

Del II

Ligning 2013 mv.

Tema i Del II

- ◆ Oppgaverapport: klagebehandling, endring, bfu, rettssaker: omfang/resultat
- ◆ HR's kjennelse av 28.10.2014. Konsekvenser.
- ◆ Sentrale ligningsfakta for inntektsåret 2013
- ◆ Utviklingstrekk når det gjelder kontrollarbeidet ved ligningen. Tiltak.
- ◆ Nemdsstruktur/saksbehandling: Innspill Norsk Olje og Gass
- ◆ Ligningen for inntektsåret 2013:
 - ◆ Kort om enkelte kontrollområder
 - ◆ Overgangsregler friinntekt (2013): ny (5,5%) eller gammel (7,5%) sats? Bl.a. om betydningen av begrepene petroleumsforekomst og produksjonsstart. Dessuten om vilkårlighet, likebehandling og tilbakevirkning.
 - ◆ Petrsktl. § 3b – ulike problemstillinger
 - ◆ Leieavtaler til produksjonsinnretninger: dekning av utleiers kostnader.
 - ◆ Oppgradering el-nettet på land
 - ◆ Utsatt produksjonsstart: erstatning til utleier av shuttletanker
 - ◆ Aktiveringsrett for rentekostnader knyttet til utbygging
 - ◆ Nettobetraktninger finansielle transaksjoner (klage/ligning)
- ◆ Lånegaranti: klassifikasjon etter reglene i § 3d – klagekjennelse

Oppgaverapport

1. Rettssaker

- ♦ 13 verserende rettssaker (inkludert 2 prosessvarsler):
 - ♦ 5 saker som på en eller annen måte knytter seg til salg av våtgass (også saker som gjelder innsyn i og bruk av kontrakter underlagt taushetsplikt)
 - ♦ 3 saker som gjelder konserninterne tjenester
 - ♦ 4 saker som gjelder rentefastsettelse på interne lån/plasseringer
 - ♦ 1 sak som gjelder endringsadgang
- ♦ 1 Høyesterettsdom (Gjennomskjæring og uttak): tap
- ♦ 2 lagmannsrettsdommer (1) Gassbytte/Shell og 2) salg/tilbakeleie Tanangerbasen/ConocoPhillips m.fl.): Vunnet 1) og tapt 2) (resultat)
- ♦ 3 Tingrettsdommer: plassering overskuddslikviditet, endringsadgang, konserninterne tjenester: alle vunnet.

Oppgaverapport

2. Klagebehandling:

- 26 kjennelser avsagt
- 4 medhold
- 2 delvis medhold
- Ligningene skjerpet i én sak
- 1 kjennelse avsagt i avdeling
- 3 av kjennelsene innbrakt for domstolene (inkl. ett prosessvarsel)

3. Endringsvedtak

- 78 vedtak
- 10 påklaget
- 15 behandlet av formannen (regne- og skrivefeil)

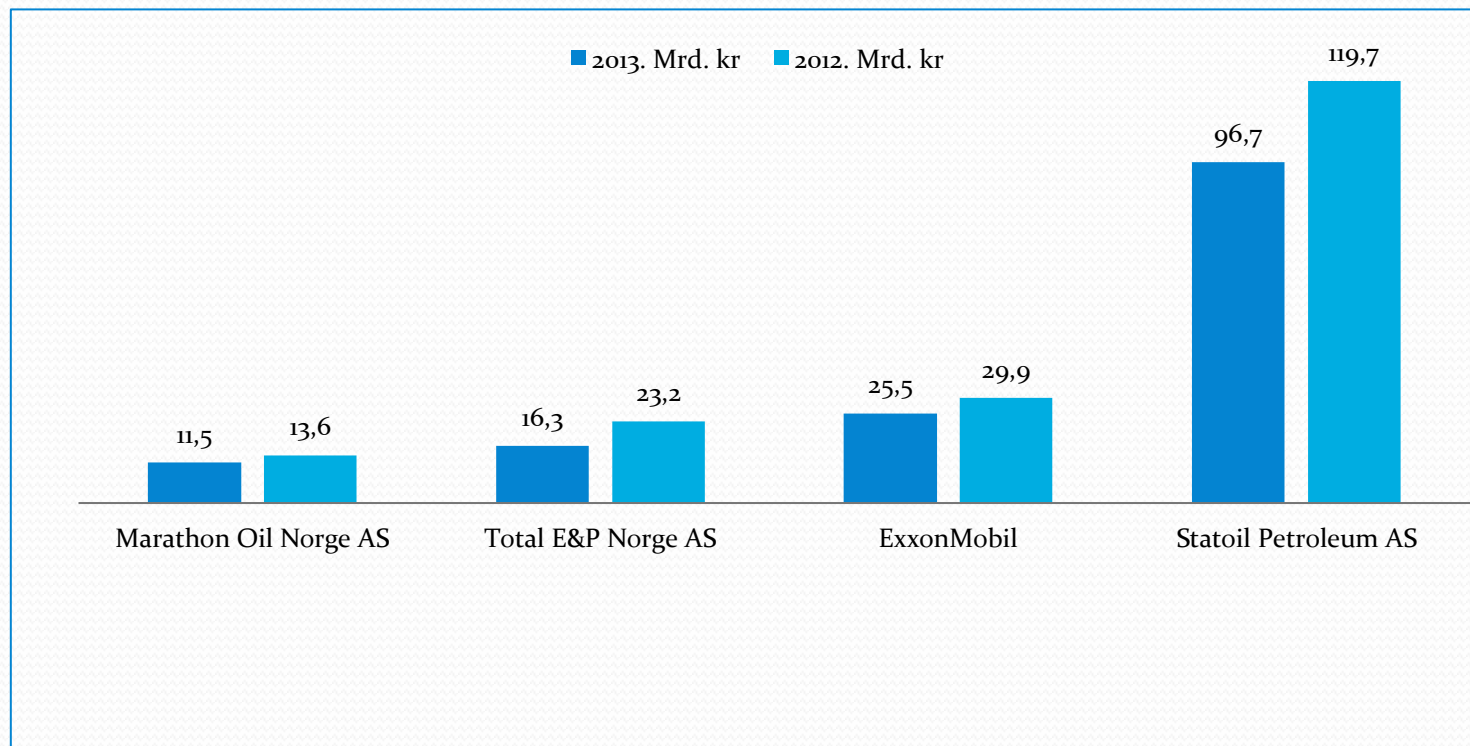
4. Bindende forhåndsuttalelser

- § 6 nr. 4 (tolkning): én uttalelse, én anmodning ikke imøtekommet
- § 6 nr. 5 (pris naturgass): to anmodninger under behandling

HR's kjennelse av 28.10.2014

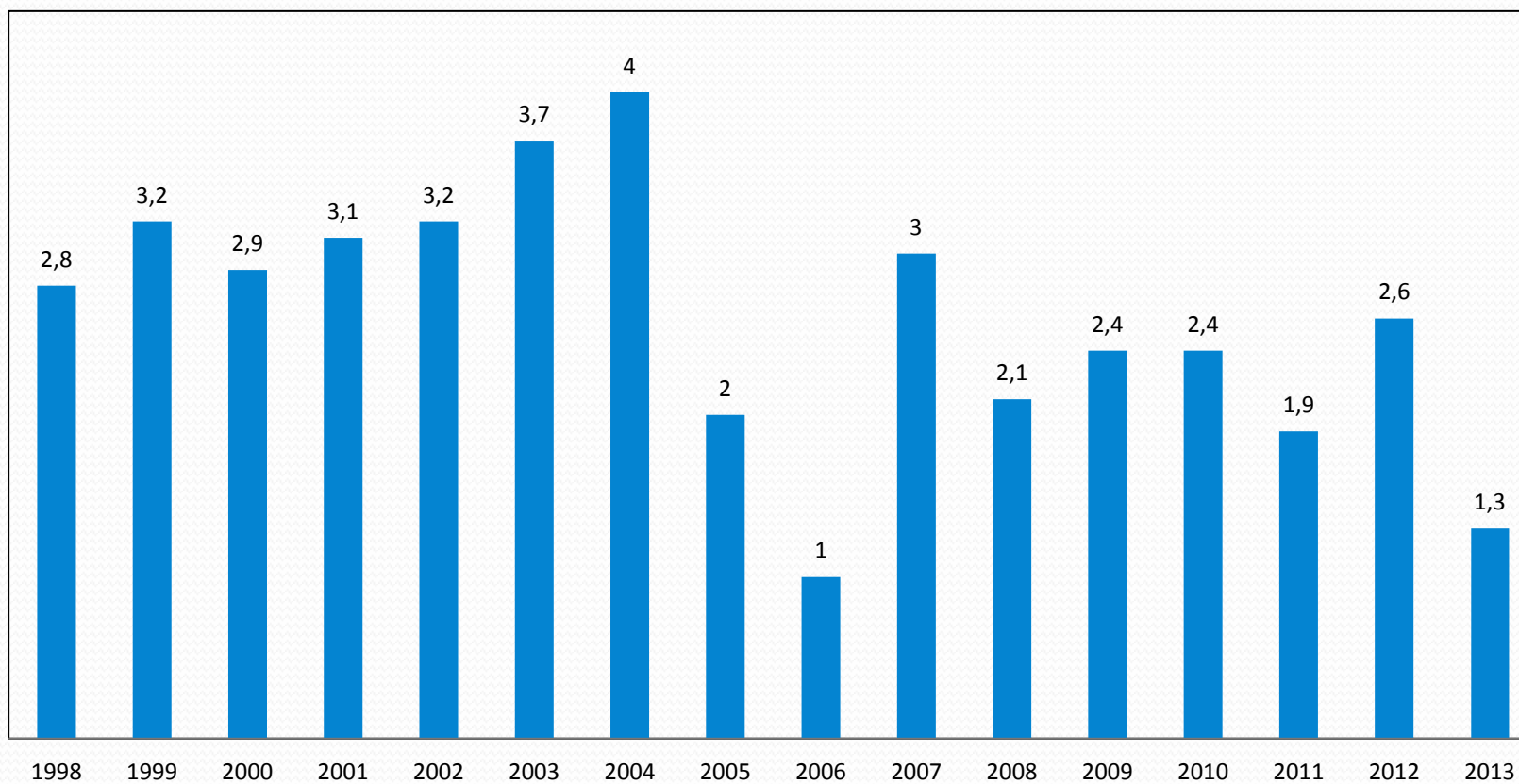
- ◆ Borgarting lagmannsretts dom av 16.12 2013 vedrørende verdsettelse av konserninternt salg av våtgass.
 - ◆ Staten fikk medhold på «alle» punkter
- ◆ Dommen anket «i sin helhet». Dessuten også at lagmannsrettens administrator var inhabil.
- ◆ Ankeutvalget (8. mai 2014)
 - ◆ «tillater anken fremmet for så vidt gjelder spørsmålet om innsyn i og bruk av kontrakter underlagt taushetsplikt»
- ◆ I forbindelse med forberedelsen for behandlingen i HR krevet selskapet fremlagt
 - ◆ Ligningsmerknadene for de aktuelle årene, og
 - ◆ Referat fra møter der Klagenemnda har behandlet saken
- ◆ Kontoret bestred kravet, bl.a. under henvisning til taushetsplikt og at merknadene ikke inngår i grunnlaget for nemndas avgjørelse
- ◆ Retten: «Det må legges til grunn at begjæringen tar sikte på å fremskaffe materiale som ytterligere kan belyse bruken av sammenligningskontrakter som grunnlag for ligningen og aktuelle feilkilder i så måte»
- ◆ Slutning: «Staten v/Oljeskattekontoret legger frem Oljeskattekontorets ligningsmerknader for 2006-2007 og referater fra Klagenemndas møter i saken, så langt dokumentene ikke inneholder opplysninger om taushetsbelagte kontrakter»
- ◆ Konsekvenser?

