

# Konserninterne transaksjoner i petroleumsvirksomhet

## Armlengdeprinsippet

### Innledning

**Torstein Fløystad**  
**Oljeskattekontoret**



# Armlengdeprinsippet – skatteloven § 13-1

# Armlengdeprinsippet

Dersom det «blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avholdt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.» (OECDs mønsteravtale, artikkel 9)

## En mer konkret tilnærming i dette foredraget:

Verdifastsettelse som direkte eller indirekte har redusert inntekten som følge av avvik fra hva uavhengige ville ha avtalt knyttet til forhold som

- Prisformel
- Omfang/innhold
- Øvrige vilkår
- Transaksjonsstruktur

# Skatteloven § 13-1

Interessefellesskap

Årsakssammenheng  
(«på grunn av»)

Inntektsreduksjon

- ◆ Reduksjon/skjønn: armlengdestandarden («.. som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.»)
- ◆ At det ikke foreligger interessefellesskap og årsakssammenheng er sjelden påberopt av selskapene
  - ◆ Utenfor EØS: presumpsjon for årsakssammenheng
- ◆ Ikke krav om vesentlig avvik, Rt. 2001, s. 1265 (Agip)
- ◆ Skjønnsutøvelsen: forvaltningens frie skjønn, begrenset prøving, jf. Rt. 2012, s. 1025 (Norland)



## Særtrekk, kompleksitet og hovedkategorier

## Enkelte særtrekk ved petroleumsvirksomhet av betydning for transaksjonskarakteristika

- ◆ Virksomheten som sådan
  - ◆ Risiko
  - ◆ Langsiktighet
  - ◆ Grunnlaget – rammebetingelsene – virksomhetsutøvelsen hviler på
- ◆ Dessuten
  - ◆ Beløpsstørrelser og skattesats
    - ◆ Spesielt for sokkelbeskatningen: kan man flytte skattefundamentet til land reduseres (f.o.m. 2016) skattesatsen med 53%-poeng
  - ◆ Multinasjonale oljeselskaper har i stor utstrekning **egne, konserntilpassede prising- og belastningsmetoder**
    - ◆ Som ikke finnes mellom uavhengige
  - ◆ Vilkår/innhold og struktur endres ofte
    - ◆ i en del tilfeller som følge pågående skattesaker etablerte «løsninger»
  - ◆ Også organisering (nye subjekter) og geografisk plassering (av aktivitetene) påvirker norsk (sokkels) skattefundament

⇒ Komplekse transaksjoner

# Hovedkategorier

(og *enkelte* problemstillinger – stikkordsmessig)

PETROLEUM  
(Markeder med  
høyst forskjellige  
karakteristika)  
Tørrgass, LNG,  
Våtgass og Råolje

Ulike geografiske markeder, handelspunkt, indekser og indeksering, risikofordeling, fleksibilitet, byttetransaksjoner, kjøp for å oppfylle leveringsforpliktelser, geografisk grense, leveringsopsjoner, erstatningsbetingelser ved manglende levering (default) osv.

FINANSIELLE  
TRANSAKSJONER

Tynn kapitalisering, kredittverdighetsanalyser, garantier, marginprising, konserntilknytning, plasseringer, realitetsvurderinger, cash pool, refinansiering, sammenhengende transaksjoner osv.

FORSIKRING (CAPTIVE)

Risikooverføring, reell forsikring (soliditet), samordning, gjensidig forsikring (OIL), utbytte og premierefusjon, tower, lagdeling, egenandel, skadehistorikk

ANDRE TJENESTER  
(Uensartet, men ofte  
belastet samlet)

Timepriser, fordelingsprinsipper, nytte, dokumentasjon relevans/mottak, korrelasjon, fortjenestepåslag, FoU, kostnadsnivåjustering, aksjonærkostnader, managementselskaper, KBO



