

# Artikel

153

## Fradragsret for udgifter ved kulbrintebeskatningens ring-fence og tab på finansielle kontrakter - refleksioner efter TfS 2014, 141

Af Jakob Bundgaard, ph.d., CORIT Advisory P/S, adjungeret professor, Aarhus Universitet

**I lyset af en nylig landsskatteretskendelse behandles i artiklen spørgsmålet om behandlingen af udgifter og kurstab på finansielle kontrakter inden for kulbrintebeskatningsloven. Den rejses en væsentlig kritik af SKATs juridiske vurderinger i den omhandlede landsskatteretssag.**

### 1. Indledning

Indenfor ganske kort tid har vi fået to afgørelser, som afklarer principielle spørgsmål forbundet med kulbrinteskatteloven. Først afsagde Østre Landsret dommen i TfS 2013, 314 (anket),<sup>1)</sup> hvor der blev taget stilling til den kulbrinteskatteretlige behandling af kursgevinster og renteindtægter, og senest har Landsskatteretten i TfS 2014, 141 taget stilling til den kulbrinteskatteretlige behandling af tab på derivater. Det er i sig selv interessant, at der indenfor så kort tid fremkommer to fortolkningsbidrag på et område, som ikke normalt tager del i skatterettens sædvanlige omskiftelighed.

I det følgende analyseres kendelsen i TfS 2014, 141 samt de mulige konsekvenser af dennes udfald. Forud herfor behandles dog de generelle regler for behandlingen af omkostninger i henhold til kulbrinteskatteloven, og der reflekteres over kendelsens bidrag til området.

### 2. Kulbrintesystemet i hovedtræk

Den danske kulbrinteskattelov (herefter KULBR) lever et relativt upåagtet liv i juridisk henseende. Dette står i skærende kontrast til den samfundsmæssige interesse, loven har, og til den stedse politiske bevågenhed, området undergives. Som bekendt har loven for nyligt været genstand for et såkaldt "serviceeftersyn", der har mundet ud i en ændring af vilkårene for de gamle koncessioner,

som er specifikt underlagt reglerne i lovens kapitel 3. Derimod berøres vilkårene ikke for nye koncessioner samt eneretsbevillingen.

Loven indeholder et såkaldt ring-fence-system, hvorefter visse særligt opregnede indkomster undergives den særlige høje kulbrinteskate på 70 pct. (generelt gældende indtil 2003 og herefter alene for gamle koncessioner) og 52 pct. fra 2003 (for nye koncessioner efter eneretsbevillingen samt efter 2014 tillige for de øvrige koncessioner), mens anden indkomst undergives almindelig indkomstskat. Selskabsskat fradrages ved opgørelsen af kulbrinteskatten, hvilket fører til en effektiv beskatning på kulbrinteaktiviteter på hhv. ca. 64 pct. og 77,5 pct., ved en selskabsskat på 25 pct. (som i øvrigt også fremadrettet udgør selskabsskattesatsen for kulbrintebeskattede virksomheder, uanset den generelle nedsættelse af satsen til 22,3 pct.). Det er kendetegnende for dette system, at der sker en adskillelse af indtægter fra kulbrintevirksomhed og anden indkomst. Selskabsskatten beregnes efter de almindelige regler med de særlige ændringer, der direkte fremgår. De væsentligste afvigelser er, at underskud fra anden indkomst ikke kan modregnes i indkomst ved kulbrinteindvinding og omvendt, at der findes et forøget afskrivningsgrundlag (uplift) samt mulighed for fradrag for efterforskningsudgifter.

### 3. Generelt om fradragsberettigede omkostninger efter kulbrinteskatteloven

Fastlæggelsen af de omkostninger, som kan fradrages i kulbrinteindkomsten, sker med udgangspunkt i KULBR § 4, stk. 4. Det følger heraf, at:

“Den særskilte indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler med de ændringer, der følger af bestemmelserne i §§ 5-11. For foreninger m.v., der er omfattet af selskabsskatteovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, opgøres den særskilte indkomst efter de for indregistrerede aktieselskaber, jf. selskabsskatteovens § 1, stk. 1, nr. 1, gældende regler med de ændringer, der følger af bestemmelserne i §§ 5-11. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan kun fratrækkes udgifter i det omfang, de vedrører indtægter som nævnt i stk. 1 og 2. Der indrømmes ikke fradrag for salgspromotioner, rabatter eller lignende ved overdragelse af kulbrinter mellem foretagender, der må anses for indbyrdes afhængige.”