Utlignet skattt
2012: 242,6 mrd.
2013: 192,3 mrd.

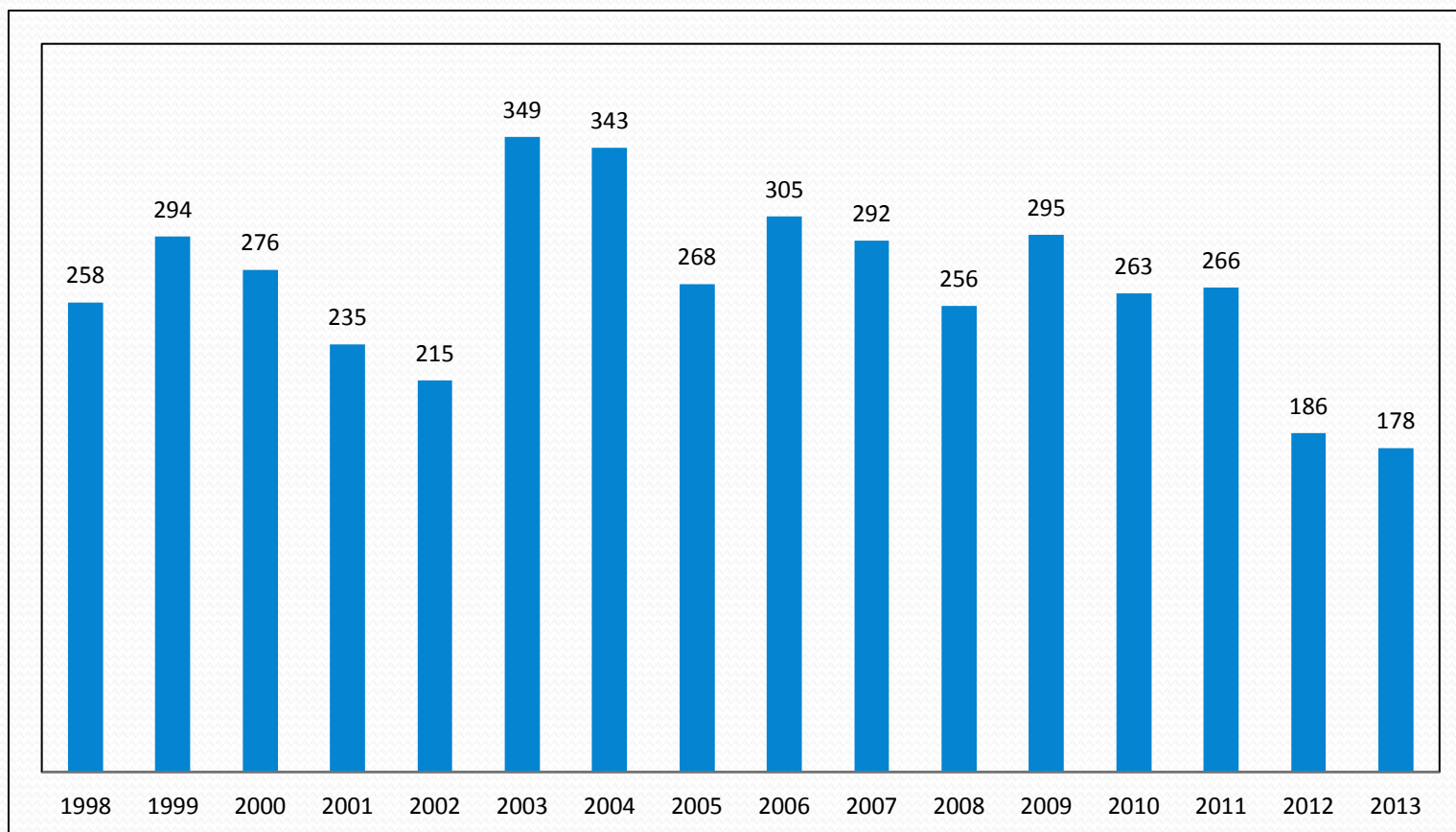


Inntektstillegg særskatt 1998-2013

Milliarder kr



Antall fravikelser 1998-2013



Terminskatt 2014

Terminskatt for 2014 er utskrevet med: **165,7** milliarder kroner

Bygger på selskapenes egne opplysninger:

- Faktisk realiserte priser første halvår
 - Snitt Brent Blend 108,8 USD
 - Snitt Dollarkurs 6,04 NOK/USD
 - ⇒ Oljepris 657 NOK
- Selskapenes anslag 2. halvår:
 - ☒ Oljepris 105 USD
 - ☒ Dollarkurs 6 NOK/USD
 - ⇒ Oljepris 630 NOK
- Ved utgangen av november var snittpris 2. halvår:
 - ☒ Oljepris 95 USD
 - ☒ Dollarkurs 6,4 NOK/USD
 - ⇒ Oljepris 608 NOK

Petroleumsskatt 2015?

På den forutsetning at bare endring av oljeprisen virker inn:

- Beregnet snittpris 2014 (faktisk 1. halvår + selskapenes forventning 2. halvår): $(657+630)/2 = 643,5$ NOK
 - Pris 8.12.2014 kl. 16.30: 482 NOK
- $\Rightarrow 165,7 \times (482/643,5) = \underline{124 \text{ mrd. NOK}}$

Utviklingstrekk - kontrollarbeidet

Kontrollen i hovedsak transaksjonsbasert:

- Mer komplekse transaksjoner og transaksjonsstrukturer
- Kontrollen i større utstrekning knyttet opp mot avklaring av faktum og virkning
 - Avsluttes ikke ved ligningsbehandlingen

Tiltak:

- Viktigst: kompetanseutvikling
 - herunder spesialisering, og
 - Til dels felles behandling av enkelte kontrollområder (som tørrgass, våtgass, forsikring mv.)
 - Eventuelt at arbeidet koordineres av kompetansegrupper
- Dessuten ulike tiltak knyttet til prosedyrer, saksbehandling, informasjonsinnhenting og kilder, eks:
 - Gassdatabase
 - Ny standard næringsoppgave

Innspill Norsk Olje og Gass (brev til FIN 10.07.2014) Nemndsstruktur/saksbehandling

SKATT

Den siste olje - eller tid for reform?

Fallet i oljeprisen viser risikoen ved oljevirkksomhet og hvilken betydning denne bransjen har for Norge. I fjor var frykten at oljebransjen skulle bli for stor, nå er frykten at investeringene skal falle for mye.

Gjesteskribent

JOACHIM M. BJERKE
ADVOKAT OG
PARTNER I BA-HR



NESTE UKE LEGGES ligningen av oljeselskapene for 2013 frem. Foreløpige tall indikerer et samlet skatteproveny på 191 milliarder mot nærmere 250 milliarder året før. Fallet skyldes en kombinasjon av lavere oljepris, lavere volum og høyere kostnader. Samtidig får 39 selskap drøye 10 milliarder på deling som refusjon av letestkostnader.

De store skatteinntektene skyldes at petroleumsvirksomheten er underlagt en særlig høy skattesats på totalt 78 prosent. Samtidig kan selskapene glede seg over flere særregler; blant annet årlig refusjonen av skatteverdien av letestkostnader og refusjon av eventuelt ubenyttet underskudd ved opphør av virksomhet.