## Eksempler kompleksitet



## Komplekse transaksjoner

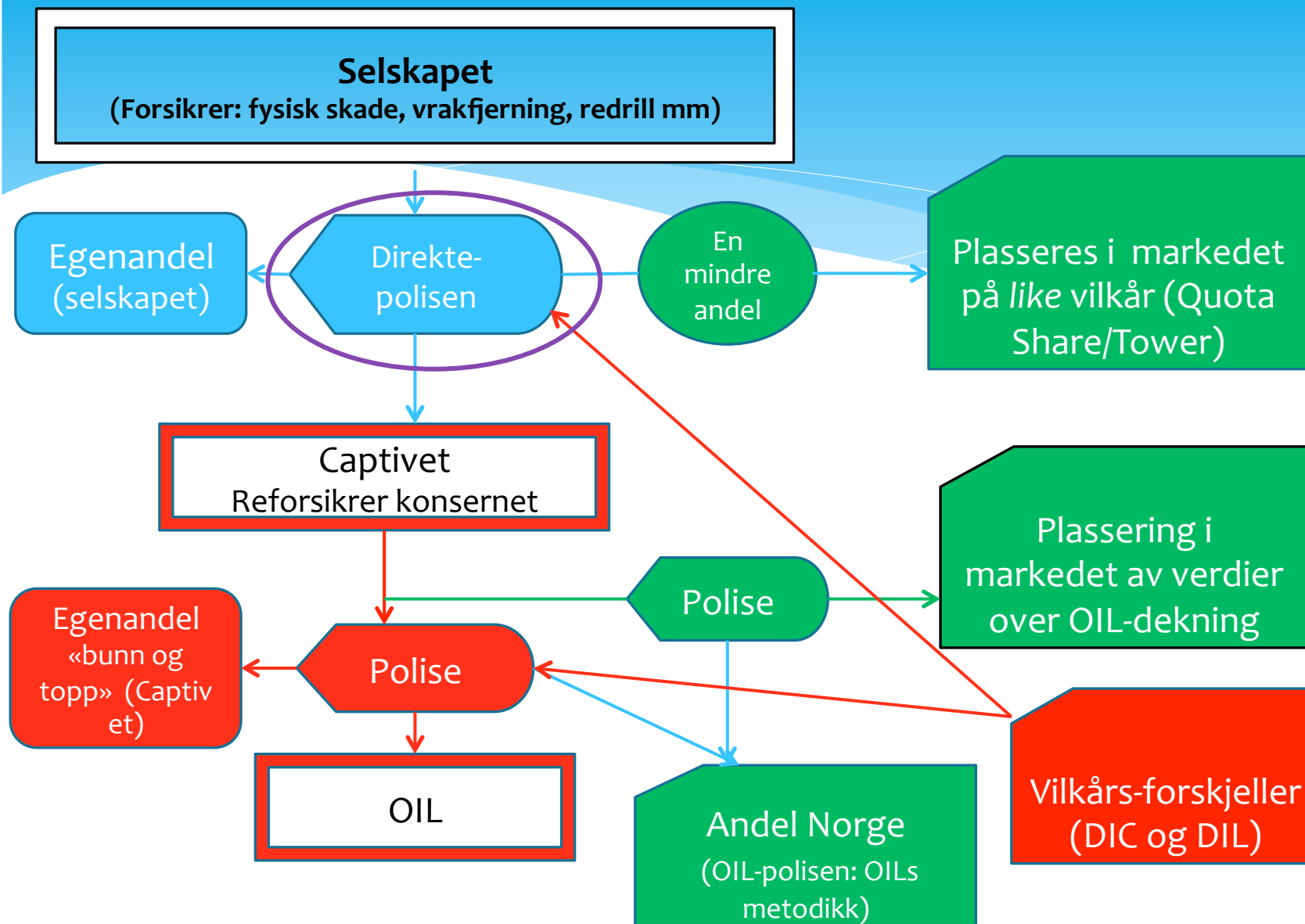
### Eksempel: prisformel oljeindeksert gasskontrakt

$$Po + \text{vekt}G * \text{gjennomslagsfaktor}G * (G - Go) + \text{vekt}F * \text{gjennomslagsfaktor}F * (F - Fo)$$

