, Geir og Are Stenvik (1989): *Oljeterminhandel*, Marius nr. 169,  
Sjørettsfondet, Oslo

St.meld. nr. 29 (1998-1999): *Om energipolitikken*, Olje- og  
bergidepartementet

Sunnevåg, Kjell (1994): *Vridningseffekter i norsk petroleumsbeskatning*,  
SNF-rapport nr. 7/1994, Bergen

Syversen, Jan (1987): *Bruttoinntekter og normpriser ved beskatningen av  
utvinningsvirksomhet*, Marius nr. 35, Sjørettsfondet, Oslo

Syversen, Jan (1991): *Skatt på petroleumsutvinning*, Sjørettsfondet, Oslo

Zimmer, Frederik / Bahr (2006): *Bedrift, selskap og skatt*,  
Universitetsforlaget, Oslo

Zimmer, Frederik (2003): *Internasjonal inntektsskatterett*,  
Universitetsforlaget, Oslo



**Lover og forskrifter:**

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.,  
(petroleumskatteloven)

Lov om petroleumsvirksomhet.

Forskrift om fastsetting av normpriser (1976.06.25 nr. 005)  
(normprisfastsettelsesforskriften)

Forskrift om bruk av normpriser ved ligningsbehandlingen (1976.12.17 nr.  
0007)

**Internettider** (gyldig URL pr. 15.06.2008):

Aftenbladet: [www.aftenbladet.no](http://www.aftenbladet.no)

- <http://aftenbladet.no/energi/olje/article629599.ece>

BP Norge AS: [www.bp.no](http://www.bp.no)

- [http://www.bp.com/liveassets/bp\\_internet/norway/norway\\_norwegian/STAGING/local\\_assets/downloads\\_pdfs/a/annual\\_accounts\\_2006\\_no.xls](http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/norway/norway_norwegian/STAGING/local_assets/downloads_pdfs/a/annual_accounts_2006_no.xls)
- [http://www.bp.com/liveassets/bp\\_internet/norway/norway\\_norwegian/STAGING/local\\_assets/downloads\\_pdfs/a/annual\\_accounts\\_2007\\_no.pdf](http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/norway/norway_norwegian/STAGING/local_assets/downloads_pdfs/a/annual_accounts_2007_no.pdf)

Finansdepartementet: [www.finans.dep.no](http://www.finans.dep.no)

- [http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/lover\\_regler/forskrifter/2007/Forskrift-7-desember-2007-om-dokumentasj.html?id=493545&epslanguage=NO](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/lover_regler/forskrifter/2007/Forskrift-7-desember-2007-om-dokumentasj.html?id=493545&epslanguage=NO)
- <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/otprp/20012002/Otprp-nr-34-2001-2002-/3.html?id=124583>

HM Revenue and Customs (UK): [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)

- <http://www.hmrc.gov.uk/si/2006-3313.pdf>
- <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otmanual/ot05005.htm>
- <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otmanual/OT19235.htm>
- <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/otmanual/index.htm>

Norsk Forening for Oljeregnskap og skatt: [www.ors.no](http://www.ors.no)

samtligte publikasjoner under:

- [www.ors.no/foredragsbibliotek.asp](http://www.ors.no/foredragsbibliotek.asp)
- [www.ors.no/publikasjoner.htm](http://www.ors.no/publikasjoner.htm)

Olje- og energidepartementet: [www.odin.dep.no/oed](http://www.odin.dep.no/oed)

- [http://www.regjeringen.no/upload/kilde/oed/bro/2002/0004/ddd/pdfv/152132-fakta\\_09.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/kilde/oed/bro/2002/0004/ddd/pdfv/152132-fakta_09.pdf)

Skatteetaten: [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)

- <http://www.skatteetaten.no/Templates/ArtikkelUtskrift.aspx?id=60777&epslanguage=NO&printmode=true>
- [http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding\\_2006%5B1%5D.pdf](http://www.skatteetaten.no/upload/Pressemelding_2006%5B1%5D.pdf)

Skatteministeriet (Danmark): [www.skm.dk](http://www.skm.dk)

- <http://www.skm.dk/foreign/english/hydrocarbontaxactfrom2003/>

Statistisk sentralbyrå: [www.ssb.no](http://www.ssb.no)

- [http://www.ssb.no/english/subjects/10/06/20/ogintma\\_en/tab-2007-07-04-11-en.html](http://www.ssb.no/english/subjects/10/06/20/ogintma_en/tab-2007-07-04-11-en.html)

StatoilHydro ASA: [www.statoilhydro.no](http://www.statoilhydro.no)

- <https://www.statoil.com/inf/SVG02304.nsf/UNID/0391D85E78CC6123C1256FC8002DAB14?OpenDocument&app=2004review>

U.S. Department of Energy, Energy Information Administration (EIA):

[www.eia.com](http://www.eia.com):