Bestemmelsen fastslår for det første, at kulbrinteindkomsten skal opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Dernæst indeholder bestemmelsen et tilknytningskrav, hvorefter der alene er fradrag for udgifter, som vedrører kulbrinteskattepligtige indtægter, som nævnt i KULBR § 4, stk. 1 og 2.

Hertil kommer, at samtlige de udgifter, der afholdes med henblik på at iværksætte kulbrinteindvinding, kan fradrages ved opgørelsen af indkomsten inden for ringfence, hvis udgiften ikke er omfattet af KULBR §§ 7 og 8, jf. KULBR § 10.<sup>2)</sup> Hermed gives hjemmel til at fradrage udgifter i efterforskningsfasen, som ikke kan betragtes som efterforskningsudgifter eller henføres til anskaffelsessummen for afskrivningsberettigede udgifter, men som - hvis der var tale om en virksomhed i drift - ville kunne anses som fradragsberettigede driftsomkostninger.<sup>3)</sup> Eksempler på sådanne udgifter er administrationsudgifter til installation og projektering af anlæg. Derimod er det anført i forarbejderne, at renteudgifter, som afholdes inden indvindingen påbegyndes, skal fradrages i overensstemmelse med de almindelige regler i det år, hvor de er afholdt.<sup>4)</sup> Bestemmelsen omfatter endvidere udgifter, der afholdes i udbygningsfasen med henblik på tilrettelæggelse af indvindingen, og som ikke kan henføres til senere afskrivning på bestemte aktiver. Hertil kommer, at der også er skabt særlig hjemmel i KULBR § 10 A til at tillade fradrag for beløb, som den skattepligtige afholder til fjernelse af anlæg også efter indvindingsvirksomhed er ophørt.

### **Frdrag efter skattelovgivningens almindelige regler?**

Det fremgår direkte af KULBR § 4, stk. 4, at den særskilte indkomst opgøres efter skattelovgivningens almindelige regler. Heri ligger også en henvisning til driftsomkostningsbegrebet, jf. SL § 6a. Som driftsomkostninger anses bl.a. produktionsafgift (royalty). Som

det fremgår, er det en betingelse, at der kan indrømmes fradrag efter skattelovgivningens almindelige regler. Det må hævdes, at dette udsagn indbefatter enhver fradragshjemmel, uanset om denne følger af en generel regel, så som driftsomkostningsbegrebet, eller af særregler vedrørende gaver, forskning og udvikling, kurstab el.lign. Forarbejderne til kulbrinteskatteloven synes ikke at indeholde relevante fortolkningsbidrag vedrørende forståelsen af denne betingelse.

### **Tilknytningskravet i KULBR § 4, stk. 4**

For så vidt angår udgifter, er det direkte anført i KULBR § 4, stk. 4, at den skattepligtige kun har fradrag i det omfang, de vedrører indtægter som nævnt i stk. 1 og 2. Dette nødvendiggør en opdeling af udgifter, der ikke umiddelbart kan henføres til enten indvindingsvirksomhed eller anden virksomhed.<sup>5)</sup> Netop denne afgrænsning kan give anledning til vanskeligheder.

Af disse bestemmelser er omfattet indtægter, som falder indenfor følgende kategorier:

- Førstegangssalg af indvundne kulbrinter.
- Indtægt fastsat som en andel af de indvundne kulbrinter eller værdien heraf.
- Afståelse af bevilling, tilladelse eller rettighed til forundersøgelse, efterforskning eller indvinding af kulbrinter.
- Genvundne afskrivninger ved virksomhedsophør.
- Genvundne afskrivninger på bygninger.
- Finansielle indtægter med direkte tilknytning til kulbrintevirksomheden.
- Udtagne kulbrinter til forarbejdning eller eget brug.

