



ORS Oljeskattekveld

27. november 2024

Om erverv til overpris og viderebelastning til lisensfellesskap

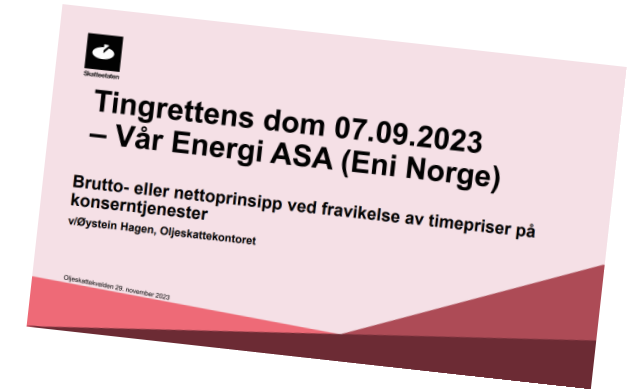
Betraktninger etter rettskraftig avgjørelse fra Gulating
(Vår Energi mot staten v/Oljeskattekontoret)

spesialrådgiver Magnus Grøn Strømstad

Plansjene er ikke rettskilder

Tematikk

- Gulating lagmannsretts dom 17. juni 2024
 - Utv. 2024 s. 627 - LG-2023-156824
 - tingrettens dom i samme sak gjennomgått forrige Oljeskattekveld
 - ingen repriseforedrag - betydelig utvikling i argumentasjonen i saken siden den gang
 - diverse refleksjoner som springer ut av saken
- Plassering av dommen i en større teoretisk sammenheng
 - om samarbeidsformen interessentskap på norsk kontinentalsokkel
 - skattemessigbehandling av interessentskapet og konsekvensene av skattleggingsmetoden
 - tilordning, transaksjoner mellom lisenser, uttak, § 13-1
- Nærmere om lagmannsrettens vurderinger og ankeskrivene til Høyesterett
 - et forsøk på å systematisere og vurdere utvalgte deler av dommen
 - om tilordning, § 13-1, betydningen av Shell FoU-dommen, oppofrelse og særskatteplikstens rekkevidde



Nytt kapittel i historien om «brutto» og «netto»

- Gulating lagmannsretts dom 17. juni 2024 (Utv. 2024 s. 627 - LG-2023-156824)

- Vår Energi ASA – staten v/Oljeskattekontoret
- anke ikke tillatt fremmet (HR-2024-1932-U)
 - rettskraftig avgjort at klagenemndas vedtak ikke er ugyldig



norge



vår energi

- «Konkret gjelder saken beregning av inntektsøkning for tjenester som ENI som operatør har mottatt fra morselskapet Eni S.p.A. ENI bestrider ikke at det er betalt overpris for tjenestene og at selskapets inntekt skal økes ved ligningen. **Spørsmålet er om det ved beregning av inntektsøkningen skal tas hensyn til den andel som er blitt viderebelastet selskapets lisenspartnere på norsk sokkel (nettovurdering).**»
 - avgrenses mot internprisingens overlegent mest omstridte del – selve prisingen

Utvinningstillatelsene (nesten) alltid til flere

- Fra og med 2. konsesjonsrunde har nesten samtlige utvinningstillatelser blitt **tildelt en gruppe av selskaper i fellesskap**, som skal utøve virksomheten gjennom en **operatør** utpekt av departementet. Balder-feltet er en av få nyere utvinningstillatelser med bare én rettighetshaver. I 1972-resolusjonen § 11 fjerde ledd var det uttrykkelig sagt at «utvinningstillatelsen kan meddeles to eller flere selskaper mv. i fellesskap når de hver for seg fyller de vilkår som er satt ovenfor». Denne bestemmelsen ble sløyfet i 1985-loven, fordi den ble ansett overflødig, og en slik bestemmelse er heller ikke tatt med i dagens petroleumslov.
 - Ulf Hammer mfl., Petroleumsloven. Lovkommentar, § 3-3. Utvinningstillatelse, Juridika

Pålagt standardisert samarbeidsform

- «Kongen kan sette som **vilkår for tildeling** av utvinningstillatelse at rettighetshaverne inngår **avtaler av bestemt innhold** seg imellom.»
- petroleumsloven § 3-3 fjerde ledd



Energidepartementet

UTVINNINGSTILLATELSE

NR. **XXX**

FOR

PETROLEUMSVIRKSOMHET

tildelt

X
X
X
X

ved kongelig resolusjon **XX.XX.XXXX**

6. AVTALER

Rettighetshaver skal innen 30 dager etter tildeling av utvinningstillatelsen inngå vedlagte:

- Avtale for petroleumsvirksomhet
- Vedlegg A: Samarbeidsavtale
- Vedlegg B: Regnskapsavtale

Tillegg til, endring i eller unntak fra avtalen med vedlegg er betinget av departementets godkjenning.

Standardisert samarbeidsform: Interessentskap

- Samarbeidsavtalen omtaler innledningsvis rettighetshavergruppen som et «**interessentskap**», og understreker at selskapsloven ikke kommet til anvendelse. Samarbeidsavtalens forankring i konsesjonsvilkårene, og at departementet etter petrl. § 3-3 fjerde ledd har rett til å bestemme «avtalens» nærmere innhold (...) gjør den nokså enestående sammenlignet med andre selskapsrettslige avtaler. Det mest treffende er vel å anse interessentskapet som en **særskilt, ulovfestet selskapsform**, og da helst som en særlig variant av det ansvarlige selskapet. Samarbeidsavtalen har **i liten grad blitt endret** de siste 20 årene (...)
 - Ulf Hammer mfl., Petroleumsloven. Lovkommentar, § 3-3. Utvinningstillatelse, Juridika

Hva slags dyr er interessentskapet skattemessig?

- Aktuelle varianter etter skattelovens nåværende system:
 - Eget skattesubjekt med selskapsfastsetting?
 - skatteloven § 2-2
 - Deltagerfastsetting som om interessentskapet var et eget skattesubjekt?
 - såkalt nettofastsetting etter skatteloven § 10-40 følgende
 - Deltagerfastsetting uten samordning på interessentskapsnivå?
 - såkalt bruttofastsetting etter skatterettslige grunnprinsipper for det enkelte skattesubjekt

Hva slags dyr er interessentskapet skattemessig?