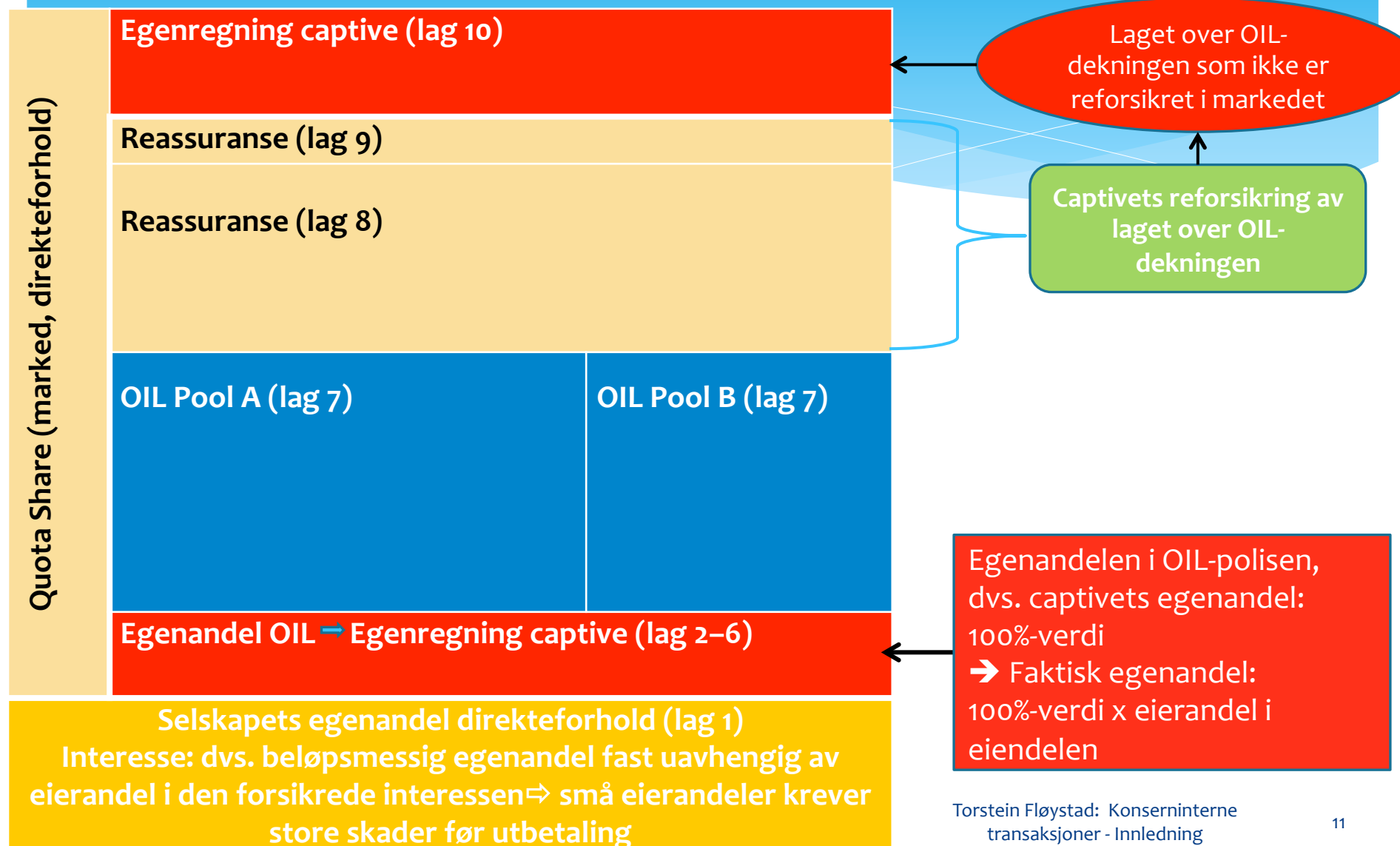
Der:

- G = prisen på "gasoil"
- F = prisen på "fueloil"
- dvs. alternative energibærere
- o angir tidspunkt for kontraktsinngåelse
- VektG og VektF: disse skal gi uttrykk for konkurransen mellom energibærerne, og angir forholdsmessige andel av prisendringen
- Gjennomslagsfaktorene er uttrykk for priselastisitet, en oljeprisøkning gir en relativ mindre økning i gassprisene
- Energikonverteringsfaktorer kommer i tillegg (f eks er  $Po = \text{pris/kWh}$ ,  $G = \text{pris/tonn}$ )

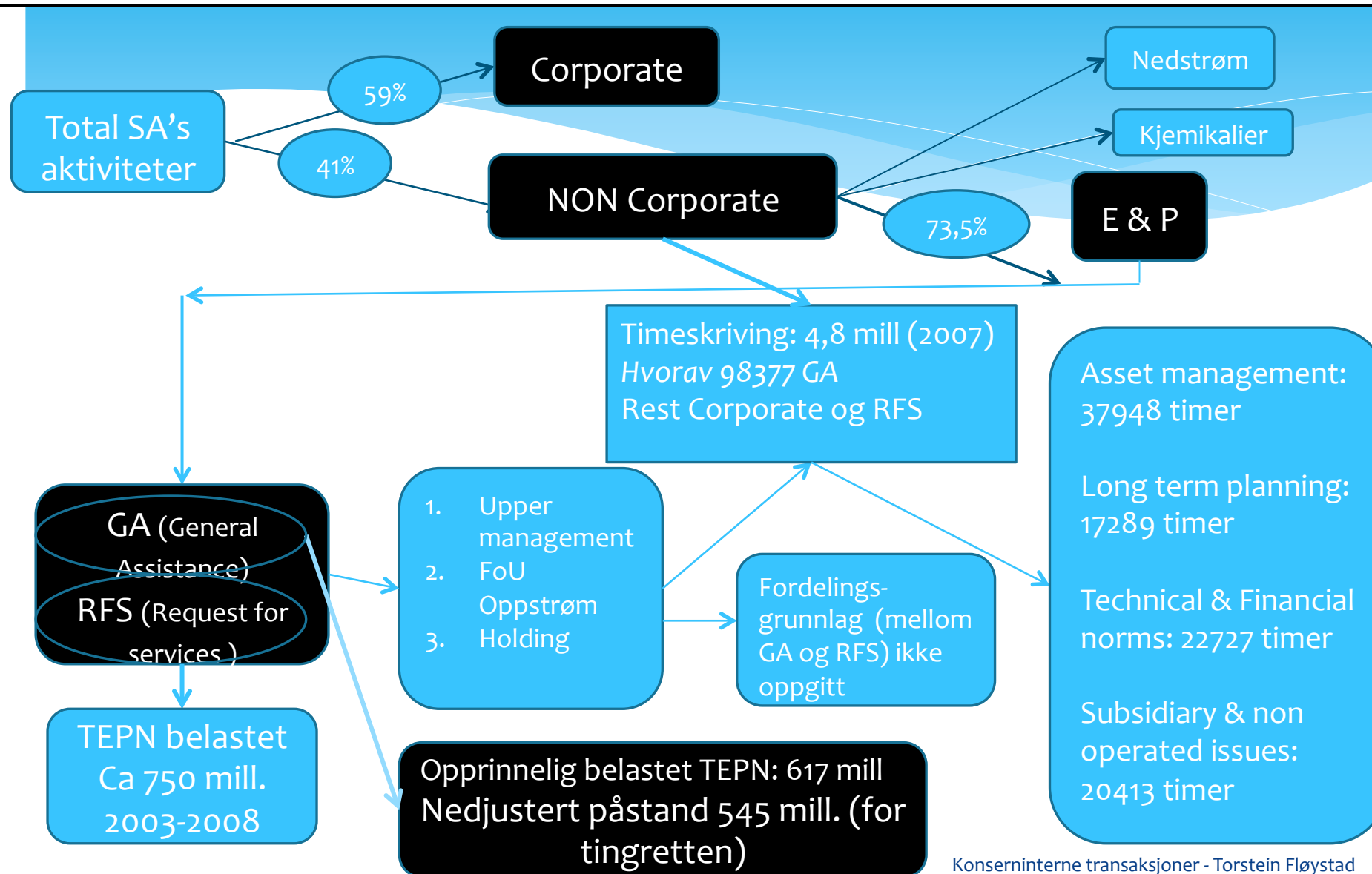
## Eksempel på transaksjonsstruktur: Hovedbildet i en forsikringssak