Denne betingelse omtales som tilknytningskravet. Kravet nødvendiggør en opdeling af udgifter, der ikke umiddelbart kan henføres til enten indvindingsvirksomhed eller anden virksomhed. Muligheden for at fradrage udgifter i kulbrinteindkomsten beror således på en konkret vurdering. Netop denne afgrænsning kan i flertilfælde give anledning til vanskeligheder. Der synes således ikke i praksis eller teorien at være udviklet retningslinjer vedrørende den praktiske anvendelse af dette tilknytningskrav.

Forarbejderne udtaler følgende herom:<sup>6)</sup>

“... Som nævnt skal den skattepligtige opgøre indkomst ved kulbrinteindvinding uafhængig af anden indkomst. Som følge heraf kan der kun fratrækkes de udgifter, der knytter sig til erhvervelsen af sådanne indkomster. Dette nødvendiggør en opdeling af udgifter, der ikke umiddelbart kan henføres til enten indvindingsvirksomhed eller anden virksomhed. Renter af lån vil kun kunne fratrækkes i det omfang, lånene er medgået til finansiering af indvindingsvirksomhed...”

og videre

“... Som det fremgår i § 1, stk. 2, finder statskattelovens almindelige driftsudgiftsbegreb anvendelse...”.

Det er uklart, om dette skal forstås således, at driftsomkostninger per definition opfylder tilknytningskravet. På trods af, at forarbejderne kunne læses sådan, forekommer en sådan læsning ikke på tilstrækkelig sikker grund. Det lægges derfor i det videre til grund, at der også i tilfælde af driftsomkostninger gælder et særskilt tilknytningskrav.

KULBR § 4 kan endvidere læses i sammenhæng med lovens § 10. Det fremgår af KULBR § 10, at ved opgørelsen af ring-fence-indkomsten kan der fradrages samtlige udgifter, der afholdes med henblik på iværksættelsen af kulbrinteindvindingen, og som ikke er omfattet af KULBR §§ 7 og 8. I SKATs aldrig offentliggjorte Vejledning fra 2003, udtales der om denne bestemmelse i afsnit G under Vurderingsboringer:

*“En anden type af udgifter, der ligeledes ikke modsvarer af et bestemt påviseligt aktiv, er udviklingsarbejder med henblik på at frembringe nye eller forbedrede produktionsprocesser, transportsystem mv.*

*Udgifter som er afholdt efter indvinding er iværksat kan fradrages efter SL § 6a.”*

Det er lidt uklart, hvad der præcist ligger i dette udsagn, og retskildeverdien er under alle omstændigheder begrænset. Dog synes det at kunne læses således, at KULBR § 10 kan medføre et fradrag også for udgifter afholdt med henblik på forbedrede produktionsprocesser efter produktion er iværksat. På trods heraf, er det min vurdering, at formålet med KULBR § 10 er at sikre fradragsret for udgifter i opbygningsfasen af et felt, og at bestemmelsen ikke som sådan har noget selvstændigt anvendelsesområde, når indvinding er iværksat.

KULBR § 4, stk. 4 svarer endvidere til bestemmelsen i SEL § 9, stk. 1. Baseret på paralleliteten til SEL § 9, stk. 1 (“*kan ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kun fratække udgifter, som vedrører de indkomstkilder; hvis indtægter er skattepligtige*”) kan der formentlig hentes inspiration i afgrænsningen af foreninger omfattet af SEL § 1, stk. 1, nr. 6, som alene kan fratække udgifter vedrørende foreningens erhvervs-mæssige virksomhed.

Det er dog begrænset, hvor meget støtte der kan hentes via denne henvisning. Ved vurderingen af, hvorvidt aktiver har en sådan tilknytning til den erhvervs-mæssige aktivitet, at gevinster og tab på sådanne aktiver falder under skattepligten for foreninger omfattet af stk. 1, nr. 6, fremgår det i forarbejderne til SEL § 1, stk. 6, 2. pkt.,<sup>7)</sup> at en perifer tilknytning er tilstrækkelig. Om en tilsvarende tærskel om perifer tilknytning i tilknytningskravet i KULBR § 4, stk. 4 er gældende, er usikkert, men base-

ret på ovenstående kan der i alle tilfælde argumenteres herfor.