- Aktørene allerede fra starten opptatt av å unngå fellesbeskatning og egne skattesubjekter
- «Dersom to eller flere personer, selskaper eller innretninger i fellesskap blir tildelt utvinningstillatelse, vil vedkommende konsortium på nærmere bestemte vilkår kunne bli å skattlegge som en egen juridisk person (...). Det har i den forbindelse vært hevdet at en slik fellesligning på konsortiets hånd, for så vidt angår amerikanske deltakere, vil ha til følge at de går glipp av visse fordeler som følger av skattelovgivningen i U.S.A. Dette vil igjen kunne føre til at **de amerikanske oljeselskaper vil være lite interessert i å delta** i et samarbeid som dette vil innebære. Departementet har i lovforslaget funnet å burde ta hensyn til dette, og har foreslått en regel om adgang for vedkommende departement til å bestemme at de enkelte parter i disse tilfelle tas opp til ligning hver for seg.» (Ot.prp. nr. 47 (1964-1965))
- «Departementet kan videre, når særlige grunner tilsier det, bestemme at personer eller selskaper som danner et konsortium e. l. med delt eller på annen måte begrenset ansvar, tas opp til **skattlegging hver for seg.**»
 - Petroleumsloven 1965 § 8 annet punktum videreført i 1975-loven (nåværende § 8 tredje ledd litra a)

Hva slags dyr er interessentskapet skattemessig?

- «En utvinningstillatelse blir nesten alltid gitt til flere selskaper sammen. De samarbeidsformer selskapene etablerer seg i mellom er noe forskjellige, med en blanding av prorata- og solidaransvarelementer. Selskap hvor deltakerne har proratarisk ansvar skal etter skatteloven lignedes, som eget skattesubjekt, mens det derimot skal foretas deltakerligning når det foreligger et ansvarlig selskap eller et kommandittselskap, skl. § 15 første ledd bokstav b, jfr. § 20 annet ledd. **I praksis, har deltakerligning vært godtatt for alle deltakere i utvinningstillatelsen på sokkelen helt fra de første letetillatelsene ble gitt.** Kongen kan for øvrig «når særlige grunner tilsier det, bestemme at personer eller selskaper som danner et konsortium e.l. med delt eller på annen måte begrenset ansvar, tas opp til skattlegging hver for seg», P.skl. § 7 annet ledd bokstav a. Det må antas at slikt vedtak er nødvendig for at det kan foretas deltakerligning i de mer typiske tilfelle med prorataansvar. Man har imidlertid hittil ved ligningen av sokkelselskapene lagt til grunn at forholdet ikke har vært slik at vedtak har vært nødvendig for at deltakerligning skal kunne foretas.»
- Woldseth: *Norsk petroleumsbeskatning* i TfR 1981/4
- Se også Syversen: *Skatt på petroleumsutvinning* (1991) s. 15
 - og interne vurderinger fra 70-tallet pekte allerede da på sedvanerett (!)

Hva slags dyr er interessentskapet skattemessig?

- I moderne tid:
 - ingen tvil om at et standard interessentskap ikke er et eget skattesubjekt
 - men ikke eksplisitt uttalt verken i skatteloven eller petroleumsskatteloven (hvorfor ikke?)
 - følger klart av en tolkning av skatteloven § 2-2
 - ingen av alternativene i § 2-2 første ledd om egne skattesubjekter passer
 - ville vært et ansvarlig selskap hvis ikke annet var bestemt
 - ansvarlige selskaper er eksplisitt nevnt i § 2-2 annet ledd blant selskaper som ikke er egne skattesubjekter
 - selskapsloven § 1-1 fjerde ledd annet punktum unntar interessentskap fra selskapsloven
 - interessentskap passer i § 2-2 annet ledd e som et ikke-skattesubjekt
 - «andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd.»
 - Henvisningene gjelder bare § 1-1 *første* ledd, og unntaket for interessentskap står i § 1-1 *fjerde* ledd (annet punktum)
 - og forutsatt i § 10-40 tredje ledd om rekkevidden av nettofastsetting
 - (se neste plansje)
 - petroleumsskatteloven § 8 tredje ledd a har derfor nå liten praktisk betydning
 - Fløystad i Gyldendal Rettsdata NLK note 95 til petroleumsskatteloven

Hva slags dyr er interessentskapet skattemessig?

- Ikke eget skattesubjekt, men hvordan skal skattefastsettingen da gjennomføres?
- Nettofastsetting etter § 10-40 som om interessentskapet var eget skattesubjekt?
 - innebærer fellesfastsetting av inntekter og kostnader
 - med en rekke særregler i § 10-41 til § 10-45
 - blant annet selvstendighetsfiksjon i § 10-45
 - Nei. Eksplisitt regulert i § 10-40 (3)
 - «Bestemmelsene gjelder ikke for samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd.»
 - (videreført fra selskapsskatteloven § 6-1 nr. 3, og før skattereformen 1992 visstnok unødvendig da bruttofastsetting var hovedregelen)

Prinsippet bruttobeskatning

- Ikke eget skattesubjekt, men hvordan skal skattefastsettingen gjennomføres?

Når særreglene om nettofastsetting ikke gjelder, må det bli bruttofastsetting

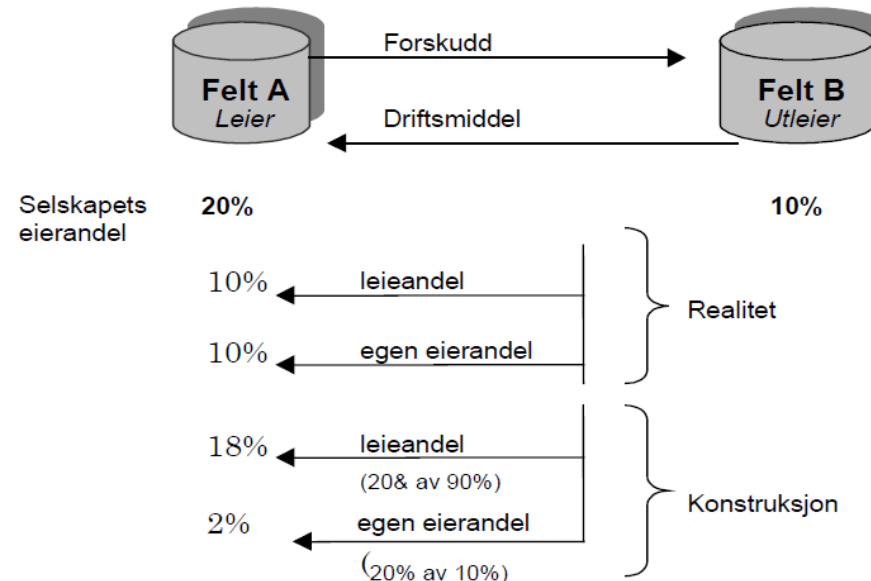
- Ved bruttometoden er synspunktet **at deltakeren skal tilordnes sin andel av hver enkelt av selskapets bruttoinntekts- og fradragsposter**, og at den nærmere skattemessige vurdering av posten skal skje etter deltakerens forhold. Dette innebærer bl.a. at hvor skatteregler gir skattyter en valgmulighet (f.eks. mht. avskrivningssats, krav om betinget skattefritak o.l.), er det den enkelte deltaker som velger for sin andel. Og i relasjon til skatteregler som oppstiller tidsfrister eller legger vekt på ervervshensikt e.l., er det deltakerens og ikke selskapets forhold som er avgjørende. Og ikke minst: Hvor en andel i selskapet selges, anses dette som salg av skattyterens andel i hver enkelt gjenstand som selskapet eier (...).
- Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021 s. 447, Juridika

