

## Fordeling av finansposter etter petroleumsskatteloven § 3d - Beregning av gjennomsnittlig rentebærende gjeld



Utvinningssekskapenes nettofinanskostnader fordeles mellom sokkel- og landregimet ved at sokkelfradraget fastsettes direkte, og alle resterende finansposter føres mot landregimet.

Etter petroleumsskatteloven § 3d fastsettes sokkelfradraget etter formelen:

$$\text{Netto finanskostnader} * 0,5 * \text{Skattemessige verdier pr 31.12} \\ \text{Gjennomsnittlig rentebærende gjeld}$$

Formelen får reelt sett bare betydning ved beregning av (fremtidig) særskatt.

På grunn av betydelige endringer i valutakurser i løpet av 2008, vil måten "gjennomsnittlig rentebærende gjeld" fastsettes kunne ha til dels betydelig innvirkning på skattekostnaden for enkelte selskaper. Vi vil vise dette i noen stiliserte eksempler nedenfor.

### Netto finanskostnader

Netto finanskostnader = rentekostnader + valutatap – valutagevinst på rentebærende gjeld.

Netto finanskostnader som medtas i formelen må være oppstått på rentebærende gjeld. Dette kan også være kostnader som selskapet selv ikke kaller renter, men som er pådratt overfor långiver (f.eks. etableringskostnader på lån, kostnader til tinglysing og takstmann).

### Skattemessige verdier pr 31.12

Det er oppramset i § 3 d, 3. ledd hvilke formuesobjekter som skal medtas. Forutsetningsvis skal oppramsingen dekke de aller fleste formuesobjekter av større verdi som inngår i utvinningsvirksomheten.

Det er skattemessig (faktisk) nedskrevet verdi pr. 31.12 i inntektsåret som skal benyttes. Formuesobjektene må ha tilknytning til utvinningsvirksomheten pr. 31.12, dvs. at de må være tatt i bruk innen årsskiftet, og kan ikke være solgt eller tatt ut av utvinningsvirksomheten før årsskiftet.

### Gjennomsnittlig rentebærende gjeld

Beregningen av gjennomsnittlig rentebærende gjeld skal sendes inn sammen med selvangivelsen. Hvordan denne skal beregnes står nærmere beskrevet i petroleumsskatteforskriften § 18. Her følger en kort oppsummering/oversikt:

Det er krav om en direkte sammenheng mellom gjelden og de påløpte finanskostnadene. Også gjeld som ikke er tilknyttet sokkelvirksomheten skal tas med.

I utgangspunktet skal alle forpliktelser som har vært rentebærende medtas. Vær imidlertid oppmerksom på at forskriften eksplisitt unntar leverandørgjeld, kontantbalanse mellom operatør og andre rettighetshavere, skyldig vederlag ved overdragelse av utvinningstillatelser samt eventuelle misligholdte krav (hvor det påløper morarenter).

Dersom selskapet bare har gjeld i NOK skal man bare finne et gjennomsnitt. For en kassakreditt med mange bevegelser må man derfor legge man sammen saldo for alle dager og dele på 365.

For en konto med både innskudd og uttak gjør man det samme, men setter saldo til 0 alle dager der saldoen er positiv.

For selskaper som har lån i ulike valuta, eller f.eks. en kassakreditt med mulighet til å trekke i både NOK, EUR, USD og GBP, må gjennomsnittlig rentebærende gjeld beregnes for hver valuta for hver konto/lån. Etter at man har beregnet et årsgjennomsnitt for hver valuta, skal disse regnes om til NOK.

Det fremgår av petroleumsskatteforskriften § 18 at kursen som skal benyttes skal være "en kurs som fastsettes til et veid gjennomsnitt av valutakursene som er benyttet ved omregning til norske kroner av årets rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden". Det fremgår av *forarbeidene* til forskriften at dette skal gjøres ved at valutakursen på de ulike tidspunktene det er rente- eller valutaeffekter (typisk ved bevegelser på kontoen) multipliseres med rente- og valutaeffektene på dette tidspunktet og divideres med de samlede rente- og valutaeffektene for året.

Dette kan illustreres med følgende stiliserte eksempel:

	01.jan	30.jun	01.jul	31.des	Samlet
Gjeld i USD	100	100	50	50	
Nedbetaling		-50			
Gj.snittlig gjeld i USD (0,5*100 + 0,5*50)					75
Valutakurs ved omregning til NOK	5,4	5,5		7	
Rentekostnader 5 % NOK (betales hvert halvår)		13,75		8,75	22,5
Realisert og urealisert valutatap(+)/gevinst(-) NOK		5		80	85
Sum finanskostnader		18,75		88,75	107,5
<i>Veid gjennomsnittlig valutakurs: <math>5,5*(18,75/107,5) + 7*(88,75/107,5) = 6,7383 \approx 6,7</math></i>					
<i>Gjennomsnittlig gjeld i NOK= Gjennomsnittlig gjeld USD * veid valutakurs = <math>75*6,7 = 502,5</math></i>					

Denne "formelen" er basert på et annet eksempel i *forarbeidene* til forskriften som hevdes å vise hvordan

beregningen skal gjøres.)