## 4. TfS 2014, 141

### 4.1. Faktum og parternes synspunkter

TfS 2014, 141 omhandlede et stort dansk energiselskab, der som led i sine olie- og gas- E&P-aktiviteter foretog omfattende risikoafdækning ved brug af finansielle kontrakter. Efter det oplyste var der tale om swaps, købte put-optioner og købte put-spread samt en såkaldt 3-way. I medfør af selskabets ledelsesberetning var der tale om afdækning vedrørende førstegangssalg af olie og gas. Der var alene tale om differenceafregnede kontrakter. Der var i sagen enighed om, at kontrakterne var omfattet af KGL § 29, og dermed underlagt lagerprincippet, og ikke undtaget efter KGL § 30, stk. 1, nr. 7. Disse kontrakter medførte et tab, som virksomheden for indkomståret 2007 fratrag i den skattepligtige indkomst og i kulbrinteskatteindkomsten. SKAT godkendte ikke fradraget i kulbrinteindkomsten.

Baggrunden herfor var, vistnok, at SKAT ikke fandt, at henvisningen i KULBR § 4, stk. 4 til skattelovgivningens almindelige regler kunne rumme kurstab på finansielle kontrakter som omfattet af KGL § 29. Dermed var der ifølge SKAT ikke hjemmel i KULBR § 4 til hverken at beskatte kursgevinster på finansielle kontrakter eller til at indrømme fradrag for kurstab.

Endvidere udtaler SKAT, at den i 2009-indførte KULBR § 4, stk. 1, nr. 6 ikke omfatter finansielle kontrakter, men alene renteindtægter og kursgevinster. Dette synspunkt ville således føre til, at hvis SKATs fortolkning var korrekt, ville kursgevinster på finansielle kontrakter selv efter 2009 ikke være omfattet af ring-fence.

Videre fremføres visse betragtninger om, at kursgevinstlovens udtømmende karakter fører til, at KULBR må vige i henhold til princippet om *lex specialis*.

Endelig nævnes det forhold til støtte for fradragsnægtelsen, at SEL § 11 B og SEL § 32, stk. 5, specifikt nævner finansielle kontrakter og hermed skulle bære vidnesbyrd om, at lovgiver altid nævner sådanne kontrakter specifikt, når de ønskes omfattet af den pågældende bestemmelse. Dette argument synes at være baseret på en vildfarelse. De nævnte bestemmelser indeholder netop ikke en henvisning til skattelovgivningens almindelige regler, og det er derfor notorisk nødvendigt at nævne eksplicit, hvilke indkomstkomponenter der er

omfattet af de til brug for disse værnsregler konstruerede indkomst kategorier.

Selskabet var uenig i SKATs afgørelse. Selskabets påstande og argumenter var følgende, som jeg i det hele kan tilslutte mig:

1. Det følger af KULBR § 4, stk. 4, at den særskilte indkomst opgøres "efter skattelovgivningens almindelige regler". Herunder hører KGL § 29, stk. 1, som medfører fradragsret for tab på finansielle kontrakter.
  - Til denne påstand blev det særligt fremhævet, at der ved henvisningen til skattelovgivningens almindelige regler, forstås en henvisning til alle regler uden for kulbrinteskatteloven om opgørelsen af den skattepligtige indkomst, som gælder for selskaber. Det hævdes herved, at det burde være fremgået, hvis lovgivers hensigt havde været at holde tab efter KGL § 29 udenfor opgørelsen. Dette er ikke sket. Der henvises ligeledes til det forhold, at en henvisning til skattelovgivningens almindelige regler i andre sammenhænge (SEL § 8, stk. 1, SEL § 21, stk. 2, PSL § 1, VSL § 6 og DBSL § 1, stk. 6.) tillige omfatter en henvisning til KGL § 29.
2. De finansielle kontrakter vedrører indtægter ved førstegangssalg af kulbrinter, hvorfor tab på kontrakterne vedrører indtægter omfattet af KULBR § 4, stk. 1.
  - Denne påstand vedrører tilknytningskravet i KULBR § 4, stk. 4. Herom anførte selskabets repræsentant særligt, at kravet svarer til det tilknytningskrav, der findes i SEL § 9, stk. 1, vedrørende faste driftssteders indkomstopgørelse. En sådan kobling er da også forudsat af lovgiver ved 2009-lovændringen, jf. skatteministerens svar af 2/11 2009 på spørgsmål 11, hvor følgende fremgår: "...Vurderingen foretages på samme måde som ved vurderingen af, hvilke aktiver der er tilknyttet til et udenlandsk selskabs "almindelige" virksomhed gennem et fast driftssted i Danmark...". Samtidig anføres det, at det er fast antaget, at kursgevinster og -tab på finansielle kontrakter omfattet af KGL § 29 vil kunne medtages ved opgørelsen af et fast driftssteds indkomst, hvilket forudsætningsvis fremgik af dagældende KGL § 37 og i skatteministerens bemærkninger til lov nr. 525 af 12/6 2009, som ændrede KGL § 37. Selskabets repræsentant anførte endvidere det forhold, at kurstab på finansielle