Konsekvenser av skattleggingsformen

- Rettighetshaverne kan for eksempel ha ulikt avskrivningsgrunnlag på samme driftsmiddel
 - aktivering av renter (petroleumsskatteforskriften § 2 annet ledd)
 - andre utbyggingskostnader som for eksempel påse-kostnader for ikke-operatører
 - (petroleumsskatteforskriften § 2 første ledd, jf. Stavanger byrett 24. juli 1992 i saksanlegg fra Total)

Konsekvenser av skatteleggingsformen

- Hvert interessentskap er altså ikke egen beregningsenhet
 - og hver skattyter driver bare én utvinningsvirksomhet
 - prinsippet om at ett og samme skattesubjekt i utgangspunktet ikke kan handle med seg selv
 - se Fløystads aktuelle spørsmål – ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 s. 30
 - (intrasubjektiv innvinning, se særlig uttaksreglene i § 3 f fjerde ledd)



Operatøren

- «den som på rettighetshavers vegne forestår den daglige ledelse av petroleumsvirksomheten»
- petroleumsloven § 1-6 k legaldefinisjon

ARTIKKEL 3 OPERATØREN

- 3.1 Operatøren skal utføre og forestå den daglige ledelse av interessentskapets virksomhet.

Virksomheten skal utføres i samsvar med denne Avtale, vedtak i styringskomiteen, vilkårene i Utvinningstillatelsen, gjeldende lovgivning og andre myndighetsvedtak.

Operatøren skal ikke ha fortjeneste eller tap ved utførelse av sitt verv, med mindre annet følger av bestemmelser i denne Avtale.

- 3.2 Når ikke annet er bestemt, er det Operatøren som **opptrer utad på vegne av Partene** i interessentskapet. Herunder har Operatøren rett og plikt til å innhente nødvendige samtykker, godkjenninger og tillatelser, **inngå nødvendige avtaler i interessentskapets navn** og til å betale i rett tid alle utgifter som virksomheten etter Avtalen medfører for Partene i interessentskapet.

Operatøren

- operatøren *kan* være en som ikke er rettighetshaver i utvinningstillatelsen
 - petroleumsloven § 3-7 tredje ledd
 - men på ingen måte normalordningen
 - (≠ § 4-9 om operatør for oppstrøms gassrørledningsnett og tilknyttede anlegg)
- handler operatøren
 - på vegne av interessentskapet?
 - eller på egne vegne?
- i prinsippet også en relevant problemstilling for øvrige rettighetshavere
 - se for eksempel samarbeidsavtalen artikkel 6.1

ARTIKKEL 6 FELLESMASSEN

- 6.1 Hver Part har en ideell andel i den formuesmasse, herunder rettigheter av enhver art, som er ervervet eller utviklet av Operatøren eller noen av Partene på vegne av interessentskapet. Dette gjelder også produsert Petroleum som ikke er overtatt av noen Part.

Grensen mellom operatørens egne kostnader og kostnader pådratt på vegne av interessentskapet

- På ingen måte bare en petroleumsskatterettslig problemstilling
 - Fra privatrett/petroleumsrett - eksempel:
 - Tilhører opsjoner i riggkontrakter operatøren eller rettighetshavergruppen? Sollund og Ausland, LoR 2012/6
 - «direktekontraheringsmodellen»
 - «egenrisikomodellen»
 - Fra regnskapsretten
 - fagkyndig vitne i Gulating
 - «Under ankeforhandlingen har førsteamanuensis Kinserdal ved Norges handelshøyskole gjennomgått prinsippene for regnskapsføring og blant annet pekt på at det følger av reglene for regnskapsskikk, blant annet IFRS 15, at **når skatteyter har omsetning på vegne av andre** skal inntekter og utgifter ikke føres i regnskapet. Det er kun et eventuelt provisjonsbeløp som skal føres som inntekt.»
 - utlegg er ikke kostnad, refusjon fra lisenspartnere er ikke inntekt
 - men hva er avgjørende i regnskapsretten for om noe skjer på vegne av andre eller på egne vegne?

Grensen mellom operatørens egne kostnader og kostnader pådratt på vegne av interessentskapet

- Petroleumsskatt:
 - Det gjennomgåtte materialet om skattesubjektspørsmålet avgjør **ikke** spørsmålet om hvilke inntekter og kostnader som skal tilordnes hvilket skattesubjekt
 - Regelen om at interessentskap skal skattlegges etter bruttometoden regulerer bare **hvordan** skattleggingen skal **når** inntektene og kostnadene tilkommer interessentskapet
 - Vårs argument (langt på vei):
 - bruttometoden som skattleggingsform medfører at § 13-1 må løses etter nettometoden
 - språklig finurlighet, men altså ikke riktig
 - ingen eksplisitte spesialregler i petroleumsskattelovgivningen om akkurat disse tilordningsspørsmålene
 - heller ikke bestemmelsen i petroleumsregnskapsforskriften § 3 (FOR-1976-12-17-8) om fellesregnskap
 - ordensforskrift med minimumskrav til hvordan dokumentasjonen skal være når det benyttes fellesregnskapet

Grensen mellom operatørens egne kostnader og kostnader pådratt på vegne av interessentskapet

- Man må derfor søke støtte i alminnelige tilordningsprinsipper
- Normalt er tilordningen så enkel at man ikke er seg problemet bevisst: Det er klart at det er arbeidstakeren som skal skattlegges for inntekt av sitt arbeid, huseieren for inntekt ved utleie av hus han eier og kreditor for renter av sitt bankinnskudd. Og dette reflekterer den generelle regel om tilordning: **Det subjekt som etter det underliggende forhold (privatrechtslig, trygderettslig osv.) er den berettigede, skal tilordnes inntekten. Et tilsvarende prinsipp gjelder på fradragssiden.**
- Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021 s. 140, Juridika

Grensen mellom operatørens egne kostnader og kostnader pådratt på vegne av interessentskapet

3.2 Når ikke annet er bestemt, er det Operatøren som opptrer utad på vegne av Partene i interessentskapet. Herunder har Operatøren rett og plikt til å innhente nødvendige samtykker, godkjenninger og tillatelser, inngå nødvendige avtaler i interessentskapets navn og til å betale i rett tid alle utgifter som virksomheten etter Avtalen medfører for Partene i interessentskapet.