En annen særregel er den såkalte friinntekten



MER Å HENTE: - Festen er ikke over - det er olje og gass igjen, mener artikkelforfatteren. FOTO: STATOILHYDRO

For det tredje bør ligningsbehandlingen vurderes. Oljeselskapene lignedes ved et eget skattekontor, Oljeskattekontoret, som forbereder sakene for uavhengige nemnder. Oljeskattekontoret og nemndene består av meget kompetente personer som gjør en stor innsats for å kvalitetssikre ligningen av oljeselskapene. Onde tunger vil likevel hevde at det tidvis kan bli litt mye sikring og litt lite kvalitet.

Det bør vurderes å la Oljeskattekontoret selv treffe ligningsvedtakene i «første instans» (som øvrige skattekontorer), og at det i stedet legges økte ressurser i klageomgangen. Det er f. eks. uheldig hvis samme saksbehandler forbereder både ligningen og klagesaken.

«Kortversjonen»



Kort om

- Forsikringer
- Naturgass
- Finansposter

Fravikelser forsikring 1982-2013

Inntektstillegg med
etterfølgende endringer
1982-2013 – løpende kroner

Ligning 2012:
4 fravikelser,
samlet 209
mill. NOK

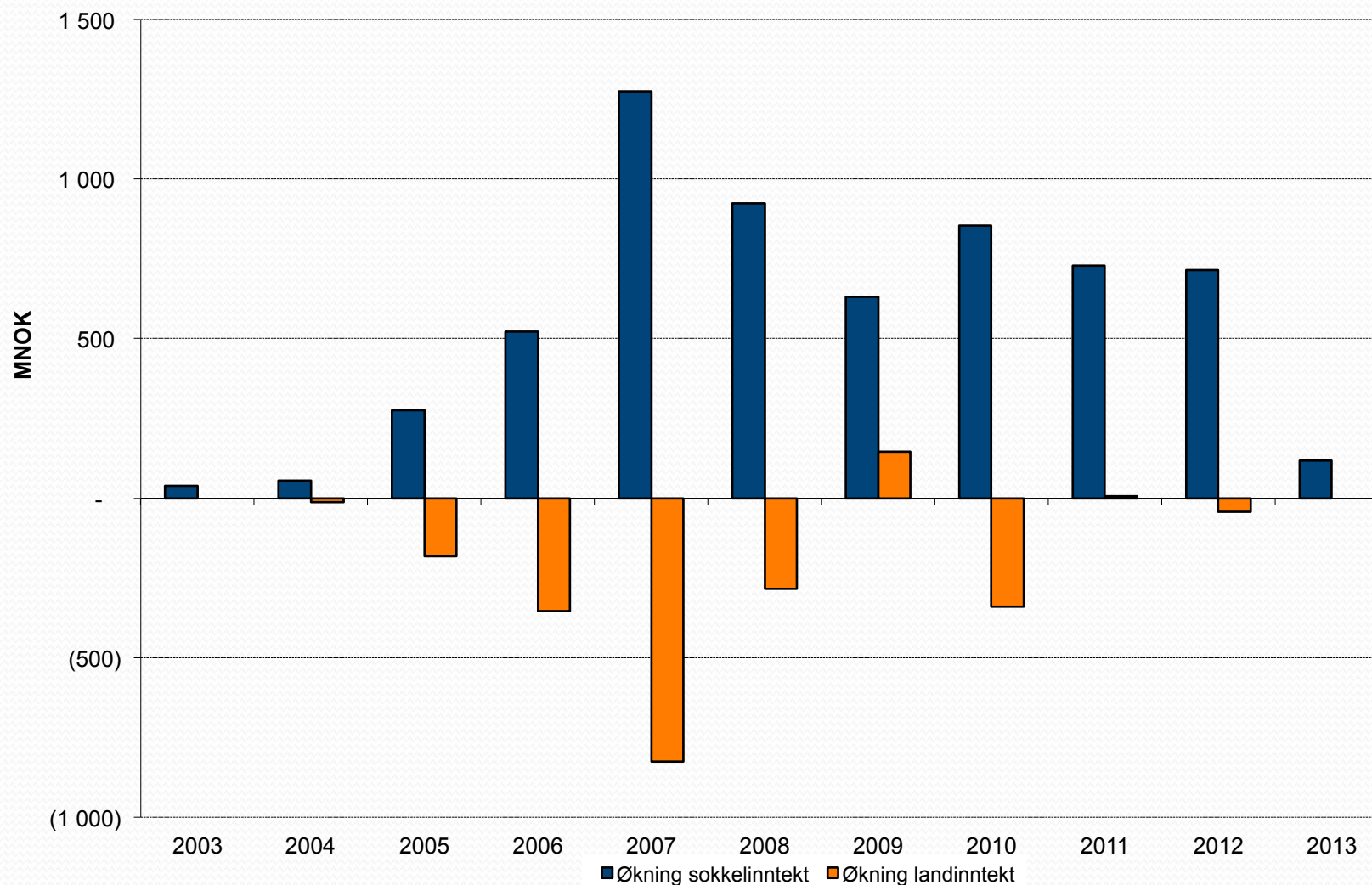
Sum tillegg ligning/endring/klage	6 471 000 000
Reduksjon rettssaker	570 000 000
Tillegg pågående klagesaker	2 534 000 000
Endelige tillegg forsikringer	3 367 000 000

Fravikelser ligningen

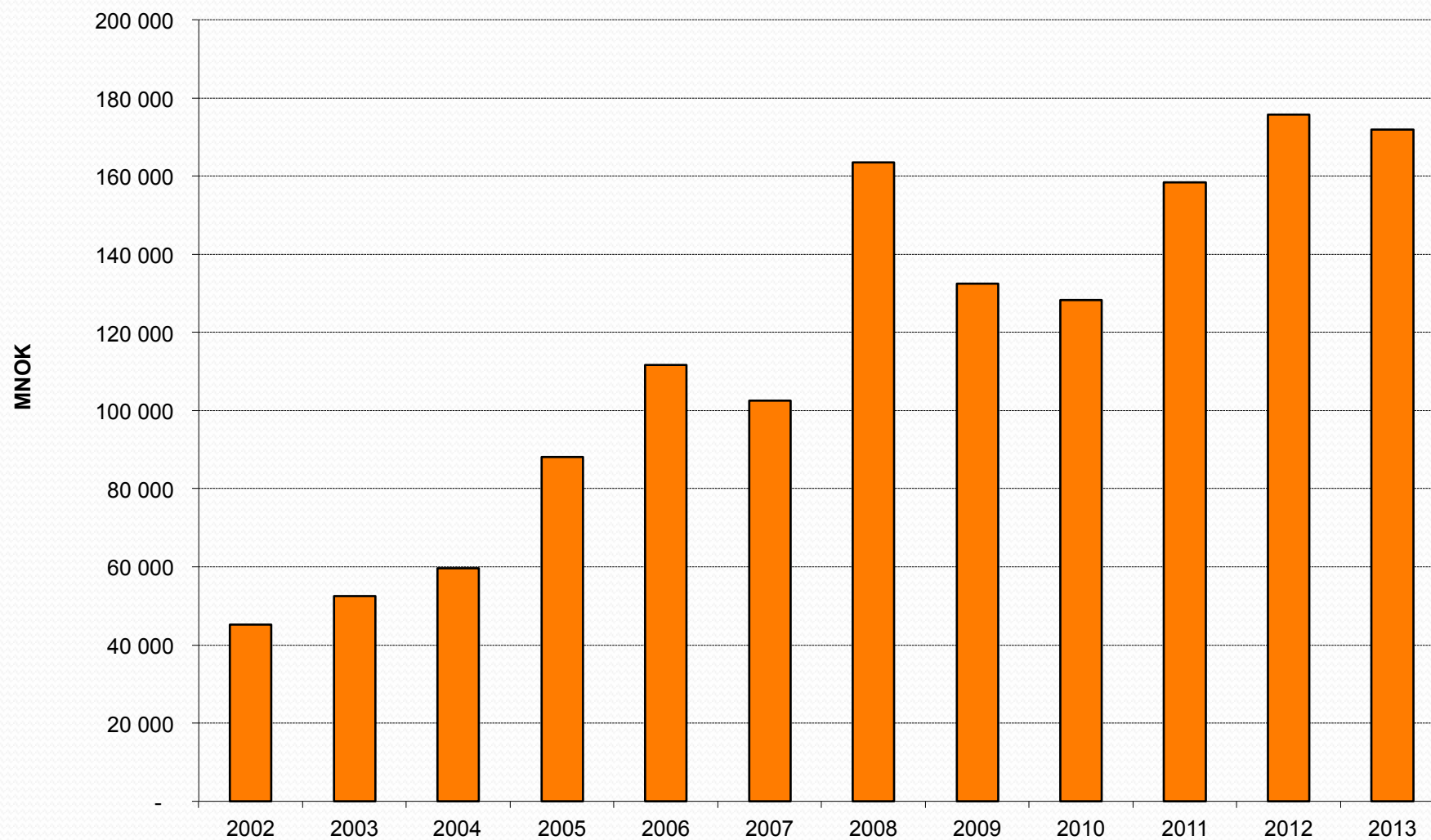
- Tørrgass:
 - 12 fravikspunkter
 - Samlet beløp 118 MNOK
 - Det ble dessuten identifisert flere transaksjoner som vil bli gjenstand for nærmere kontroll
- Våtgass:
 - 8 fravikelser
 - Samlet beløp: 235MNOK

Tørrgassfravikelser 2003-13

Oppdatert med endringsvedtak og klagekjennelser, og tilordnet det enkelte inntektsår
Økning sokkelinntekt / reduksjon landinntekt