kontrakter efter KGL § 29 er i fuld overensstemmelse med Højesterets dom i TFS 1993, 7 H Texaco, hvor der blandt Højesterets dommere var enighed om, at renteudgifter og kurstab kunne fradrages ved opgørelsen af kulbrinteindkomsten.

3. Der er hverken i ordlyden, forarbejderne eller formålet med KULBR § 4, stk. 4, grundlag for at hævde, at kurstab på finansielle kontrakter som følge af kursgevinstlovens separationsprincip ikke kan henføres til indtægter omfattet af KULBR § 4, stk. 1.
  - Det anføres, at der ikke findes nogen støtte i ordlyd eller forarbejder for, at kurstab på finansielle kontrakter ikke skulle kunne henføres til en kulbrintevirksomhed. Med andre ord er det en misforståelse af separationsprincippet, idet dette princip ikke kan føre til, at KULBR ikke skulle kunne finde anvendelse, idet olie og gas er underlagt beskatning i henhold til kulbrinteskatteloven.
4. Forarbejderne til ændringen af KULBR i 2009 støtter selskabets fortolkning.
  - Det anføres, at 2009-lovændringen netop var baseret på en forudsætning om, at der skulle skabes symmetri derved, at lovhjemmel skulle indføres til at beskatte finansielle indtægter under ring-fence, idet der netop var fradrag for finansielle udgifter under ring-fence, jf. også skatteministerens bemærkninger til lovforslag nr. 21 af 7/10 2009, til § 1, nr. 2 ("*...Det modsvarer, at finansielle udgifter med tilknytning til kulbrintevirksomheden kan fradrages ved opgørelsen af kulbrinteindkomsten, jf. kulbrinteskattelovens § 4, stk. 4...*"). Der var således alene tænkt en ændring på indtægtssiden, men ikke på udgiftssiden. Det anføres således, at i det omfang, gevinst på finansielle kontrakter er omfattet af begrebet finansielle indtægter, er det udtryk for, at der allerede på tidspunktet for lovændringen var fradragsret i kulbrinteindkomsten for tab på samme. Til spørgsmålet om, hvorvidt finansielle kontrakter genererer finansielle indtægter, anføres, at det er vanskeligt at finde en indkomst, som er mere finansiel end netop indkomst hidrørende fra finansielle kontrakter. Det anføres således, med rette, at nugældende KULBR § 4, stk. 1, nr. 6 tillige omfatter indtægter fra finansielle kontrakter, og at begrebet "finansielle indtægter" er bredere end rente-

indtægter og valutakursgevinster. Det er for så vidt rystende, at SKAT går så langt i at hævde, at dette ikke skulle være tilfældet uden skyggen af holdbar juridisk argumentation.

## 4.2. Landsskatterettens kendelse

Landsskatteretten indleder med en opregning af det relevante retsgrundlag og præciserer det relevante spørgsmål på denne baggrund således:

“...Spørgsmålet er, om H1 A/S' tab på finansielle kontrakter kan fratrækkes i den almindelige indkomst, eller om de kan fratrækkes i kulbrinteindkomsten i medfør af kulbrinteskatteovens § 4, stk. 4, uanset at eventuelle gevinster på finansielle kontrakter ikke kan indgå i kulbrinteindkomsten, jf. den dagældende kulbrinteskatteovens § 4, stk. 1 og 2 modsætningsvist (lovbekendtgørelse nr. 412 af 3. maj 2006), jf. Østre Landsrets dom af 22. marts 2013...”