Eksempel på kompleksitet:  
Transaksjonens «innhold» i en forsikringssak: **hvert element må tilordnes en verdi!**  
(Lagdelt dekning av forsikrede verdier – fysisk skade)



«Egne, **konserntilpassede** prisings- og belastningsmetoder, som ikke finnes mellom uavhengige», jf foran. **Eksempel** fra tingrettsdom (30.6.14, Total E&P): Etablering av kostnadsbase GA (General Assistance) som skal dekkes inn via belastning av datterselskaper (slik dette fremgår av dommen).





# Handlingsrom, utfordringer og tilnærming

## Komplekse transaksjoner gir «handlingsrom» og betydelige kontrollutfordringer

- ◆ Et hovedtrekk ved multinasjonale oljeselskaps konserninterne transaksjoner er altså at de (ofte) er svært komplekse og normalt «tilpasset» særtrekk ved industrien
  - ◆ Og da oftest slik at alle «elementene» (formel, innhold, skruktur) i transaksjonene kan påvirke verdifastsettelsen
  - ◆ Og i tillegg normalt slik at virkningen av endringer ikke er «matematikk», men oftest må bygge på skjønn og fastsettelse av intervall
- ⇒ Dette gir selskapene «handlingsrom» i skatteplanleggingen
- ◆ Frederik Zimmer (Skatterett nr. 3 2015) :
  - ◆ **"Det er imidlertid åpenbart at multinasjonale konserner utnytter den rettstilstanden som er etablert, i sin skatteplanlegging, og ..«**
- ◆ Dette må være (og er) utgangspunktet for (olje)skattemyndighetenes kontrollaktiviteter **også når det gjelder verdsettelse.**

## Komplekse transaksjoner gir «handlingsrom» og betydelige kontrollutfordringer

- ◆ Altså: en uendelighet av variasjonsmuligheter som grunnlag for skatteplanlegging
- ◆ Dynamikken i de ulike markedene og selskapenes «endringsvilje» medfører dessuten noe oftere at
  - ◆ Fremgangsmåtene blir engangsløsninger knyttet opp mot det enkelte selskap
  - ◆ Der metoden har liten overføringsverdi og likebehandlingskravet sjeldnere fremstår som et aktuelt problem
- ⇒ Vurdering av mulighet for anvendelse av metodikk på andre saksforhold og spørsmålet om likebehandling har mer karakter av å være en sluttvurdering
  - ⇒ Vi søker «løsningen» først
- ⇒ «Tiltak» (bl.a.)
  - ⇒ Spesialisering
  - ⇒ Kontinuerlig kunnskapsoppdatering på de ulike kontrollområdene (markeder)
  - ⇒ Databaser (egenutviklede og kjøp av tilgang til)

## Typiske trekk ved kontorets kontrollpraksis og «løsninger»

- ◆ Standardmetoder (OECDs retningslinjer) nesten alltid bare et utgangspunkt
- ◆ Tas det utgangspunkt i CUP: ofte betydelige justeringer som følge av vilkårs- og realitetsforskjeller
  - ◆ Herunder også rene teoretiske betraktninger (økonomisk teori): problematisk å finne holdepunkter i det virkelige liv
  - ◆ Men også løsninger som bygger på alternative handlemåter
- ◆ Ellers: «hybrid-modeller»
  - ◆ Som oftest da slik at det avgjørende 'elementet' ikke er knyttet til modellen som sådan