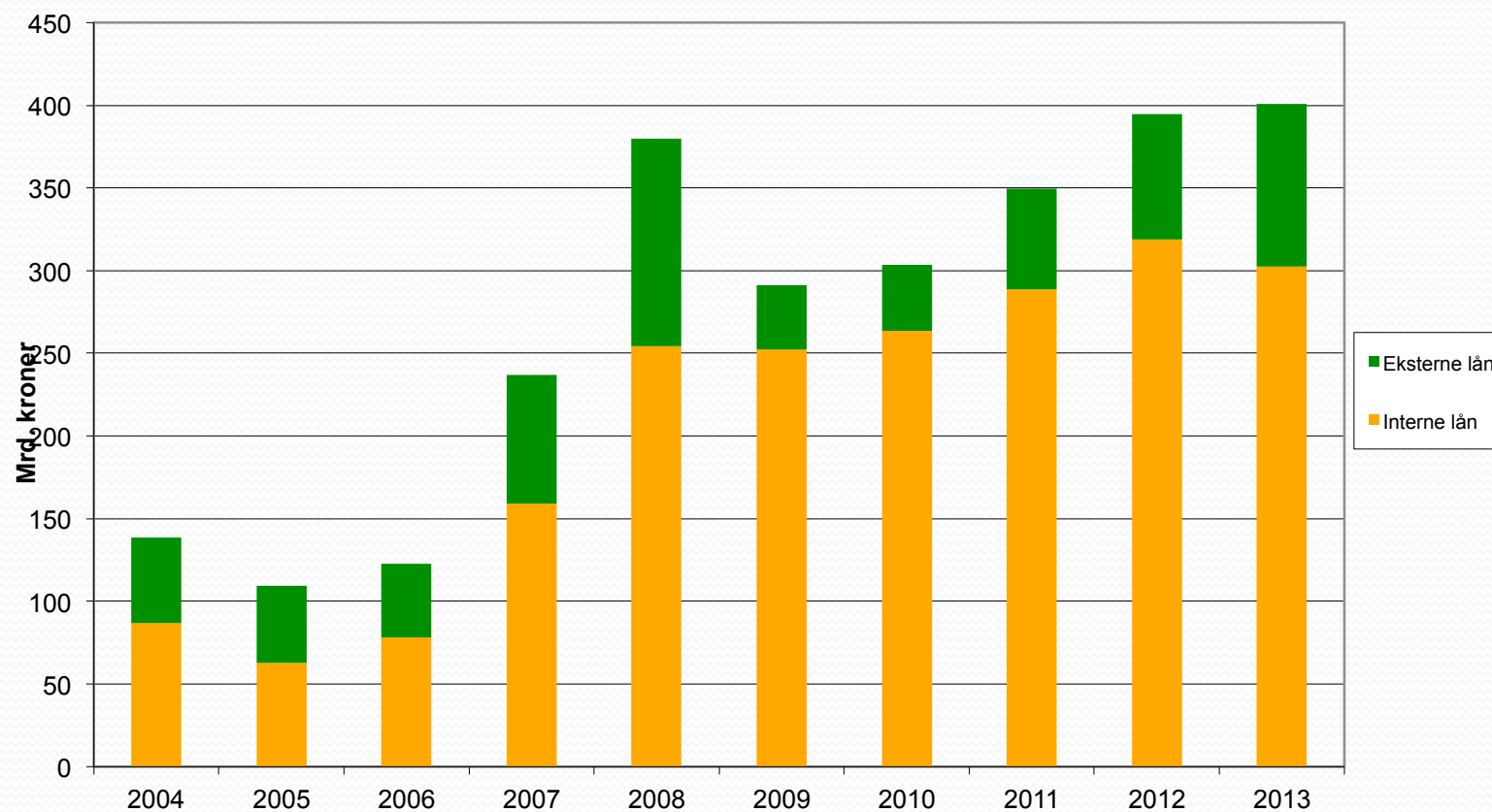


Samlet inntekt fra salg av tørrgass 2002-13



Oljeselskapenes innlån for perioden 2004 til 2013

Langsiktig og kortsiktig gjeld



Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

- Med virkning for sokkelinvesteringer (§3b) etter 4. mai 2013 ble satsen for beregning av det årlige friinntektsfradraget redusert fra 7,5% til 5,5% (Prop. 150 LS 2012-2013)
- Overgangsregler: likevel 7,5% etter 4. mai 2013:
 - Dersom det før 5. mai 2013 var innsendt til OED: PUD, PAD, søknad om fritak for PUD/PAD eller skriftlig underretning om vesentlig avvik eller endring av forutsetningene for fremlagt eller godkjent plan.
 - Likevel bare til og med året for produksjonsstart for petroleumsforekomsten eller driftsstart for innretningen.
 - Hvis plan eller søknad gjaldt tilleggsinvestering: til og med året for driftsstart.
- Liste over 45 prosjekter som er omfattet av overgangsreglene (juni 2013)
- Forskrift 25. april 2014 nr. 576 om utfylling og gjennomføring av overgangsregel. Virkning: inntektsåret **2014**.
- Overgangsreglene endret Prop. 94 LS (2013-2014) – virkning 7,5% etter 4. mai 2013
 - PUD *eller* PAD før 5. mai 2013 der PUD og PAD er *nødvendig* for samlet prosjekt
 - Likevel ikke dersom produksjonsstart/driftsstart knyttet til første PUD/PAD før siste PUD/PAD
 - Endelig tidsavgrenset til 2021 (dvs. kostnader t.o.m. 2020 vil kunne omfattes dersom øvrige forutsetninger oppfylt)
- Investering i EØS-området av en slik karakter at det ville ha krevet PUD/PAD også tatt med i overgangsregelen

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Forskriften – som gjelder f.o.m 2014

- Forskriftens § 1 definerer "produksjonsstart" slik:

Produksjonsstart for petroleumforekomsten etter overgangsregelen er det tidspunkt petroleum fra den først produserende brønnen føres inn i innretningens prosessystem.

Hvis planen eller søknaden omfatter bygging av flere petroleumforekomster, er produksjonsstart etter overgangsregelen det tidspunkt petroleum fra den først produserende brønnen på den først produserende forekomsten føres inn i innretningens prosessystem.

- Forskriftens § 2 definerer "driftstart" slik:

Driftsstart for innretningen etter overgangsregelen er det tidspunkt innretningen tas i ordinær bruk.

Hvis planen eller søknaden omfatter flere innretninger, er driftsstart etter overgangsregelen det tidspunktet den første innretningen tas i ordinær bruk.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Felles PUD for flere forekomster - ligningen

- 💧 Felles PUD for flere forekomster godkjent flere år før 2013
- 💧 Planlagt (felles) produksjonsstart og igangsatt produksjon noen år før 2013
- 💧 For en av forekomstene:
 - 💧 Bare produksjon i ca. et halvt år (men antakelig ikke sammenhengende). Deretter ingen (nær null) produksjon frem til utløpet av 2013.
 - 💧 For denne forekomsten måtte anleggene utbedres.
- 💧 Problemstillinger:
 - 💧 Overgangsreglene omtaler ikke situasjonen med flere forekomster knyttet til én PUD: Må da reglene forstås slik at forekomstene må betraktes som én forekomst (i relasjon til overgangsreglene), slik at resultatet blir som i forskriften? Dvs. én produksjonsstart?
 - 💧 Og hvis ikke: må den «ikke vellykkede» produksjonsstarten på den ene forekomsten likevel anses som produksjonsstart i henhold til overgangsreglene?

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Felles PUD for flere forekomster – én produksjonsstart?

- ◆ Forskriften gjelder fra og med inntektsåret 2014. Det er derfor klart at disse bestemmelsene ikke kan brukes direkte.
- ◆ Spørsmålet er derfor hvordan man skal forstå begrepet «petroleumsforekomst» i overgangsreglene.
- ◆ Petrsktl. § 1 har en definisjon av petroleumsforekomst. Denne innebærer klart at den aktuelle PUD'en omfatter flere forekomster.
- ◆ Selskapene hevder
 - ◆ at definisjonen i petrsktl. § 1 er en «legaldefinisjon»
 - ◆ at overgangsregelens bruk av begrepet "petroleumsforekomst" tilsier at man språklig ikke kan fortolke dette som om det står "petroleumsforekomster" når denne fortolkningen er til skade for selskapene
 - ◆ at derfor forekomsten der produksjon ikke var vellykket måtte vurderes separat når det gjaldt spørsmålet om tidspunkt for produksjonsstart.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Felles PUD for flere forekomster – én produksjonsstart?

- ◆ Om senere definisjon av begrepet i forskrift, heter det i forarbeidene (Prop 150 LS s. 16):
 - ◆ Det kan være naudsynt å presisere nærmere i forskrift kriteria for når overgangsregelen skal gjelde, herunder kva som skal reknast som produksjonsstart eller driftsstart for plan eller søknad som omfatter fleire trinn eller petroleumforekomster mv.
- ◆ Det kan hevdes at når overgangsregelen anvender "petroleumforekomst" må dette leses på bakgrunn av forarbeidene, som uttrykkelig forutsetter at det kan komme nærmere regler om produksjonsstart ved flere trinn eller petroleumforekomster.
- ◆ Forskriftens definisjon av "petroleumforekomst" må således anses å være gyldig, dvs. at den ligger innenfor lovendringen og overgangsreglene.
- ◆ Dette taler også for at samme resultat kan ligge innenfor en fortolkning av overgangsreglene i 2013 (dvs. før forskriften).
- ◆ Selskapenes syn er altså at "legaldefinisjonen" i petrsktl. § 1 begrenser effekten av lovendringen i 2013,
- ◆ Selskapene synes også å stille spørsmål ved om «legaldefinisjonen» også vil måtte gjøre det i 2014.
 - ◆ altså at forskriftens utforming vil stride mot lovendringen.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Felles PUD for flere forekomster – én produksjonsstart?