- Vanlig praksis i norsk petroleumsvirksomhet er at kontrakter operatøren inngår på vegne av lisensfellesskap direkte angir i kontrakten at den er «**på vegne av Eier-gruppen**» eller lignende formuleringer, der det navngis hvem som inngår i eiergruppen.
 - for eksempel Norsk totalkontrakt 2015 (NTK 15)

Grensen mellom operatørens egne kostnader og kostnader pådratt på vegne av interessentskapet

- Sakene om bøtene til operatørene velegnet til illustrasjon
- PSK-1995-320-B
 - bøtestraff til operatøren etter arbeidsulykker
 - Klagenemnda:
 - Konkret vurdering; selskap A som ble bøtelagt, ikke lisenspartnerne
 - «At Selskap A er ilagt en bot, må etter Klagenemndas syn medføre at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne som en ikke fradragsberettiget utgift, uavhengig av om handlingen måtte være begått for å fremme også andres interesser.»
 - «Klagenemnda bemerker for øvrig at en er enig med Oljeskattenemnda i at når partnerne aksepterer viderebelastning av bøtene, må beløpene anses som fradragsberettigete driftsomkostninger for disse. For partnerne dreier det seg ikke om bøter ilagt dem, men om en kontraktsmessig forpliktelse til å dekke sine andeler av omkostninger operatøren har pådratt seg ved utførelsen av sine oppgaver.»

Grensen mellom operatørens egne kostnader og kostnader pådratt på vegne av interessentskapet

- Sakene om bøtene til operatørene velegnet til illustrasjon
- PSK-2000-12
 - bøtestraff til operatøren etter branntilløp
 - «Når det er [selskapet] som er ilagt boten, ikke rettighetshavergruppen, medfører dette at selskapet i skattemessig sammenheng må bære denne kostnaden fullt ut. Det er ubestridt i norsk skatterett at utgifter til bøter er en kostnad som ikke er fradragsberettiget ved ligningen. Dette innebærer at [selskapets] inntekt blir å tillegge den delen av boten som er viderebelastet partnerne.»
- «[Selskapet] har i tilsvaret til kontorets klagenotat anført at man i realiteten beskatter operatøren på grunnlag av ligningene av de øvrige lisensdeltakerne, og at eventuell manglende symmetri ikke i seg selv kan være hjemmel for den skattemessige behandling. Klagenemnda kan ikke se at dette blir en riktig betraktning. Partnernes fradragsrett for eventuelle viderebelastninger i henhold til lisensavtalen bygger på et eget selvstendig grunnlag og er uavhengig av den skattemessige tilordningen av boten.»

Grensen mellom operatørens egne kostnader og kostnader pådratt på vegne av interessentskapet

- Subjektprinsippet
 - «(...) et grunnleggende prinsipp at alle vilkår som en skatteregel oppstiller, som hovedregel må være oppfylt hos ett og samme skattesubjekt, med mindre den enkelte regel gir holdepunkter for noe annet; dette omtales ofte som «subjektprinsippet».
 - Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021 s. 129, Juridika
- Tilordningsreglene regulerer hvilket skattesubjekt hver enkelt inntekts- og fradragspost hører til
- Så vurderer man om alle (de øvrige) vilkårene er oppfylt på samme hånd
 - Dersom et (eller flere) av vilkårene for fradrag ikke er oppfylt, er det ikke slik at man kan da gjør tilordningen på nytt
 - hvis vilkårene for fradrag er oppfylt hos ulike skattesubjekter blir resultatet som hovedregel at ingen får fradrag
 - sikker rett som noen ganger gir harde utslag

Hva så med skatteloven § 13-1?

- Hvilken betydning har disse skatterettslige grunnprinsippene for vurderingen av skatteloven § 13-1?
- «Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis **skattyters** formue eller **inntekt** er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.»
 - Hva hvis skattyter (operatøren) **ikke har krevet fradrag** (for lisenspartneres andel)?
 - Hva hvis skattyter har krevd et fradrag selskapet **ikke har fradragsrett for** (fordi det er lisenspartneres sine kostnader)?
 - I hvilken grad er det anledning til å se flere disposisjoner/transaksjoner i sammenheng ved vurderingen?
 - oppstiller retningslinjene (eventuelt skatteavtalene) et eget transaksjonsbegrep, er det regulert av internretten eller er det bare et mer eller mindre løst hjelpebegrep i internprisingsanalysen?
 - Hva med behandlingen av lisenspartnerne?

Nytt kapittel i historien om «brutto» og «netto»

- Gulating lagmannsretts dom 17. juni 2024 (Utv. 2024 s. 627 - LG-2023-156824)
 - Vår Energi ASA – staten v/Oljeskattekontoret
- «Konkret gjelder saken beregning av inntektsøkning for tjenester som ENI som operatør har mottatt fra morselskapet Eni S.p.A. ENI bestrider ikke at det er betalt overpris for tjenestene og at selskapets inntekt skal økes ved ligningen. **Spørsmålet er om det ved beregning av inntektsøkningen skal tas hensyn til den andel som er blitt viderebelastet selskapets lisenspartnere på norsk sokkel (nettovurdering).**»

Problemstillingen med konkret talleksempel

- Konserninternt erverv av tjenester for 1000
- Armlengdepris forutsettes å være 800
- Viderebelastning til lisens der Vårs andel er 40 %
- Fradragsberettiget kostnad
 - Staten («bruttometoden»): § 13-1 anvendes på *hele* ervervet, også det som viderebelastes
 - Fradraget reduseres dermed fra 1000 til 800 – inntektstillegg på 200
 - Vår («nettometoden»): § 13-1 kan bare anvendes på den delen som ikke viderebelastes lisenspartnere
 - Ervervet på vegne av lisenspartnerne 600 ($1000 \times 60\%$) ikke gjenstand for skjønn
 - Vårs eget fradrag reduseres fra 400 ($1000 \times 40\%$) til 320 ($800 \times 40\%$) = inntektstillegg på 80
- Inntektssiden – behandling av belastningen mottatt fra lisenspartnere
 - Staten: Ingen fravikelse på inntektssiden
 - Hele inntekten fra lisenspartnere 600 særskattepliktig (i tråd med skattemelding slik den er tolket)
 - Vår (subsidiært): Nettoinntekten som oppstår er ikke særskattepliktig
 - Trolig ment: Både inntekten på 600 og den korresponderende kostnaden på 480 (etter justering) henføres til landskattedistriktet
 - Eller forenklet tilnærming: Nettoen - inntektstillegget på 120 - henføres til landskattedistriktet