## To eksempler fra praksis

## Eksempel på løsning basert på karakteristika ved oljebransjen: TYNN KAPITALISERING

### Anvendelse av armlengdestadarden før 1994

#### Retningslinjer (hovedtrekk):

Årlig kontantstrømsanalyse (fra oppstart) med utgangspunkt i virksomhetens tre (hoved)faser og en isolert bedømmelse av den enkelte fase:

- 💧 Letekostnader må finansieres med 100%
  - 💧 Utbyggingskostnader antatt tilstrekkelig med 20% egenkapital (minimum)
  - 💧 Driftsfasen (sammensatt posisjon) – kontantstrømsanalyse:
    - 💧 Bruttoinntekt
    - 💧 Minus driftskostnader (avskrivninger ikke inkludert )
    - 💧 Minus letekostnader
    - 💧 = Finansieringsgrunnlag for utbyggingskostnader
    - 💧 Minus 20% av årets utbyggingskostnader
    - 💧 = \_\_\_\_\_  $\geq 0$
- ⇒ Ikke ytterligere krav til skattemessig egenkapital dette året.
- ⇒ Sum foregående år blir samlet krav.

## Eksempel der alternativ handlemåte brukes som grunnlag for verdsettelse av (manglende) fleksibilitet – (svært) forenklet fremstilt

- ♦ **Utgangspunkt: en kontrakt med fast volumleveranse (gass)**
- ♦ **Starter som en CUP: prisformel benyttet i en annen salgskontrakt**
  - ♦ Denne kontrakten ga imidlertid kjøper **fleksibilitet** mht volum
  - ♦ Som igjen ga mulighet for utnyttelse av **sesongmessige prisvariasjoner**
  - ♦ Og som derfor hadde en verdi for kjøper som må antas var reflektert i prisen
  - ♦ Tilsvarende måtte kjøper i kontrakten med fast volum antas å ville gi en **lavere pris** enn den som var utgangspunktet for sammenligningen
    - ♦ En **reduksjon tilsvarende verdien av fleksibiliteten**
- ♦ Det var ikke mulig å gjennomføre en ren CUP på fleksibiliteten. Et alternativ var da å prise fleksibiliteten på grunnlag av forward-priser, i samsvar med selskapets påstand valgte man imidlertid å ta utgangspunkt i
- ♦ **Lagringsmuligheter for gass:** ved å kjøpe (sammensatte) lagerkapasiteter ville kjøper av gassen kunne oppnå fleksibilitet mhp når han skulle videreselge
- ♦ Selskapet mente at verdien som måtte anvendes var kostnadene ved lagerkapasiteter som alltid dekket alle forhold ved fleksibiliteten og som faktisk fantes i markedet
- ♦ Dette ga imidlertid mulighet for en fleksibilitet som (langt) oversteg fleksibiliteten i kontrakten det ble sammenlignet med
- ♦ **Faktisk tilgjengelig lagerkapasiteter hadde en pris**, og – siden det her var spørsmål om verdsettelse – mente kontoret at ved å **tilordne prisen forholdsmessig** til kapasiteter som “matchet” fleksibiliteten fikk man en riktig (markedsmessig) verdi på den manglende fleksibiliteten
  - ♦ Slik ble selskapet lignet



## Kontorets praksis og forholdet til OECDs retningslinjer

## OECDs retningslinjer (jf. skattelovens § 13-1 fjerde ledd) Forholdet til kontorets praksis

### ♦ Med virkning fra og med inntektsåret 2008 fikk skattelovens § 13-1 følgende fjerde ledd:

Når det foreligger interessefellesskap mellom foretak hjemmehørende i Norge og utlandet, og deres kommersielle eller finansielle samkvem er underlagt armlengdebetingelser nedfelt i skatteavtale mellom de respektive stater, skal det ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter tredje ledd, **tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD)**. Disse retningslinjer bør, så langt de passer, tas tilsvarende hensyn til i andre tilfeller enn foran nevnt. Det foranstående gjelder bare i den utstrekning Norge har sluttet seg til retningslinjene og så fremt departementet ikke har bestemt noe annet. (uthevet her)

### ♦ Tidligere ble kontoret ofte møtt med krav om at den enkelte metode måtte følges «stringent»

- ♦ Nærmest som et absolutt krav: kunne ikke en av metodene anvendes ville det ikke være grunnlag for å påstå inntektsreduksjon

### ♦ Utgangspunkt: Retningslinjer

- ♦ Rt. 2001, s. 1265 (Agip): « .. gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv.»