Denne "formelen" fører imidlertid ofte til resultater som gir underlige valutakurser og derved enda underligere "gjennomsnittlig rentebærende gjeld".

Dette kan illustreres ved å endre eksempelet ovenfor ved å benytte faktiske valutakurser i 2008:

Eksempel med finansinntekt

	01.jan	30.jun	01.jul	31.des	Samlet
Gjeld i USD	100	100	50	50	
Nedbetaling		-50			
Gj.snittlig gjeld i USD $(0,5*100 + 0,5*50)$					75
Valutakurs ved omregning til NOK	5,4	5,1		7	
Rentekostnader 5 % NOK (betales hvert halvår)		12,75		8,75	21,5
Realisert og urealisert valutatap(+)/gevinst(-) NOK		-15		80	65
Sum finanskostnader		-2,25		88,75	86,5
<i>Veid gjennomsnittlig valutakurs: <math>5,1*(-2,25/86,5) + 7 * (88,75/86,5) = ?</math></i>					

Formelen vil her gi en valutakurs på >7, noe som ligger utenfor intervallet av valutakurser som faktisk har vært benyttet i løpet av året. Et slikt resultat er verken i tråd med petroleumsskatteloven eller forskriften.

Hvordan man skal beregne en veid valutakurs i disse tilfellene sier forskriften eller forarbeidene ingenting om, det finnes derfor ikke noe fasitsvar på hvordan dette skal løses.

En måte å beregne dette på, som ble akseptert ved ligningen 2007 – og som tør være "safe" - er å bruke absolutte verdier. Dette vil gi en veid kurs som ligger innenfor intervallet:

*Finansinntekt på 2,25 settes som finanskostnad.*

*Totale finanskostnader blir da  $2,25+88,75=91$*

(Vi understreker at "netto finanskostnader" uansett vil være 86,5)

Regnestykket blir da:

*Veid gjennomsnittlig valutakurs:  $5,1*(2,25/91) + 7*(88,75/91)=6,953 \approx 6,9$*

*Gjennomsnittlig gjeld i NOK=  $75*6,9 = \underline{517,5}$*

Også andre løsninger å beregne dette på kan sannsynligvis aksepteres dersom:

- Metoden kan forsvares i forhold til forskriftens ordlyd ("en kurs som fastsettes til et veid gjennomsnitt av valutakursene som er benyttet ved omregning til norske kroner av årets rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden"), og

- Resultatet er innenfor intervallet av faktisk benyttede valutakurser.

En annen måte å beregne gjennomsnittlig rentebærende gjeld på i eksemplet over, og som etter vår oppfatning i alle fall ikke er i strid med ordlyden i forskriften, er følgende:

*Veid gjennomsnitt av valutakurser:  $(5,1 * 100/2 + 7 * 50/2) / 75 = 5,73$*

*Gjennomsnittlig gjeld i NOK:  $75 * 5,73 = \underline{429,75}$*

Valutakursene som her er benyttet er de "som er benyttet ved omregning til norske kroner av årets rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden".

(Vi understreker at "netto finanskostnader" uansett vil være 86,5.)

Den reelle forskjellen i forhold til det som er lagt til grunn i forarbeidene til forskriften er at rente- og valutaeffektene (inntekts- og kostnadselementene) ikke er hensyntatt.

Som det fremgår vil den "alternative" metoden som vist ovenfor gi et resultat som er (langt) gunstigere enn å benytte absolutte tall i Finansdepartementets "formel" (fordi nevneren i brøken som benyttes ved utregning av sokkelfradraget blir lavere).

Det er en risiko for at Oljeskattekontoret ikke vil akseptere metoden, dvs. at Oljeskattekontoret vil hevde at ved beregningen av "gjennomsnittlig rentebærende gjeld" skal kostnadselementet hensyntas.

Dersom det ikke har vært bevegelser på kontoen i løpet av året (f.eks. et lån som er rentebærende men der ingenting er betalt) legges kursen pr. 31.12 til grunn ved omregning av lånet til NOK.

Beregningene ovenfor må gjøres for alle valutaer på alle konti/lån.

Etter at all gjeld er regnet om til NOK legges beløpene sammen, og dette er da gjennomsnittlig rentebærende gjeld.

Ta gjerne kontakt om du har spørsmål / kommentarer til det ovenstående:

**Finn Eide**

Partner/ Advokat

E-post: [feide@deloitte.no](mailto:feide@deloitte.no)

Tel.: 51 81 56 40

**Petter Grüner**

Partner/Advokat

E-post: [pgruner@deloitte.no](mailto:pgruner@deloitte.no)

Tlf: 23 27 96 05

**Merethe Bryn**

Advokatfullmektig

E-post: [mebryn@deloitte.no](mailto:mebryn@deloitte.no)

Tel.: 23 27 96 90

---

[Home](#) | [Security](#) | [Legal](#) | [Privacy](#)

Karenslyst allé 20  
Pb 347 Skøyen  
0213 Oslo  
Norge

© 2009 Deloitte Advokatfirma DA

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/no/omoss](http://www.deloitte.com/no/omoss) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

 **Deloitte RSS feeds**