- ♦ Selv om man legger til grunn at begrepet «petroleumsforekomst», på bakgrunn av forarbeidene, kan begrunne et resultat i samsvar med forskriften, kan det
 - ♦ imidlertid også hevdes at man ut fra en rent språklig fortolkning må fortolke "petroleumsforekomst" i entall.
 - ♦ I så fall synes det rimelig å se det slik at man for 2013 i mangel av forskriftens nærmere klargjøring bør fortolke overgangsregelen til fordel for skattyter, slik at produksjonsstart for «problemforekomsten» ikke anses å ha skjedd som følge av produksjonsstarten for de andre feltene i samme PUD.
- ♦ Oljeskattenemnda tok ikke eksplisitt standpunkt til om overgangsregelen kunne fortolkes på samme måte i 2013 som forskriften fastsetter fra og med 2014.
- ♦ Spørsmålet nemnda derfor måtte ta standpunkt til var om produksjonsstart allerede hadde funnet sted på «problemforekomsten» før 2013.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Felles PUD for flere forekomster – tidspunkt for produksjonsstart

- 💧 Utgangspunktet:
 - 💧 Planlagt og igangsatt produksjon i samsvar med plan for alle forekomstene: intensjonen var at alle forekomstene skulle starte ordinær produksjon fra dette tidspunkt.
 - 💧 Rent faktisk produserte man også i en lengre periode fra «problemforekomsten».
 - 💧 Produksjonen var ikke ubetydelig.
- 💧 Selskapene:
 - 💧 Ikke prøveproduksjon.
 - 💧 Hensikten var ordinær produksjon.
 - 💧 Men i den perioden man produserte, fikk man bare gjennomført testproduksjon.
 - 💧 I høringsnotat til forskriften fremkommer det at testing (av innretning) ikke innebærer «ordinær bruk» – begrepet «ordinær bruk» er bare brukt i relasjon til «innretning», ikke «petroleumsforekomst».
 - 💧 Riktignok ingen planlagt testproduksjon, men - vurdert i ettertid – må den faktiske produksjonen anses som en testproduksjon.
 - 💧 Produksjonen kan derfor først anses å være startet når en teknisk løsning som er egnet til å få opp de utvinnbare reservene i petroleumsforekomsten er på plass.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Felles PUD for flere forekomster – tidspunkt for produksjonsstart

- 💧 Vurderingen (OSK/nemnda):
 - 💧 Det er ikke uvanlig at også produserende felter må foreta nedstengning og utbedringer for å kunne fortsette en påbegynt utvinning.
 - 💧 Det legges til grunn at overgangsreglene ikke gjelder i et tilfelle hvor en igangsatt produksjon er midlertidig stoppet før lovendringen, og startet igjen etterpå.
 - 💧 Hva som eventuelt skal avgjøre om produksjonen er kommet igang og stanset, kontra aldri kommet i gang, må vurderes konkret:
 - 💧 Ikke ubetydelig produksjon
 - 💧 Produksjonsperiode i hvert fall et halvt år
 - 💧 Pressemelding fra selskapene omkring tidspunkt for produksjonsstart
 - 💧 Ordlyd i faktahefte (OED) indikerer at produksjon er kommet i gang og at det rett før utløpet av «produksjonshalvåret» ikke var forventet ytterligere investeringer på «problemforekomsten»
 - 💧 Loven (overgangsreglene) bruker begrepet «produksjonsstart» ikke «ordinær produksjon», jf. her forskriften som definerer dette slik: «petroleum fra den først produserende brønnen føres inn i innretningens produksjonssystem».
 - Ingen minimumsgrense for kvantum.
- Produksjonsstart før 2013

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Formålsbetraktninger

- 💧 Det aktuelle feltet startet produksjon for mer enn 10 år siden.
- 💧 Feltutbygging i flere faser.
- 💧 Siste fase pågår.
- 💧 Investeringene i siste fase er omfattet av opprinnelig PUD.
- 💧 Siste fase fremlagt for Oljedirektoratet (OD) og Petroleumstilsynet (PTIL)
 - 💧 OD meddelte at det ikke var nødvendig å sende inn PUD siden brønnene ville fortsette produksjon av ressurser omfattet av den opprinnelige utbyggingsplanen.
 - 💧 PTIL anså prosjektet som en større oppgradering av feltet som krevet tilsynets godkjenning i henhold til Styringsforskriftens § 25.
- 💧 Selskapet fremholdt at prosjektet (siste fase):
 - 💧 reelt sett oppfyller alle nødvendige vilkår angitt i Prop. 150 LS (2012-2013) for å kvalifisere til gammel friinntektssats (for tilleggsinvesteringer).
 - 💧 at det å utelukke investeringer fra overgangsordningen kun fordi de er omfattet av godkjenning gitt etter andre regler enn i petroleumsloven vil for det aktuelle prosjektet utgjøre *en vilkårlig og urimelig forskjellsbehandling*.
 - 💧 Det ble spesielt vist til et annet felt som etter det opplyste er i en tilsvarende faktisk situasjon, men hvor godkjenning fra Olje- og Energidepartementet (OED) etter petroleumsloven foreligger.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadsmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Formålsbetraktninger

- ◆ Selskapet er altså av den oppfatning at overgangsregelens IV annet ledd hvorved tilleggsinvesteringer på produserende felt *omfattes av overgangsreglene frem til året for driftsstart for tilleggsinvesteringen*.
 - ◆ Etter overgangsreglenes ordlyd forutsettes at tilleggsinvesteringene krever ny plan/søknad etter petroleumslovens §§ 4-2 og 4-3.
 - ◆ Selskapet anfører at andre tilfeller må få tilsvarende rett til friinntekt ut fra lovens formål, forarbeider, eventuelle reelle hensyn og hensynet til likebehandling.
 - ◆ Selskapet mener altså at det vil være en vilkårlig og urimelig forskjellsbehandling om godkjenning etter andre regler enn petroleumsloven ikke skal omfattes av overgangsreglene.
- ◆ Spørsmålet i denne saken blir da **om overgangsreglene må anvendes etter sin uttrykkelige ordlyd** som viser til planer/søknader innsendt til OED til vurdering etter petroleumslovens §§ 4-2 og 4-3, og da slik at tilleggsinvesteringen omfattes av den nye planen/søknaden.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadsmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Formålsbetraktninger

♦ Vurderingen (OSK/OSN):

- ♦ Utgangspunktet er her at overgangsregelen kun omfatter tilleggsinvesteringer som forutsetter en *selvstendig plan/søknad* til OED, dvs. en ny plan eller endret plan *hvor det i utgangspunktet foreligger søknadsplikt* etter petroleumslovens §§ 4-2 og 4-3.
- ♦ Formålet med overgangsreglene er ikke uttrykkelig presisert
 - ♦ Men antas å være å beskytte investeringsbeslutninger som allerede er foretatt og som er kommet så langt at de ikke kan reverseres
- ♦ Likevel slik at det må antas at man ikke har ønsket å fastsette et altfor omfattende virkeområde for at skattelovendringen skal bli effektiv. Jf. Prop. 150 LS s. 15 og 16:
 - ♦ (s.15)«Når det er framlagt PUD eller PAD, har selskapet **kome langt i prosessen med å ta ei avgjerd om investering. Dessuten kan selskapa sine investeringsplanar etterprøvast.** Selskapa kan ha sterke insentiv til å framskynde eller på anna måte endre investeringsplaner for å falle innfor overgangsføresegna. **Det er nødvendig å knytte overgangsregelen til kriterie som likningsstyremaktene kan etterprøve.** Når PUD eller PAD er innkome til Olje- og energidepartementet, er planen lagt på eit detaljert nivå.» (uthevet her)
 - ♦ (s.16)«Også i søknad om fritak for PUD og PAD, og skriftlig underretning (søknad) som nemnt, må prosjektet ha ei nærmare omtale for å godtgjere at det er grunnlag for fritak eller godkjenning av avviket eller endringa. **Ein slik omtale trengs for at likningsstyremaktene skal kunne fastsette kva for driftsmiddel og kostnader som fell innanfor overgangsføresegna.** (uthevet her)

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadsmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Formålsbetraktninger

- 💧 Hensynene bak overgangsreglene synes å være:
 - 💧 å beskytte lønnsomheten i allerede foretatte investeringsbeslutninger
 - 💧 å sikre at beslutningen må ha tilstrekkelig notoritet
 - 💧 å sikre ligningskontroll (slik at bare investeringer som er ment omfattet av overgangsreglene beholder gammel sats)
- 💧 Den konkrete saken:
 - 💧 Investeringene omfattet av opprinnelig PUD
 - 💧 Selskapets syn er at en søknad gitt til annen petroleumsmyndighet som OD og PTIL må likestilles med søknader til OED, selv om overgangsreglene ikke eksplisitt viser til slike søknader, når de tilfredsstiller forarbeidenes krav om notoritet, mulighet for kontroll og beskyttelse av lønnsomhet
 - 💧 Selskapet påpeker her muligheten for at like utbygginger tilfeldigvis kan få ulik behandling hos oljemyndighetene uten at selskapet kan påvirke dette.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadsmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Formålsbetraktninger