Kortversjonen: Statens syn

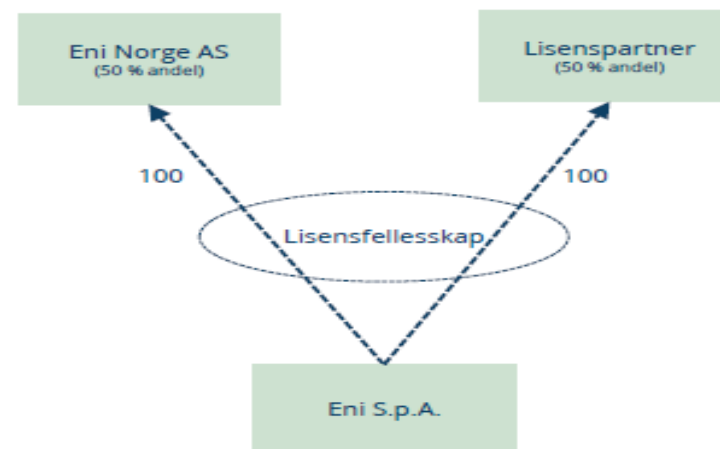
HDOK 3: De to transaksjonene



Kortversjonen: Vårs syn

Hjelpedokument 2 Illustrasjon av saken

Selskapets syn
Bruttolligning, jf. sktl. § 10-40 (2)



Totalkostnad 200	Selskapet	Skatteloven § 13-1
Inntekt	0	0
Fradrag	100	50
Netto fradrag	100	50

Viderebelastet beløp Isolert sett	Selskapet	Skatteloven § 13-1
Inntekt	0	0
Fradrag	0	0
Netto fradrag	0	0

Nytt kapittel i historien om «brutto» og «netto»

- Utvikling i Vårs argumentasjon i saken (nogenlunde)
 - Endringsvedtak og tidlig klagebehandling
 - nær all vekt på prisingsspørsmålet
 - Klagenemnda og tingretten
 - stor vekt på hvilke føringer som følger av Høyesteretts dom i Shell FoU-saken (HR-2020-1130-A)
 - herunder noe om kostnadsbidragsordninger og forholdene internt i ENI
 - lite vekt på alminnelig skatterettslige prinsipper
 - tilordningsspørsmålet ikke bestridt
 - (grundig behandlet i fjorårets foredrag om tingrettsdommen)
 - Lagmannsretten
 - ny utvikling: fradrag for lisenspartneres andel ikke krevet
 - tilordning
 - oppofrelse
 - fortsatt anførsler om Shellsaken, men noe nedtonet
 - ny anførsel om særskattepliktens rekkevidde
 - Anke til Høyesterett
 - omtrent som i lagmannsretten – frafalt den subsidiære anførselen om særskattepliktens rekkevidde

Strukturen i lagmannsrettens dom

- Dommen bærer preg av problemer med å strukturere stoffet og Vårs nye anførsler
 - Innledning om § 13-1 og forholdet mellom interessentskap og operatør
 - Behandling av Vårs hovedanførsler for lagmannsretten
 - Tilordningsspørsmålet og (trolig) om Vår har krevd fradrag
 - strever med å forklare hvorfor det er relevant og hvilken sammenheng det har med § 13-1
 - Nærmere om § 13-1
 - Vurdering av om det er en eller to transaksjoner
 - Hvorfor Høyesteretts dom i Shell FoU-saken ikke er avgjørende
 - Vurdering av om de to transaksjonene likevel skal ses i sammenheng
 - Konklusjon om at skjønnets etter § 13-1 tredje ledd ikke er ugyldig
 - Behandling av Vårs anførsel om manglende oppofrelse
 - Det ville vært en logisk struktur om *staten* subsidiært anførte manglende fradragsrett
 - Spørsmålet om inntektstillegget ikke er særskattepliktig

Gulating om tilordningsspørsmålet

- «ENI har som ny anførsel for lagmannsretten gjort gjeldende at viderebelastningen av kostnader på lisenspartnerne innebærer at selskapet ikke har fradragsrett for de kostnader som faller på lisenspartnerne. Kostnader det ikke er fradragsrett for kan ikke gi en inntektsøkning etter skatteloven § 13-1» (...)
- «Lagmannsretten tar for sin del utgangspunkt i at det i **HR-2015-2268-A (Herkules)** slått fast at inntekter og kostnader skal tilordnes rette vedkommende og at ved denne vurdering er den **privatrettslige realitet avgjørende**. Det må da tas utgangspunkt i avtalen, og det må ses på **hvem som reelt har truffet beslutningen om kjøp av tjenestene**, og om det ligger en reell forretningsmessig begrunnelse til grunn for strukturen, jf. premiss (65) og (66). Anbefalingene om regnskapsskikk som beskrevet over kan ikke være avgjørende for denne vurderingen.»
- Gulating relativt lite problematiserende om innholdet i normen
 - neppe særlig i tvil gitt den videre argumentasjonen

Gulathing om tilordningsspørsmålet

- «Levering av tjenester mellom ENI og morselskapet er regulert i en særskilt avtale benevnt «Service Agreement». I avtalen reguleres blant annet hvordan de ulike tjenester skal prises, og tjenester som morselskapet leverer blir regelmessig fakturert. Selskapene har ved bestilling av tjenester og betaling innrettet seg som om det foreligger to selvstendige transaksjoner. Det er for lagmannsretten fremlagt en rekke forespørsler fra ENI til morselskapet Eni S.p.A. om priser for diverse oppdrag som ønskes/vurderes utført og det er fremlagt en oversikt over priser som Eni S.p.A benytter ved levering av sine tjenester. Det er ENI Norge som har truffet beslutningen om kjøp av tjenestene fra morselskapet, og som har stått for betaling av hele vederlaget for de leverte tjenester ved å belaste lisensfellesskapet kostnadene. Overfor leverandøren – morselskapet – er det ENI som har fremstått som bestiller og som er ansvarlig for betaling av de tjenester som blir leverte. Slik avtalen er utformet og forholdet mellom ENI og de øvrige lisensdeltakerne er praktisert, kan lagmannsretten ikke se det annerledes enn ENI er ansvarlig for hele tjenestekjøpet og at hele kjøpet må tilordnes selskapet, ikke kun den andel som etter den underliggende avtale skal dekkes de øvrige deltakerne i lisensfellesskapet.
- Kostnadene ved kjøp av tjenestene må etter dette tilordnes ENI.»

Gulating om tilordningsspørsmålet

- «Kostnadene ved kjøp av tjenestene må etter dette tilordnes ENI.»
- Når man ser denne uttalelsen i sammenheng med drøftelsen av oppofrelsesvilkåret (mye lenger ned i dommens struktur) løser retten dermed anførselen ved å konkludere med at det er fradragsrett for skattyter
 - får da ikke på spissen hva som ville vært situasjonen etter § 13-1 hvis det ikke var fradragsrett
 - og drøfter ikke eksplisitt om skattyteren faktisk hadde krevd fradrag også for lisenspartneres andel
 - (men forutsettes mer eller mindre tydelig)