På denne baggrund udtaler Landsskatteretten følgende:

“... Det følger af forarbejderne til § 4, stk. 1, nr. 6 i den gældende kulbrinteskatteov, som med virkning fra 2010 inkluderer “finansielle indtægter med direkte tilknytning til kulbrintevirksomheden” i kulbrinteindkomsten, (lov nr. 1277 af 16. december 2009, L21 2009/10-2. samling), at “finansielle indtægter” omfatter mere end renter og kursgevinster, og “at der ved afgørelsen af om finansielle indtægter skal medregnes til kulbrinteindkomsten, kan (...) tages udgangspunkt i det tilknytningskriterium, der anvendes i relation til de fradragsberettigede udgifter, jf. kulbrinteskatteovens § 4, stk. 4.” (høringsskemaet til lovforslaget, Skatteudvalget 2008-09, SAU alm. del Bilag 396, høringssvar til FSR).

Landsskatteretten finder, at de af H1 A/S anvendte kontrakter har en sådan tilknytning til erhvervelsen af kulbrinteindkomsten, at tabet som udgangspunkt kan fradrages i kulbrinteindkomsten i medfør af kulbrinteskatteovens § 4, stk. 4, 3. pkt. Der er lagt særlig vægt på, at kontrakterne er indgået med henblik på risikoafdækning.

Der er endvidere lagt vægt på, at separationsprincippet ikke udelukker, at gevinst og tab, beskattes efter samme regler, som det underliggende aktiv, jf. betænkning nr. 1139, s. 150 - 151, samt at det må forudsætte en positiv hjemmel i kulbrinteskatteovens § 4 at undtage tab på finansielle kontrakter omfattet af kursgevinstlovens § 29.

Retten finder, efter en afvejning af, på den ene side, adgangen til fradrag efter kulbrinteskatteovens § 4, stk. 4, og på den anden side, forudsætningen om symmetri i beskatningen af gevinst og tab under anvendelse af

lagerprincippet, at der må gives H1 A/S medhold i den nedlagte påstand.

Der er lagt vægt på Østre Landsrets dom af 22. marts 2013. Af dommen følger det, at hensynet til symmetri i beskatningen ved anvendelse af lagerprincippet, ikke udgør tilstrækkelig hjemmel til beskatning af kursgevinster efter den dagældende kulbrinteskatteovs § 4, stk. 1 og 2. Fradragsretten findes således heller ikke at kunne nægtes under henvisning til samme.”

## 4.3. Umiddelbare og afledte konsekvenser af kendelsen

I lyset af den yderst sparsomme praksis på kulbrinteområdet opnår selv administrativ praksis stor betydning ved afklaringen af retstilstanden. TFS 2014, 141 er ikke nogen undtagelse, idet der heraf kan udledes flere forklaringsbidrag til kulbrintebeskatningsområdet.

Forløbet er ikke betryggende for retssikkerheden. De argumenter, som SKAT fremfører i sagen, er ganske uforståelige i det offentlige referat, og kendelsens resultat forekommer absolut korrekt. Det er således uforståeligt, at SKAT kan mene at have en sagligt funderet sag. Overordnet set er den juridiske argumentation fra SKATs side uhørt ringe. Jeg erindrings ikke nogensinde at have læst en sagsfremstilling, hvor SKATs argumenter havde mindre for sig, men ikke desto mindre bliver til en landsskatteretssag. Man kunne få den tanke, at sagen er rejst på baggrund af den branche, selskabet tilhører, og de beløbsmæssige interesser, der er på spil, snarere end en stringent juridisk vurdering.

En meget konkret lærdom om, at det udgangspunkt, som i lang tid har været forudsat, er at der skal indrømmes fradrag for konkrete udgifter/tab under ring-fence, selvom de modsvarende indtægter ikke bliver inddraget under ring-fence, er udtryk for gældende ret (hvilket dog siden 2010 har været stærkt begrænset med indførelsen af KUL § 4, stk. 1, nr. 6). Dette gælder også, selvom det konkrete fradrag periodiseres i henhold til lagerprincippet.