- ◆ Følgende forståelse ble lagt til grunn (vedr. søknader):
 - ◆ § 4-2 forutsetter at det foreligger plan om utbygging av en ny petroleumsforekomst, mens § 4-3 gjelder nye innretninger som ikke inngår i en tidligere plan etter § 4-2.
 - ◆ Fritak etter disse bestemmelsene krever at det foreligger søknadsplikt.
 - ◆ Bestemmelsen i styringsforskriftens § 25 omfatter langt flere tilfeller av større eller mindre tiltak enn det som forutsettes omfattet av søknader/planer etter petroleumslovens §§ 4-2 og 4-3. Kravene til innlevert dokumentasjon vil variere i forhold til tiltakets art og hvilken tillatelse som ønskes.
- ◆ I den konkrete sak syntes formål og forarbeider og hensynet til likebehandling, i utgangspunktet, for selskapets påstand.
 - ◆ Det ble imidlertid lagt til grunn at det ikke forelå søknadsplikt
 - ◆ At tilfellet man mente var likt, gjaldt en søknadspliktig tilleggsinvestering

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Formålsbetraktninger - konklusjon

- ◆ Oppsummert: Gode grunner for å holde fast ved overgangsreglenes ordlyd som knytter bruk av tidligere friinntektssats til søknader og planer etter petroleumslovens §§ 4-2 og 4-3 som behandles av OED.
 - ◆ Det må kunne legges til grunn at unntakene fra ny friinntektssats er ment å omfatte nye planer og eventuelt endringer og utvidelser av tidligere godkjente planer *som omfattes av søknadsplikt* etter de nevnte bestemmelser i petroleumsloven.
 - ◆ Å fortolke overgangsreglene med avgjørende vekt på forarbeidenes uttalte hensyn om notoritet og kontroll slik at også planer/søknader innlevert til andre forvaltningsorganer omfattes når de er tilstrekkelig spesifisert,
 - ◆ vil by på praktiske vurderingsproblemer
 - ◆ og gi overgangsreglene en langt større materiell rekkevidde med større beløpsmessige konsekvenser enn det som antas å være forutsatt ved lovendringen.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadsmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Tilbakevirkning

- ◆ Problemstillingen i denne saken gjaldt en investering utenfor norsk sokkel, men omfattet av petroleumsskattelovgivningen.
- ◆ Investeringen beliggende i en EØS-stat (rørledning på annet lands sektor av Nordsjøen).
- ◆ Investeringsbeslutningen tatt før 5. mai 2013.
- ◆ For slike investeringer gjelder følgende overgangsregel:
 - ◆ Endringen av friinntekt fra 7,5 % til 5,5 % "... gjelder ikke for kostnader til erverv av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 b beliggende i en EØS-stat, men som ikke er omfattet av plikten til å levere plan eller søknad etter petroleumsløven § 4-2 eller § 4-3. Dette gjelder likevel bare dersom investeringen er av en slik karakter, og er kommet i en slik fase, at den ville ha oppfylt ett av alternativene i ledd nr. 1 bokstav a til d dersom investeringen var omfattet av petroleumsløven § 4-2 eller § 4-3..."
- ◆ Selskapet mente i utgangspunktet at investeringen var omfattet av overgangsreglene. Kontoret varslet imidlertid selskapet at man ikke hadde identifisert krav til PUD/PAD knyttet til prosjekter av en størrelse lik det aktuelle prosjektet.
- ◆ I svar på varsel aksepterte selskapet denne forståelsen av overgangsreglene.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadsmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Tilbakevirkning

- ◆ Selskapet hevdet imidlertid at overgangsreglene innebar:
 1. Vilkårlig forskjellsbehandling (mellom større og mindre ombygginger)
 2. Grunnlovsstridig tilbakevirkning. Viser også til EMK.
- ◆ Ad 1): behandlet foran (for så vidt en forskjellsbehandling, men en villet og klart ordlydsformulert forskjellsbehandling, og derfor ikke vilkårlig)
- ◆ Ad 2): Grunnlovsstridig tilbakevirkning.
 - ◆ Selskapet påberoper seg Rt. 2010 s. 143 (Rederi) og Rt. 2006 s. 293 (Arves Trafikkskole)
 - ◆ Satsendringen for friinntekt har i seg en form for tilbakevirkning: investeringsbeslutningen bygger på at satsen er 7,5%.
 - ◆ Ole Gjems-Onstad i Tidsskrift for Rettsvitenskap 1981 side 397-435 (referert av annenvoterende i Rt 2010 s 143 i avsnitt 196 og 197):
 - ◆ «Spørsmålet er om det foreligger tilbakevirkning som rammes av § 97 dersom avskrivningsreglene endres for allerede anskaffede driftsmidler. Svaret må nok være nei ... Men .. det går en grense her, dersom f.eks. all avskrivningsrett for allerede anskaffede, større driftsmidler avskaffes uten at helt særegne grunner taler for.»
 - ◆ Forskjellen fra satsendringer for avskrivninger er at slike endringer gir fullt fradrag, mens satsendringen for friinntekt gir redusert samlet fradrag (fra 30% til 22%)
 - ◆ En annen forskjell er at satsendringen for avskrivninger gjelder foretatte investeringer, mens satsendringen for friinntekt gjelder investeringsbeslutninger (riktig nok ofte vanskelig å reversere) – investeringer etter 4. mai 2013.

Satsendring friinntekt: overgangsregler for inntektsåret 2013

Betydningen av «søknadsmottaker» - investeringens omfang/størrelse

Tilbakevirkning

- Allerede det forhold at dette gjelder satsendring på ikke foretatte investeringer innebærer at dette ikke er tilbakevirkning.
 - (Jf. Kommentar i Rederi-dommen (193): I den dommen, hvor Høyesteretts flertall kom til at det forelå ulovlig tilbakevirkning, understreker førstvoterende [om Arves trafikkskole-dommen] at "[o]vergangsbestemmelsen knyttet dermed i realiteten merverdiavgift til en anskaffelse som på anskaffelsestidspunktet var avgiftsfri" (avsnitt 49). Den tilbakevirkende lovgivningen ville da bare være lovlig når "sterke samfunnsmessige hensyn gjør seg gjeldende" (avsnitt 72)....»)
- Satsendring på allerede foretatte investeringer gjennomført 1980
 - Fra 10% til 6 2/3% (15 års periode, dvs. fra 150% til 100% fradragsvirkning.
 - Særskattesatsen samtidig økt fra 25% til 35%
 - Tilbakevirkning overhodet ikke berørt i forarbeidene

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt Reglene

Bestemmelsen:

- «Utgifter til erverv av rørledning og produksjonsinnretning med de installasjoner som er en del av eller tilknyttet slik innretning, kan kreves avskrevet med inntil 16 2/3 pst. pr år fra og med det år utgiftene er pådratt.»

Petroleumsskatteforskriften § 2 første punktum:

- «Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle kostnader som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg.»

§ 5, 3. ledd:

- «Særskatt svares av netto inntekt beregnet etter annet ledd korrigert for friinntekt.»

§ 5, 4. ledd:

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

Ved leie av flyttbar produksjonsinnretning vil, under gitte forutsetninger, leieforholdet skattemessig kunne bli behandlet som eie, jf. § 3 bokstav i og forskrift 18.08.1998 nr. 819 («eie/leieforskriften»)

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt

Reglene er «attraktive»

- ◆ §3b investeringer gir altså:
 - ◆ Umiddelbar (årets investering uavhengig av om driftsmiddelet er tatt i bruk)
 - ◆ og rask avskrivning (6 år)
 - ◆ Samt umiddelbart (tilsvarende som avskrivningsstart)
 - ◆ og raskt friinntektsfradrag (tilsammen 22% av kostpris over fire år)
- ◆ Det er derfor klart at aktivering som 3b-investering er langt å foretrekke fremfor aktivering etter skattelovgivningens alminnelige regler
- ◆ Men vi synes også å kunne observere at flere selskaper «foretrekker» §3b-aktivering fremfor direkte utgiftsføring
 - ◆ Kanskje ikke departementets anvendte avkastningskrav (med utgangspunkt i risikofri rente) ved beregning av skatteverdien av §3b-fradragene (avskrivning og friinntekt) var så gal allikevel? Jf. diskusjonen ifbm satsreduksjonen for friinntekt.

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt

Slik er reglene forstått/praktisert

- Gjelder etter lovens ordlyd alle driftsmidler tilknyttet aktivitetene utvinning, behandling og rørledningstransport. Bestemmelsen antas imidlertid å måtte tolkes *innskrenkende*.
- Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være **faste anlegg** for utvinning, behandling og rørledningstransport **innenfor lovens geografiske virkeområde**.
- I Ot.prp. nr. 36 (1997-98) kap. 2.2.2 gis følgende beskrivelse av gjeldende regler mht. objektavgrensningen:
 - «Den nærmere avgrensning av hvilke driftsmidler som omfattes av disse særreglene, er ikke fullt ut klarlagt, spesielt når det gjelder nye utbyggingsløsninger.»
 - Departementet anser det imidlertid klart at et flyttbart produksjonsskip i prinsippet vil kunne falle inn under avskrivningsreglene i § 3 bokstav b. Den nærmere vurdering av dette vil «avhenge av en konkret bedømmelse i det enkelte tilfelle med utgangspunkt i de retningslinjer som følger av lov og forskrift, forarbeider og ligningspraksis.»
 - «Det er lagt til grunn at et produksjonsanlegg mv må ligge i *fast posisjon* på feltet for å kvalifisere til avskrivninger etter petroleumsskatteloven. Det innebærer at f eks et flyttbart produksjonsskip som ligger fast og tar opp petroleum over en lengre periode (år), kvalifiserer til lineære avskrivninger etter disse kriteriene. Borerigger og skip som benyttes til leteaktivitet er imidlertid ikke omfattet av reglene. Videre er det etter gjeldende rett uavklart i hvilken grad et flerbruksskip, dvs. et skip som kan veksle mellom å produsere, lagre og transportere petroleum, er omfattet.»
- Omtalen i Ot.prp. nr. 36 er fortsatt gjeldende rett

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt

Produksjonsinnretning med el-forsyning fra land

- ◆ Utgangspunktet: produksjonsinnretningen på sokkelen skal drives med strøm fra land (fornybar energi, vannkraft)
- ◆ I den forbindelse investeres det i
 1. **Sjøkabel** innenfor sokkelens geografiske grense.
 2. **Strømlinjer** og **transformatorstasjon** på land
- ◆ Disse investeringene har lisensfellesskapet eierskap til
- 3. I tillegg betaler lisensfellesskapet et **«anleggsbidrag»**
 - ◆ Til dekning av kostnader for nye nettilknytninger og forsterkning av nettet til eksisterende kunder i regionalnettet
 - ◆ Som lisensfellesskapet **ikke eier** (verken skattemessig eller formelt)
- ◆ Det er ikke tvilsomt at alle kostnader knyttet til punktene 1-3 ovenfor er sokkelkostnader: kostnadene er pådratt for å fremskaffe el-kraft til produksjonsaktiviteten på sokkelen.
- ◆ Selskapet hadde klassifisert alle kostnadene som aktiveringspliktige ihht. § 3b.