Gulating om tilordningsspørsmålet

- Også under omtalen av § 13-1 tekst som nok også *kunne* vært trukket inn om tilordning:
 - «Etter [tjeneste]avtalen har ENI alle rettigheter og forpliktelser i avtalen. Det er ikke fordelt noen rettigheter til de øvrige deltakerne i lisensen og det fremgår ikke av avtalen at den er inngått på vegne av lisensfellesskapet. Etter avtalen er det også ENI som skal bestille alle tjenester og som skal faktureres for disse, slik det er gjennomført. Partene har også innrettet seg etter at det foreligger to separate transaksjoner. Verken av bestillingene eller fakturaene er det holdepunkter for at ENI har bestilt varer/tjenester og lagt ut disse på vegne av lisensfellesskapet.»
- Ingen gehør for selskapets argumentasjon i retten om de såkalte WBS-kodene ("Work Breakdown Structure")
 - kode påført såkalte «job orders» - og noen ganger utfyllende tekst – som i større eller mindre grad knyttet bestillingene til enkeltlisenser
 - ingen særlig drøftelse av betydningen av hvordan forholdet fremtrer utad kontra interne forhold
- Bevisavskjæringsspørsmålet ikke omtalt under behandlingen av tilordning
 - Gjelder forklaring til Klagenemnda fra selskapet om hvordan viderebelastningen skjedde som selskapet gikk tilbake på for domstolene
 - se nærmere senere plansje

Gulathing om § 13-1

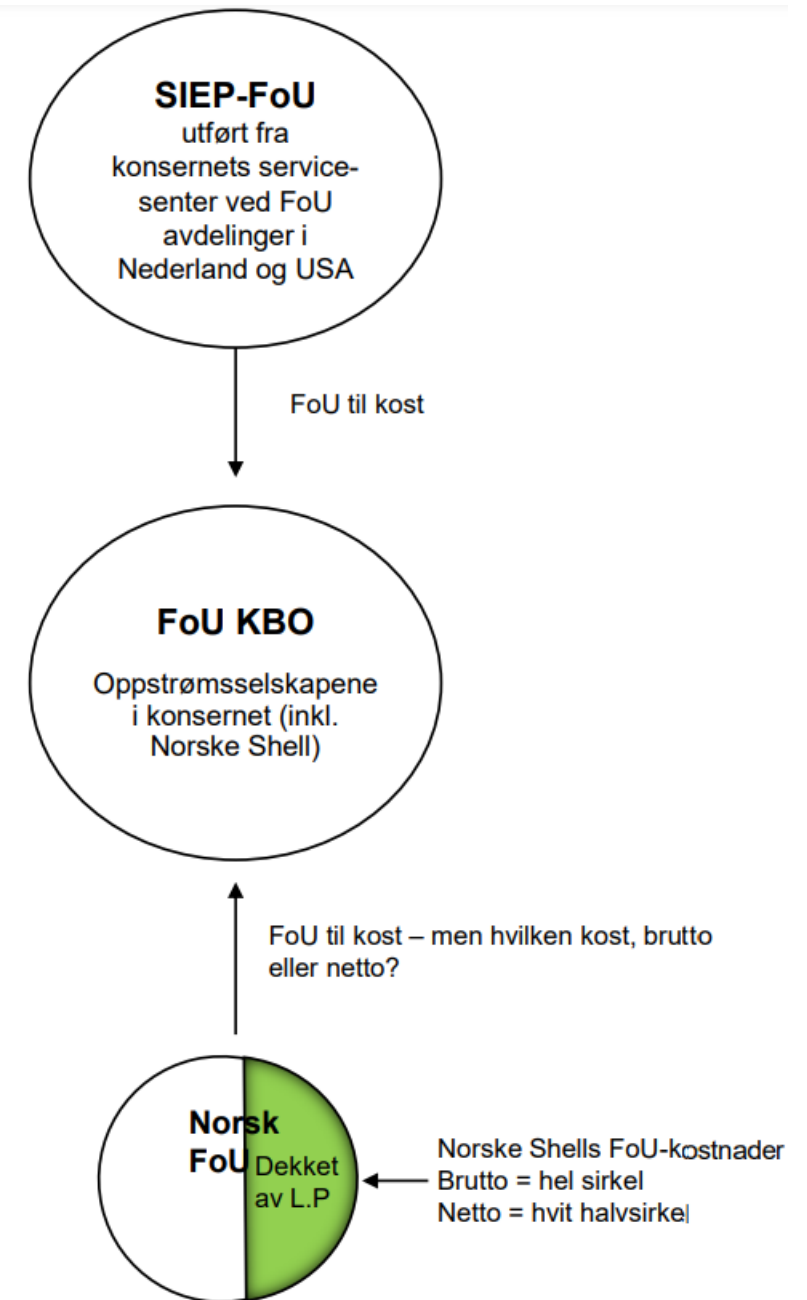
- «Spørsmålet er etter dette om det ved skjønnnet skal tas hensyn til de viderebelastninger av kostnader som er fortatt på lisenspartnerne. Klagenemdas flertall og tingretten kom til at slikt fradrag ikke skulle gjøres»
- Siterer fra OECDs retningslinjer punkt 3.9 under "Evaluation of a taxpayer's separate and combined transactions"
 - "Ideally, in order **to arrive at the most precise approximation of arm's length conditions**, the arm's length principle should be applied on a **transaction-by-transaction basis**. However, there are often situations where separate transactions **are so closely linked or continuous** that they **cannot be evaluated adequately on a separate basis**."

Gulating om § 13-1

- «Lagmannsretten er enig med tingretten og klagenemndas flertall i at tjenestekjøpet mellom ENI (Norge) og Eni S.p.A. og viderebelastningen til lisensdeltakerne må anses som **to selvstendige transaksjoner**. Utgangspunktet er at skattereglene knytter seg til bruttoposter/transaksjoner. I denne saken er det **naturlig** å se det slik at det foreligger to ulike transaksjonskjeder, hhv. tjenestekjøpet mellom Eni S.p.A og ENI, og viderebelastningen av felleskonto på de ulike opererte lisensene»
- «I motsetning til det som var tilfelle i Shell FoU dommen er ikke forholdet mellom ENI Norge og Eni S.p.A en ordning med konsernintern kostnadsdeling/KBO, men et ordinært salg av tjenester mot vederlag. Hvorvidt det foreligger et salg eller en KBO beror på en konkret vurdering av transaksjonen.»