- [http://tonto.eia.doe.gov/dnav/pet/pet\\_pri\\_spt\\_s1\\_d.htm](http://tonto.eia.doe.gov/dnav/pet/pet_pri_spt_s1_d.htm)

Utenriksdepartementet: [www.utenriksdepartementet.no](http://www.utenriksdepartementet.no)

- <http://www.regjeringen.no/nb/dep/ud/aktuelt/nyheter/2006/transparens.html?id=468578>

Verdens Gang (VG): [www.vg.no](http://www.vg.no)

- <http://www.vg.no/nyheter/innenriks/artikkel.php?artid=189954>

### **E-post og telefonkontakter:**

Trond Sørli, Petoro AS

Hege French, StatoilHydro ASA

Kjetil Andreas Osen, Olje- og energidepartementet

Jan Ove Nesvik, E.ON Ruhrgas Norge AS

**Vedlegg 1: Søknad Olje- og energidepartementet****SØKNAD OM DATA TIL MASTEROPPGAVE**

I forbindelse med vår masteroppgave ved Norges Handelshøyskole der vi skriver om det norske normprissystemet ønsker vi med dette å forespørre departementet om data til å gjøre en empirisk undersøkelse.

Bakgrunnen for vår undersøkelse er at det ved administrativt fastsatte normpriser vil kunne oppstå forskjell mellom selskapenes reelle inntekter og de inntekter som de skattemessig blir lignet for. Dermed kan selskapene enten komme i en situasjon der noe av inntekten blir skattefri, eventuelt kan man bli skattlagt for en inntekt man ikke har hatt. I litteraturen vedrørende normprissystemet har det, så vidt vi kan se, ikke til nå vært gjort en undersøkelse som viser hvordan selskapenes reelle oljeinntekter korresponderer med normprisinntekten i et langsiktig perspektiv. Formålet med undersøkelsen vil være å se hvordan normprissystemet faktisk virker i praksis.

Til å utføre en slik undersøkelse mener vi det er tilstrekkelig å få tilgang til aggregerte månedstall for selskapenes totale, reelle salgsinntekt for olje og den tilhørende aggregerte normprisinntekt. Månedstall er naturlige å bruke både fordi normprisen settes etterskuddsvis pr. måned samt at man alltid kan forvente mindre positive eller negative differanser på årsbasis. Vi håper å kunne få tilgang til data fra en så lang tidsperiode som mulig, både for empirisk robusthet og for å se på hvordan råvaremarkedet for olje eventuelt spiller inn på systemet.

Vi vil utforme undersøkelsen slik at anonymitet for det enkelte selskap ivaretas. Undersøkelsen vil i vår oppgave presenteres uten nominelle tall,

men kun med å se på korrelasjonen mellom reell inntekt og normprisinntekt. Vi antar at disse data i utgangspunktet er tilgjengelig for forskning. Dersom dere likevel har reservasjoner er vi villige til å båndlegge masteroppgaven i en periode hvis dere anser dette som nødvendig. Vi har undersøkt dette med NHH, og det er fullt mulig å få dette til. Vi ber dere i så fall indikere hvor lang tid det er snakk om. På grunn av tidsbegrensninger for vårt arbeid med oppgaven, håper vi dere kan behandle denne søknaden så fort som mulig.

Med vennlig hilsen

Tommy Eriksen og Christian Haugsnes

**Vedlegg 2: Svar fra Olje- og energidepartementet**

DET KONGELIGE  
OLJE- OG ENERGIDEPARTEMENT

Tommy Eriksen  
Breimyra 54  
5134 Flaktveit

Deres ref

Vår ref  
07/02298-2

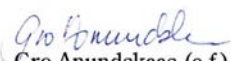
Dato  
12.12.2007

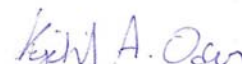
**Søknad om tilgang til data for masteroppgave vedr normprissystemer**

Det vises til Tommy Eriksen og Christian Haugsnes søknad 5.november om tilgang til data for å foreta en empirisk undersøkelse av normprissystemet.

Salgsrapportene som sendes fra selskapene til departementet inneholder i utgangspunktet konfidensiell informasjon som ikke kan offentliggjøres, jf offentlighetsloven § 5 a jf forvaltningsloven § 13. 1 nr 2. I søknaden bes det om tilgang til aggregerte månedstall for selskapenes totale, reelle salgssinntekt og den tilhørende normprisinntekt. Departementet har ikke data tilgjengelig i en form som ivaretar hensynet til konfidensialitet og kan ikke imøtekomme søknaden.

Med hilsen

  
Gro Anundskaas (e.f.)  
Underdirektør

  
Kjetil Andreas Osen  
Rådgiver

Postadresse

Kontoradresse

Telefon  
22 24 90 90  
Org no.  
977 161 630

Telefaks

Saksbehandler

<http://www.oed.dep.no/>