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt

Produksjonsinnretning med el-forsyning fra land

- ◆ (1) Sjøkabel: I tillegg til funksjonelt og geografisk krav i § 5 er tilknytningskravet i § 3b oppfylt.
- ◆ (2) Strømlinjer og transformatorstasjon på land:
 - ◆ Disse ligger utenfor sokkelens geografiske grense og faller slik sett utenfor den regelforståelse vedrørende § 3b som er gjengitt foran.
 - ◆ Selskapet understreket imidlertid
 - ◆ at forbindelsen fra regionalnettet er en forutsetning for å oppnå maksimalt produksjonsnivå,
 - ◆ slik at det må legges vekt på funksjonalitet og integrasjon mer enn geografisk plassering av driftsmidlene ved vurderingen av § 3 b.
 - ◆ at det har skjedd en gradvis teknisk utvikling der deler av den virksomheten som tidligere var plassert på sokkel nå plasseres på land. Anlegget på land er en erstatning av kraftgenerering til havs, og investeringene representerer således petroleumsaktivitet som tidligere skjedde på plattformen til havs.
 - ◆ og at det at deler av driftsmidlene på land kunne vært installert på sokkelen understreker den funksjonelle tilknytningen.

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt

Produksjonsinnretning med el-forsyning fra land

- 💧 (2) Strømlinjer og transformatorstasjon på land (forts.):
 - 💧 De synspunkter selskapet her gjør gjeldende
 - 💧 Samsvarer godt med de ønsker om lovendringer som Norsk Olje og Gass fremmet overfor Finansdepartementet for noen år siden.
 - 💧 Henvendelsen har imidlertid ikke resultert i lovendringer
 - 💧 Det er derfor ikke grunnlag for å fravike den faste praksis (snart 40 år) mhp betydningen av den geografiske grense knyttet til §3b
 - 💧 Den geografiske grense har her ikke noen betydning for tilordning (til sokkel)
 - 💧 På visse vilkår vil investeringene kunne omfattes av regelen om stedbunden beskatning

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt

Produksjonsinnretning med el-forsyning fra land

- 💧 (3) Anleggsbidrag
 - 💧 At produksjonsinnretningen skulle forsynes med strøm fra land var en forutsetning for godkjenning av PUD (hadde selskapet stått fritt ville man nok ha valgt en annen løsning)
 - 💧 Anleggsbidraget er hjemlet i energilovgivningen med forskrift
 - 💧 Strømleverandøren blir eier anlegget (og bruker det i hele sin virksomhet, ikke begrenset til bidragsyter)
 - 💧 Bidragskravet er en konsekvens av at lisensen skal kobles til regionalnettet
 - 💧 Men gir ingen rettigheter ut over dette (samme vilkår som andre strømkunder)
 - 💧 Tilkoblingsretten kan ikke overdras
 - ➔ Jf petroleumsskatteforskriften §2 : « ... alle kostnader som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt ... »
 - ➔ §3b
- 💧 Tilsvarende løsning tidligere år:
 - 💧 NVE hadde gitt konsesjon til en bestemt løsning ifbm. utbygging av et felt
 - 💧 En regional myndighet ønsket i utgangspunktet en annen løsning, basert på et prosjekt i samme region.
 - 💧 Myndigheten klaget på NVE's vedtak. Dersom utbyggeren måtte avvente behandling av klagen ville feltutbyggingen måtte utsettes.
 - 💧 Mot at utbyggerne bekostet en andel av anleggskostnadene i det regionale prosjektet, trakk den regionale myndigheten klagen.
 - ➔ §3b

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt: Leie av produksjonsinnretning Dekning av utleiers oppgraderings-/prosjekteringskostnader

- ◆ Utgangspunkt: rene leiekontrakter knyttet til produksjonsinnretninger på sokkelen.
- ◆ Faktum var noe forskjellig:
 1. Studier/prosjektering knyttet til ombygging og klargjøring for produksjon fra det aktuelle feltet.
 2. Fysiske oppgraderinger av produksjonsinnretninger.
- ◆ I utgangspunktet etter sin art utbyggingskostnader (produksjonsinnretningen tilfredsstiller §3b-vilkårene om den var eiet av lisensfellesskapet)
- ◆ Ikke krevet at reglene i eie-/leieforskriften skal komme til anvendelse
- ◆ Hovedspørsmålet: vil leietakerne som har bekostet oppgraderingen/studiene kunne aktivere disse som egne §3b-investeringer?
- ◆ Og: hvis ikke
 - ◆ Hvordan skal kostnadene klassifiseres?
 - ◆ Inngår kostnadene i sokkelverdiene ved fordelingen av rentekostnader (§3d)?

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt: Leie av produksjonsinnretning

Dekning av utleiers oppgraderings-/prosjekteringskostnader

- 💧 Ulik behandling:
 - 💧 Noen påstod § 3b
 - 💧 Andre påstod avskrivning over leieperioden. Og aktivert som sokkeldriftsmiddel (immaterielt), dvs. inkludert i fordelingsgrunnlaget.
 - 💧 Og noen endret påstand under ligningen til § 3b
- 💧 Etter petroleumsforskriftens § 2 («Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle kostnader som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg.») omfattes kostnadene klart av innholdet etter komma («alle kostnader»), men
- 💧 Forskriftens henvisning til § 3b innebærer at man må **erhverve produksjonsinnretning**,
 - 💧 Altså et fysisk driftsmiddel
 - 💧 Det er tilstrekkelig at man erverver en fysisk del av innretningen
- 💧 For kostnadene til studier/prosjektering for tilpasning til den aktuelle petroleumforekomst innebærer dette helt klart intet erverv av fysiske driftsmidler. Disse omfattes derfor ikke av lovens ordlyd.

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt: Leie av produksjonsinnretning Dekning av utleiers oppgraderings-/prosjekteringskostnader

- For kostnader til dekning av om-/påbygging bli det spørsmål om det forelå «**skattemessig eierskap**».
- Om kostnader dekket av leietaker ved anvendelse av eie-/leieforskriften uttaler departementet:
 - Ot.prp. nr. 36 1997-98 punkt 3.3.3.1 : Dersom påkostningen [på leid produksjonsinnretning] betales av *leietaker*, foreslår departementet at den behandles etter de alminnelige reglene. Det innebærer at oljeselskapet kan få fradrag for avskrivninger og friinntekt etter petroleumsskatteloven § 3 b og § 5, dersom selskapet i skattemessig forstand anses som eier av påkostningen.
- Selskapet viste til
 - «en alminnelig kjent praksis for utvinningsvirksomhet på norsk sokkel hvor det er lagt til grunn at den part som har den økonomiske interessen i og som bekoster en innretning for bruk i egen utvinningsvirksomhet innenfor petroleumsskattelovens geografiske virkeområde, kan kreve å få nyttiggjøre avskrivninger og friinntekt etter petrsktl . §§ 3b og 5, uavhengig av formelt eierskap. Dette er en praksis som både er kjent og akseptert av Finansdepartementet.»
 - Det ble også vist til en BFU fra 2006 der tekniske installasjoner montert på en plattform (fast installasjon, lisens A) utelukkende av hensyn til produksjonen på en annen plattform (også fast installasjon, lisens B). Utstyret ble bekostet av lisens B, mens det ble betjent av lisens A på vegne av lisens B. Lisens A hadde dessuten den formelle eiendomsretten. Det ble lagt til grunn at lisens B var skattemessig eier (dvs. fikk rett til avskrivninger og friinntekt).

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt: Leie av produksjonsinnretning Dekning av utleiers oppgraderings-/prosjekteringskostnader

- ◆ Spørsmålet var altså om leietaker skulle anses som reell eier av oppgraderingen. Det ble lagt til grunn at det her var klare realitetsforskjeller mellom denne type investering og de investeringene som var gjort på faste installasjoner:
 - ◆ Bl.a. at det hadde formodningen mot seg at de utskiftningene/oppgraderingene som var blitt gjort ikke ville ha en positiv effekt på verdien av produksjonsinnretningen ved leieperiodens utløp.
 - ◆ Spørsmålet om skattemessig eierskap ble dessuten vurdert med utgangspunkt i de kriterier/momentene som ofte benyttes ved vurdering av reelt eierskap i leasingtilfellene.
 - ◆ Det ble konkludert med at disse momentene talte for at formell eier (utleier) også var skattemessig eier, og at betalingen måtte betraktes som
 - ◆ Forskuddsbetalt leie
- ◆ Selskapet mente at betalingen måtte inngå i fordelingsgrunnlaget etter § 3 bokstav d, 3. ledd bokstav e (immaterielt formuesobjekt). Klagenemnda har imidlertid i en kjennelse fra september 2014 lagt til grunn:
 - ◆ At påkostninger der leietaker ikke blir eier, etter langvarig ligningspraksis, anses som tilleggsleie.
 - ◆ Viste dessuten til at verdi av tidsbegrenset rett til å bruke fast eiendom eller løsøre er *ikke* skattepliktig formue, jf. sktl. § 4-2 (1) bokstav b. Dette gjelder selv om retten er betalt på forskudd eller kjøpt av den opprinnelige rettighetshaver.