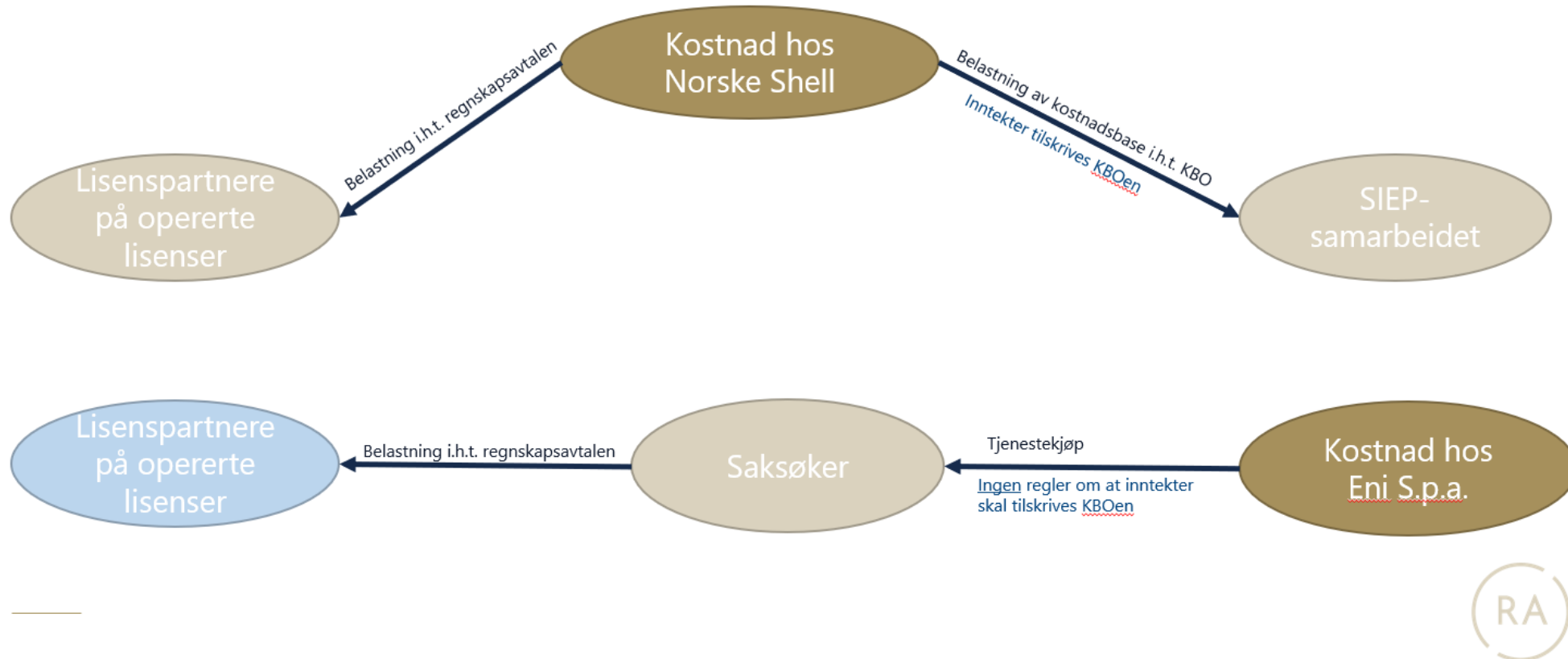
Shell FoU-saken

- Man minnes også at det var slik at Klagenemnda selv hadde benyttet SIEP-avtaleverket som referanseverk (avsnitt 48).
- Det følger videre av konsernets regelverk at man ved beregningen av kostnader skal gjøre fradrag for inntekter som er oppnådd i tilknytning til FoU-virksomheten. (avsnitt 50)
 - jf. illustrasjon neste plansje
- Tingrettens dom tydeligere på dette enn Gulating
- Shelldommen var kanskje ikke så rettsavklarende som Høyesterett selv liker å fremstille sine egne arbeider?



Shell FoU-saken

HDOK 4: Sammenligning av problemstillingen med Shell FoU



Gulating om § 13-1

- Rettens vurdering av om transaksjonene likevel skal ses i sammenheng:
- «Lagmannsretten kan ikke se at det ikke er mulig å fastsette armlengdes pris for tjenestene mellom ENI og Eni SpA uten å se transaksjonene i sammenheng med viderebelastningen til lisensmottakerne. Det fremgår av OECD-retningslinjene pkt. 3.9 at denne alternative metoden skal benyttes «when it is impractical to determine pricing for each individual product or transaction». Slik lagmannsretten ser det er det **ikke forbundet med spesielle vanskeligheter med å skille ut og verdsette de ulike tjenester morselskapet har levert.**»

Gulating om § 13-1

- «**Reelle hensyn** taler også for behandle transaksjonene som to separate transaksjoner og at de omfatter hele tjenestekjøpet. Den skatterettslige konsekvens er at ENI kan fradragføre hele kjøpet, men må inntektsføre betalingene fra lisenspartnerne. Denne ordningen gir skattemyndighetene muligheter til å **kontrollere hele internprisingen**, noe som har stor betydning for skattleggingen og forvaltningen av **statens petroleumsressurser**. Den løsning ENI ønsker vil redusere myndighetenes mulighet til å kontrollere internprisingen av tjenester mellom selskapene og innebærer således **risiko for at inntekter unndras fra beskatning** etter petroleumsskatteloven.»
- jf. tingrettens «sterke» reelle hensyn i samme retning
 - «[m]an overlater ikke slik kontroll til den enkelte lisenspartner.»

Noen frimodige betraktninger om de reelle hensynene

- Hvor mye ble retten påvirket av det konkrete saksforholdet der de selv bygde på at det var ENI Norge selv om hadde truffet beslutningen om kjøp av tjenestene fra morselskapene?
 - Lite eller ingen bevisføring om lisenspartnerenes involvering i anskaffelsen
 - sololøp fra ENI Norge?
- Interessefellesskapets rekkevidde
 - terskelen for interessefellesskap og hvem som er part (og debitor) i skattesaken
- Lisenspartneres interesser og adferd
 - Betydningen av begrensningene i regnskapsavtalen
 - 2.1.4 om tjenester – begrensning på belastninger
 - «ikke overstiger de som ville påløpt dersom slike tjenester hadde blitt utført av frittstående konsulentfirmaer og serviceselskaper»
- Insentiver
- Rimeligheten av utfallet for Vår diskutabelt?
 - jf. første kulepunkt

Gulating om oppofrelsesvilkåret

- «Spørsmålet er etter dette om det foreligger en oppofrelse på ENI sin side. ENI har anført at siden selskapet har en ubetinget rett til å få utgiftene dekket av lisenspartnerne, foreligger det ingen oppofrelse fra selskapet sin side. Av skatteloven § 6-1 følger det at det gis fradrag for kostnader som er pådratt for å «erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». I dette ligger det at kostnaden må ha en tilknytning til inntekten eller den inntektsgivende aktivitet jf. skatteloven § 13-1 (1), og at det må finne sted en reduksjon i skatteyters formuesstilling, jf. blant annet Rt-2015-367. Det er i Rt-2014-108 uttalt at ombytting av verdier ikke innebærer en oppofrelse. Etter lagmannsretten vurdering foreligger det ikke en slik ombytting av verdier. Eni S.p.A har levert tjenester til ENI etter særskilte bestillinger og det er fortløpende fakturert og betalt for disse. **Det forhold at ENI har rett til å få utgiftene dekket av lisensfellesskapet, innebærer ikke at det ikke foreligger en oppofrelse. Det er ikke samsvar i tid mellom utgiftene og inntekten, og selv om lisensdeltakerne etter avtalen er forpliktet til å dekke utgiftene, vil det kunne oppstå situasjoner der dette ikke skjer fullt ut.»**