## OECDs retningslinjer (jf. skattelovens § 13-1 fjerde ledd) Forholdet til kontorets praksis (forts.)

- ◆ «Stringenskravet» er imidlertid vanskelig å slippe helt, jf provokasjon ifbm rettssak hvor kontoret ønsket fremlagt videresalgspris (også bedt om under klagebehandlingen)
  - ◆ Selskapet «provoserer fremlagt en begrunnelse og sannsynliggjøring for hvorfor videresalgsmetoden er anvendelig»
- ◆ Fra årets ligning (annet selskap): «Dersom det ikke er mulig å foreta nødvendige justeringer av videresalgskontraktene, så er alternativet å forkaste avtalene som sammenligningsgrunnlag»
- ◆ Av forarbeidene (Ot.prp nr. 62 (2006-2007)) fremgår det bl.a. at:
  - «Det er også grunn til å understreke at OECD-retningslinjene må anvendes med rimelig grad av skjønn og fleksibilitet, under hensyn til de faktiske forhold og omstendigheter som omgir partene og transaksjonen. Det kan innebære at **det i enkeltsaker vil være grunnlag for å tillemppe retningslinjene og de krav som der stilles i situasjoner hvor retningslinjene ikke kan anvendes fullt ut.**» (uthevet her)
- **Ingen konflikt mellom retningslinjene og kontorets praksis**

## OECDs retningslinjer (jf. skattelovens § 13-1 fjerde ledd) Forholdet til kontorets praksis (forts.)

- Ofte et spørsmål om bevisverdi (sannsynlighetsovervekt) og ikke etablering av et direkte sammenlignbart grunnlag, jf. lignl. § 8-1: «fri bevisbedømmelse»
  - Sannsynlighetsovervekt for inntektsreduksjon har i mange tilfeller kunnet dokumenteres uten omfattende metodiske analyser
  - Skjønnsutøvelsen krever imidlertid normalt en mer metodisk tilnærming, men man kan ikke være avskåret fra å skjønne selv om grunnlaget for skjønnsutøvelsen synes spinkelt (jf. forvaltningens «frie» skjønn)
- Utfordringen (for norsk grunnrentebeskatning) fremover vil bli om internasjonale avtaler i større grad benytter seg av mer eksakte (og «firkantede») standarder
- «Sikkerhetsventilen» må alltid være armlengdestandarden
  - Og en forutsetning om «økonomisk rasjonalitet»
  - Fordi multinasjonale selskaper ofte benytter seg av transaksjonskarakteristika som ikke forekommer mellom uavhengige
  - Og restrukturering ikke er et aktuelt alternativ
  - I tillegg vil grunnlaget virksomhetsutøvelsen bygger på (lisensvilkår mv.) kunne være vanskelig å tilpasse firkantede regler