Desuden kaster kendelsen lys over betydningen af henvisningen til “skattelovgivningens almindelige regler” på området for fradrag efter KULBR § 4, stk. 4. Kendelsen må forstås som en tilslutning til selskabets synspunkt om, at henvisningen til skattelovgivningens almindelige regler omfatter samtlige skatteregler, og naturligvis også KGL § 29. Jeg vil hævde, at der faktisk aldrig har været reel tvivl om dette forhold, men ikke desto mindre synes det nu bekræftet.

Endvidere kastes der lidt lys over tilknytningskravet i KULBR § 4, stk. 4. Landsskatteretten lægger således til grund, at dette krav er opfyldt, idet der henses til formå-

let om risikoafdækning. Det synes utvivlsomt at være tilfældet, at tilknytningskravet konkret var opfyldt, idet samtlige kontrakter var indgået med det formål at sikre førstegangsafståelsen af kulbrinter. I andre sammenhænge er tilknytningskravet noget vanskeligere at håndtere, og kendelsen bidrager ikke væsentligt til denne vurdering.

Endelig gentager Landsskatteretten Østre Landsrets synspunkt om, at der ikke kan findes hjemmel til konkrete ønskelige resultater i frie betragtninger om symmetri. Dette er fortsat glædeligt, og det kan på baggrund heraf håbes, at SKAT fremadrettet undlader at bringe dette uhjemlede synspunkt i spil. Efter de to afgørelser har vi således set argumentet bragt i anvendelse med henblik på at udvide rækkevidden af ring-fence til også at omfatte finansielle indtægter forud for 2009-lovændringen. Med TfS 2014, 141 har vi nu også set argumentet bragt i spil med henblik på at sikre, at der ikke opnås fradrag samtidig med at indtægterne er udeholdt fra ring-fence. Landsskatterettens kommentar herom er dog kryptisk, idet der ikke i det offentliggjorte referat er inddraget et sådant synspunkt fra SKATs side, men Landsskatteretten omtaler dette alligevel. Omtalen af symmetriprincippet synes dog også at gå på lagerprincippet som sådan, hvor der må tilsigtes symmetri mellem behandlingen af gevinster og tab. Hermed er der ikke så meget tale om en specifik kulbrinteskatteretlig betragtning, men derimod om en principiel alment skatteretlig betragtning om lagerprincippets systematik. Så vidt vides

er det netop også denne synsvinkel, som kammeradvokaten har bragt i spil i ankesagen vedrørende Shell. Om dette forehavende bliver succesfuldt afgøres i Højesteret.

## Noter

- 1) Dommen er kommenteret af *Bundgaard* i SU 2013, 95.
- 2) KULBR § 7 vedrører udgifter ved forundersøgelse og efterforskning.
- 3) Jf. FT 1981/82, sp. 782. Se også *Kjær* i SkatteOrientering 4.20, p. 7.
- 4) Jf. FT 1981/82, sp. 782.
- 5) Det er specifikt angivet i loven, at der ikke er fradrag for rørledningsafgift, i det omfang denne betaling vedrører indkomst, der beskattes efter lovens kapitel 3 A, dvs. fra eneretsbevillingen og koncessioner, der tildeles med virkning fra 1/1 2014 eller senere, jf. KULBR § 10 B. Efter Nordsøaftalen blev rørledningsafgiften ophævet med virkning fra 9/7 2012. Mere specifikt vedrører den manglende fradragsret beløb, som skal betales i henhold til § 2, stk. 4, 1. pkt., eller § 3, stk. 2 og 3, i lov om etablering og benyttelse af en rørledning til transport af råolie og kondensat. Dette gælder tilsvarende, hvis beløbet, som den skattepligtige skal betale for etablering og benyttelse af rørledning, er fastsat i aftale med staten. Rørledningsafgiften kan dog modregnes direkte i kulbrinteskatten, jf. § 20 B, stk. 4.
- 6) FT 1981/82, spalte 765.
- 7) Lov nr. 428 af 25/6/1993 - FT 1992/93 A, sp. 9693.