Gulating om oppforesvilkåret

- Systematisk vanskelig å plassere rettens vurdering
 - manglende oppforeslse innebærer ikke en omkamp om tilordning
 - Subjektprinsippet – alle vilkår må være oppfylt for samme skattesubjekt
 - vanskelig å se som noe annet et støtteargument for anførselen om at fradraget ikke var krevd
 - rettens logikk – som ikke støttes av strukturen – er å tilbakevise anførselen om at Vår ikke hadde fradragsrett
 - begrepsbruken til mindretallet i klagenemnda medvirkende til forvirring?
 - tilsynelatende utledet av en formulering fra HR i Shell FoU om «at kostnader som er dekket av andre, ikke skal medregnes»
- oppforesvilkåret aldri særlig sentral byggestein i statens argumentasjon

Gulating om særskatteplikdens rekkevidde

- «Subsidiært har ankende part gjort gjeldende at hvis inntekten av de tekniske tjenester ENI S.p.A leverer skal anses som et videresalg til lisensfellesskapet, er inntekten ved dette ikke omfattet av petroleumsskatteloven da loven ikke omfatter tekniske tjenester.»
- Viser til LG-2013-5031 (Shell – «bytte» av gass) med sitat:
 - «Det må etter dette legges til grunn at særskatten for det første rammer inntekter fra direkte utvinning eller rørledningsvirksomhet; utvinning eller rørledningsvirksomhet i snever forstand. Men i tillegg rammes inntekter som etter en konkret vurdering har en tilstrekkelig sterk tilknytning til utvinning eller rørledningsvirksomhet i snever forstand. Skillet mellom de ovennevnte inntektsgruppene er ikke trukket opp i lignings- eller rettspraksis. Lignings- og rettspraksis har i stor grad dreid seg om identifisering av momenter ved den aktuelle virksomhet som tilsier, eller ikke tilsier, at virksomheten har slik tilknytning til utvinning eller rørledningsvirksomhet i snever forstand at særskatteplikt inntreffer.»

Gulating om særskatteplikdens rekkevidde

- «Det er ENI som driver utvinning av Olje og gass på norsk sokkel i egenskap av å være operatør. Denne virksomheten faller klart inn under petroleumsskatteloven § 5. **Vederlaget som lisenspartnere betaler til ENI er direkte knyttet til utvinningsvirksomheten ved at de betaler sin andel av kostnadene knyttet nettopp til utvinning. Vederlaget fra lisenspartnerne er dermed direkte foranlediget av ENIs virksomhet som operatør på feltet.** I tillegg kommer at betalingene er forankret i samarbeids- og regnskapsavtalen som regulerer forholdet mellom lisenshaverne og operatørene. Etter lagmannsrettens vurdering er det etter dette **ikke tvilsomt** at inntektene faller inn under særskatteplikten i petroleumsskatteloven.»
- litt grunt, men trolig preget av at retten ikke fant spørsmålet tvilsomt
 - avstand til selve petroleumsressursene
 - nærhet til utvinningsvirksomheten og posisjonen som lisenshaver
- forholdet til tilordningsspørsmålet
- forholdet til hovedregelen om at operatøren ikke skal ha fortjeneste eller tap ved utførelse av sitt verv (samarbeidsavtalen artikkel 3.1 tredje ledd)

Noe om anken til Høyesterett

- Vår:
 - For det første er det etter den ankende parts syn en forutsetning for å øke skattyters skattepliktige inntekt etter skatteloven § 13-1, som følge av at skattyter har hatt en kostnad som er høyere enn markedspris, at den aktuelle kostnaden faktisk er fradragsberettiget for skattyter.
 - bruttometoden som skattleggingsform,
 - oppofrelsesvurderingen feil og
 - tilordning
 - felles for alle varianter at det avgjørende er om lisenspartnerne som i siste omfang dekker kostnaden?
 - Etter den ankende parts syn følger det av skatteloven § 13-1 (3) at det bare er selskapets egen andel av kostnadene som kan lede til inntektsøkning.
 - Anførselen om særskattepliktens rekkevidde frafalt (men fortsatt ansett som feil)
- Ankeutvalget ga ikke samtykke (HR-2024-1932-U)

Nytt kapittel i historien om «brutto» og «netto»

- Bevisavskjæringsspørsmålet
 - En del tid i saken på Vårs besvarelse av enkeltspørsmål i klageomgangen
 - Detaljer om hvordan utbelastningen til partnere skjedde og om det var en rendyrket viderebelastning
 - Samme eller forskjellige timerater mellom ENI SpA og lisenspartnerne?
- «Ved vurderingen av dette spørsmål skal lagmannsretten bygge på det faktum skatteyder fremla for ligningsforvaltningen, jf. ligningsloven § 4-1 og Rt-2006-404 side 1773.»
 - uttalt under drøftelsen av § 13-1, ikke under tilordningsdrøftelsen
- «Klagenemnda la til grunn at lisenspartnerne ble belastet med en annen timerate enn den timerate Eni S.p.A belastet ankende part. Ankende part har endret sine forklaringer om dette under behandlingen av saken. Uklarhet rundt dette spørsmål indikerer at det er tale om to transaksjoner, **uten at dette er avgjørende for lagmannsrettens vurdering**. Samlet sett underbygger disse forhold at det ikke er en nødvendig sammenheng mellom kostnadene som påløper og belastningene som foretas på lisenspartnerne.»

Noen avsluttende spørsmål/bemerkninger

- «Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis **skattyters** formue eller **inntekt** er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.»
- Inntekt = nettoinntekt slik den fremkommer av skattyters skattemelding?
 - Ikke avgjørende om en kostnad er fradragsberettiget dersom skattyter faktisk har ført den til fradrag?
 - kan skattemyndighetene uansett bruke § 13-1 til å justere fradraget ned hvis vilkårene er oppfylt?
 - i praksis aktuelt hvis skattemyndigheten er i villfarelse om at utgiften ikke er fradragsberettiget
 - Eller kan skattyter komme unna med å hevde at utgiften ikke er fradragsberettiget
 - i denne saken kom anførselen om at fradraget ikke var krevd lovlig sent
 - høyt spill for når staten tar anførselen på alvor og stryker hele fradraget, ikke bare overpriselementet

Noen avsluttende bemerkninger

- Hva skal til for at operatøren skal anses å handle på vegne av lisensfellesskapet?
 - tilordningsspørsmålet
 - hvilken betydning hadde måten Vår Energi førte saken sin på (herunder bevisavskjæringsspørsmålet)?
 - sammenhengen med § 13-1
 - vurderingen av § 13-1
- om ulike former for belastninger i regnskapsavtalen
 - direkte kostnader (2.1)
 - indirekte kostnader (2.2)