# Praksis og prinsippavklaringer

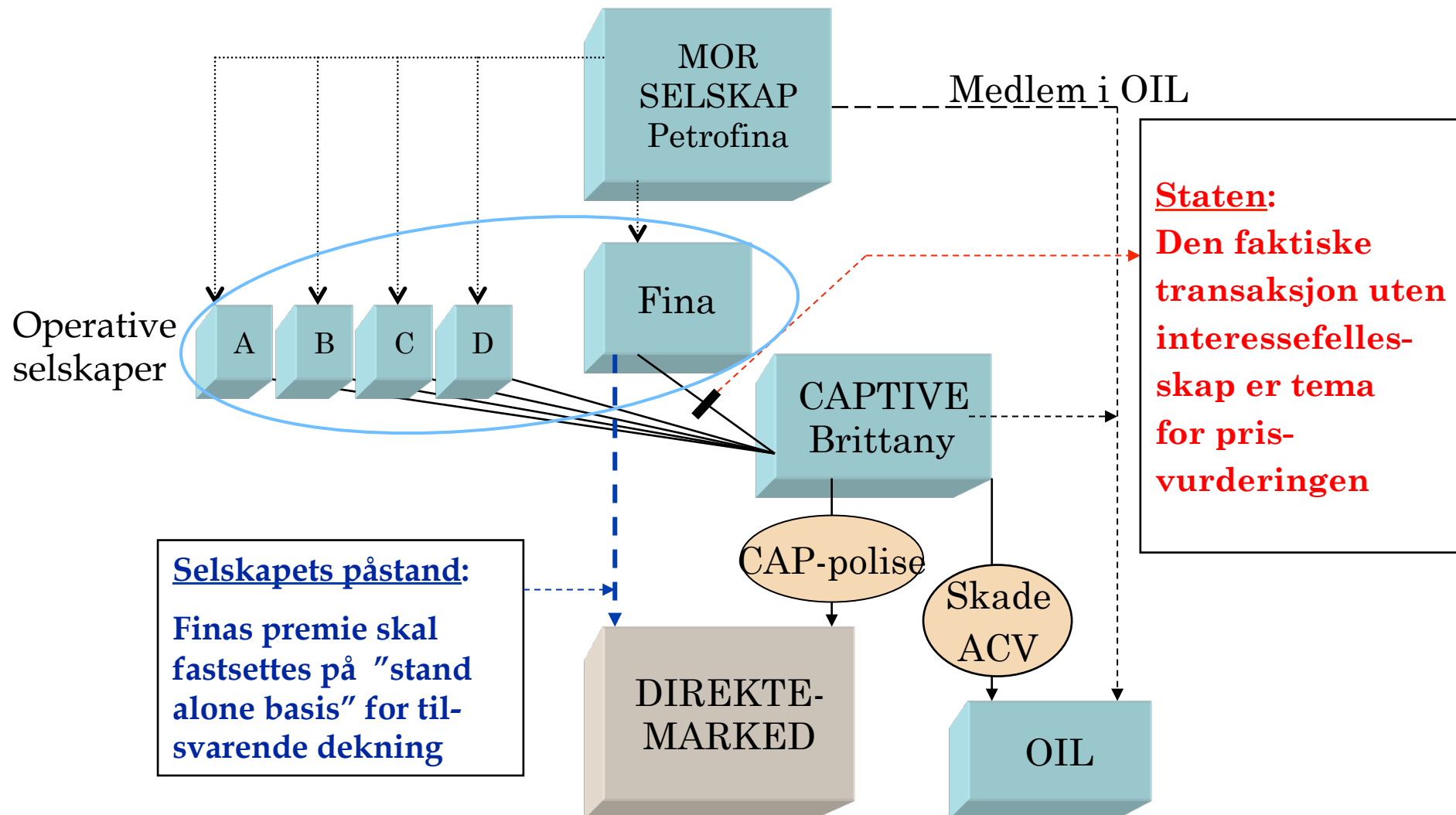
Og litt om samordningsprinsippet



# Praksis og prinsipper

- 💧 Petroleumskattepraksis knyttet til armlengdeprinsippet dreier seg ikke bare om konkrete løsninger, men
  - 💧 Også *en rekke mer eller mindre prinsipielle avklaringer*
    - 💧 Antakelig mest innenfor forsikring
  - 💧 Som «supplement» til forståelsen av armlengdeprinsippet
- 💧 Til illustrasjon: **samordningsprinsippet**
  - 💧 Som fikk sin avklaring innenfor forsikringsområdet

# Fina-dommen, Utv. 2003 s. 531 – samordning



# Praksis og prinsipper

En produksjon (kostnad), ett felles (tjeneste)produkt  
(brukes av alle) – samordningsprinsippet