Petrsktl. §3b – aktiveringsplikt: Forsinket produksjonsstart. Erstatningsbetaling knyttet til inngått leiekontrakt (shuttletanker).

- 💧 Selskapet
 - 💧 Hadde inngått kontrakt om leie av shuttletanker
 - 💧 Knyttet til planlagt produksjonsstart
 - 💧 Produksjonsstart forsinket
 - 💧 Måtte betale erstatning til transportselskapet: lik leie minus fremleie i spotmarkedet
 - 💧 Ikke mulig å kreve erstatning av utbygger
 - 💧 Aktiverte erstatningen som utbyggingskostnad (§ 3b) for feltet
- 💧 Det ble lagt til grunn at
 - 💧 Det i dette tilfellet var mer nærliggende å klassifisere kostnaden som knyttet til produksjonsfasen (altså driften)
 - 💧 Og slik sett en driftsforberedelseskostnad (som etter fast praksis ikke er omfattet av aktiveringsplikten)
- 💧 I motsetning til f.eks. anleggsbidrag (jf. foran) knytter ikke erstatningsbetalingen seg til utbyggingsløsningen.
- 💧 Den har heller ingen betydning for når produksjon kan komme i gang (jf. tilfellet der investeringsbidrag medførte tilbakekalling av klage og dermed ikke utsettelse av produksjonsstart)

Nettobetraktninger finansielle transaksjoner

- ◆ Det fremmes i noen saker påstand om at ulike finansielle transaksjoner «må ses i sammenheng»
 - ◆ Og da, som oftest, i betydningen at «overpris skal avregnes (nettes) mot underpris», herunder også transaksjoner knyttet til ulike inntektsår.
 - ◆ Men også der siste ledd i en transaksjonsrekke hevdes å gi uttrykk for armlengdeprisen i en forutgående transaksjon, jf. Oslo tingretts dom av 9.1.2014 (Exxon), hvor selskapet fremhevet betydningen av konsernbankens videreplassering av selskapets innskudd i banken som utgangspunkt for prissettingen av innskuddene.
- ◆ *Utgangspunktet* er at sktl. § 13-1 ikke gir skattemyndighetene hjemmel for å sette ned inntekten
 - ◆ Ved «netting» vil det være den underliggende realiteten for en (eller flere) av transaksjonene isolert bedømt

Nettobetraktninger finansielle transaksjoner

- Selv om det kreves at transaksjonene må ses i «sammenheng»,
- Vil dette ikke nødvendigvis innebære at transaksjonen skal behandles «likt», jf. Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola):
 - Utgangspunktet var her at to Statoilselskaper, hhv mor og SCC, hadde ytet lån til Statoil Angola. Bare lånet fra SCC var rentebelastet.
 - Statoil Angola hadde begrenset lånekapasitet. Ved ligningen ble denne fordelt forholdsmessig mellom mor og SCC.
 - Dette innebar at også en andel av lånet fra mor måtte rentebelastes for skatteformål.
- Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola) (forts):
 - Førstvoterende: «I vår sak mener jeg at det er en så nær sammenheng mellom de lån som har ytet fra SCC og Statoil ASA, at de må vurderes under ett»
 - Likevel ment HR at det var riktig å tilordne hele lånekapasiteten til SCC
 - «SCC har ingen eierinteresser i Statoil Angola»
 - «Den interesse Statoil ASA har i å yte låne, knytter seg først og fremst til forventet avkastning av driften, og ikke til kredittgivingen»
 - «.. en form for surrogat for egenkapitaltilførsel»
 - «Såfremt det er forretningsmessig begrunnet å skille mellom långiverne, må det også skilles ved beskatningen»

Nettobetraktninger finansielle transaksjoner

- 💧 Det er imidlertid ikke slik at «netting» er utelukket når det gjelder finansielle transaksjoner.
 - 💧 Det er også akseptert – gitt visse forutsetninger – når transaksjonene er mellom de samme selskapene.
- 💧 Sammenligning med den praksisendring som Klagenemnda la til grunn ved kjennelser i 2013 vedrørende fortjenestepåslag på kostberegnete konserninterne tjenester (jf. Ligningskveld 2013)
 - 💧 Antas å gi liten (eller ingen) relevant veiledning.

Nettobetraktninger finansielle transaksjoner

- ◆ I en kjennelse fra september 2014 der et norsk utvinningsselskap
 - ◆ Hadde lånt et betydelig beløp fra en utenlandsk konsernselskap, og deretter
 - ◆ Plassert pengene, på samme rentebetingelser, i et annet konsernselskap
 - ◆ Fant Klagenemnda ikke grunn til å se disse i sammenheng
- ◆ Utgangspunktet i dette tilfellet var at
 - ◆ Innlånsavtalen ble inngått for å finansiere utbytteutbetalinger, mens
 - ◆ Utlånsavtalen ble inngått for å sikre en langsiktig plassering av overskuddslikviditet
 - ◆ Årsaken til at man valgte å etablere utlånsavtalen fremfor å nedbetale lånet var ifølge selskapet at regnskapsregler i långivers hjemland ville resultert i uønskede negative virkninger.
 - ◆ Det ble ikke foretatt en ny markedsvurdering i forbindelse med utlånet i og med at rentebetingelsene på utlånet skulle samsvare med rentebetingelsene på innlånet
- ◆ Selskapet: den avtalte marginen på utlånet i tråd med armlengdeprinsippet idet utlånet måtte ses i sammenheng med innlånet. En eventuell justering av marginen på utlånet måtte føre til en tilsvarende justering av marginen på innlånet. Faktisk transaksjon der struktur og vilkår på inn-/utlån inngår, måtte legges til grunn.

Nettobetraktninger finansielle transaksjoner

- 💧 Klagenemnda (6 av 7 medlemmer):
 - 💧 Ikke hjemmel i sktl. § 13-1 til nedsettelse av inntekten
 - 💧 Viste til kjennelse fra november 2012 i en lignende sak. Nemnda kom der til at det ikke var grunnlag for å se innlåns- og utlånsbetingelser under ett ved samtidig inn- og utlån til (ulike) beslektede selskaper.
- 💧 Mindretallet:
 - 💧 Må stilles strenge krav for at et innlån og utlån skal ses i sammenheng,
 - 💧 Men kravene oppfylt her:
 - 💧 Utlånet i hovedsak finansiert av innlånet
 - 💧 Og vilkår i avtalene i all hovedsak sammenfallende
- 💧 Konklusjon: «netting/motregning» knyttet til finansielle transaksjoner krever tilnærmet identisk innhold og samme motpart

Lånegaranti som rentekostnad

- ♦ Ved fjorårets foredrag ble følgende kort opplyst:
 - ♦ Garanti for:
 - ♦ Oppfyllelse av låneforpliktelse \Rightarrow henføres land jf. petrsktl. § 3 d, sjette ledd (finansiell ytelse ikke henførbar til noen bestemt inntektskilde, anses ikke som renteutgift)
- ♦ Kjennelse 27.10.2014:
 - ♦ Et lån tatt opp fra uavhengig långiver,
 - ♦ Delvis garantert av beslektede selskaper, dels av annen finansinstitusjon.
- ♦ Spørsmål: om garantikostnad skal inngå i rentekostnader til fordeling (§3d, annet ledd) eller om det skal føres direkte til fradrag i landdistriktet
- ♦ Klagenemndas flertall (5 av 7): Finanskostnad knyttet til selskapets rentebærende gjeld.
 - ♦ Begrepet «summen av rentekostnader» (jf. §3d, annet ledd) må fortolkes i lys av hva som etter en økonomisk betraktning fremstår som en rentekostnad
 - ♦ Garantikostnad for å oppnå lavere margin: rente. Ingen grunn til å forskjellsbehandle usikrede lån til høyere rente, enn sikrede med lavere rente.
 - ♦ Forutsetning: at provisjonen ikke overstiger den høyere rente som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risiko for mislighold.
 - ♦ Vurderes konkret

Lånegaranti som rentekostnad

- ◆ Mindretallet:
 - ◆ En rente etter sin definisjon en godtgjørelse til *långiver*
 - ◆ Garantiprovisjon betaling til tredjemann for å sikre långiver mot låntakers mislighold
 - ◆ Skattelovens rentebegrep omfatter også kostnader som etter alminnelige definisjoner ikke er rente
 - ◆ Spørsmålet her: hvilke finansposter omfattes av begrepet «summen av rentekostnader»
 - ◆ Synes åpenbart at bestemmelsen «har hatt sin begrunnelse i et ønske fra lovgivers side om særskilt å beskytte særskattefundamentet gjennom en snever fortolkning av rentebegrepet»
 - ◆ Viste til at valutaposter på rentebærende gjeld først kom inn etter høring. Dersom andre kostnader var ment omfattet hadde det vært naturlig at det ble nevnt i forarbeidene.
 - ◆ Mindretallet viste også til at det er praksis i Klagenemnda for at betaling til andre enn långiver ikke anses som gjeldsrenter.