

Torstein Fløystad

Historien om Oljeskattekontoret

(litt av..)

50 år med sentrale petroleumsskattemyndigheter

Tema - oversikt

1. Starten: petroleumsskattelovens tilblivelse og etablering av sentrale petroleumsskattemyndigheter: **Norge mobiliserer**
2. Petroleumsskattesystemet – historien (kort om hovedtrekk)
3. Et ***lite*** utvalg (gjenvendende) problemstillinger gjennom 50 år
4. Oppsummert: Oljeskattekontorets betydning 1975-2025.

Starten

Om petroleumsskattelovens tilblivelse
og etablering av sentrale
petroleumsskattemyndigheter

NORGE MOBILISERER!

Innledning - Bakgrunn

Petroleumsskatteloven: **Norge mobiliserer**

- ◆ Tilblivelsen: Petroleumsinntektsutvalget: **Topptung mobilisering**
- ◆ Tilblivelsen: brilliant redegjort for av **Magnus Grøn Strømstad** 12.06.2025 (50 års jubileum for petroleumsskatteloven)
- ◆ Særskilte petroleumsskattemyndigheter etablert i 1975 (**ytterligere mobilisering**): reelt full sentralisering
 - ◆ Oljebeskatningsavdelingen i SKD
 - ◆ Erfarne og høyt kompetente ledere og saksbehandlere «hentes» (i hovedsak) fra Oslo ligningskontor
 - ◆ **Reelt (men ikke formelt) lignet avdelingen alle særskattepliktige selskaper i første instans (som dagens ordning)**. Forberedte klagebehandling og sekretariat for nemnda.
 - ◆ Klagenemnda
 - ◆ To høyesterettsdommere i nemnda
 - ◆ Også to en periode på 90-tallet

Regjeringsadvokaten, departementsråd Industridepartementet, Generaldirektør NVE, Skattedirektør, 3 ekspedisjonssjefer (bl.a. **Arne Øien** og Knut Dæhlin) og sekretær senere adm.dir. Shell.

Ot. prp. nr. 26 (1974—75)

Om lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m. v.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 14. februar 1975, godkjent ved kongelig resolusjon samme dag.

(Foredratt av statsråd Per Kleppe.)

Kap. I. Innledning og hovedpunkter.

Den meget sterke øking i petroleumprisene særlig siden høsten 1973 har skapt helt nye fortjenesteforhold for selskaper som produserer petroleum i Nordsjøen. Riktignok har det også vært en vesentlig øking i produksjonskostnader på sokkelen, men denne kan på langt nær sammenlignes med økingen i prisene på petroleum. Det har derfor vært nærliggende for Regjeringen å vurdere spesielle tiltak for å tilføre det norske samfunn en større del av de verdier som realiseres.

I St.meld. nr. 25 (1973—74) om Petroleumsvirksomhetens plass i det norske samfunn varslet Regjeringen om at skattleggingen av oljeselskapene ville bli tatt opp til bred vurdering.

De forslag som fremmes i denne proposisjon må ses på denne bakgrunn.

I arbeidet med proposisjonen har departementet kunnet støtte seg på en foreløpig utredning og oversikt av 2. november 1974 fra et utvalg — Petroleuminntektsutvalget — som ble oppnevnt i statsråd 25. januar 1974.

Utvalget har hatt følgende sammensetning:

Regjeringsadvokat Bjørn Haug, formann.
Departementsråd O. C. Müller, Industridepartementet, varaformann.
Generaldirektør Vidkunn Hveding, Norges vassdrags- og elektrisitetsvesen.
Skattedirektør Syver Fagernæs.
Advokat Jon Rud, Den norske stats oljeselskap a.s.
Ekspedisjonssjef Knut Dæhlin, Industridepartementet.
Byråsjef Ivar Tangen, Industridepartementet.
Ekspedisjonssjef Arne Øien, Finansdepartementet.

Ekspedisjonssjef John E. Vinnem, Finansdepartementet.
Budsjettsjef Kjell Mathisen, Finansdepartementet.

Som sekretær for utvalget ble oppnevnt konsulent Johan Nic. Vold, Industridepartementet.

I foredraget til den resolusjonen som ligger til grunn for oppnevningen av utvalget, heter det bl. a.:

«Utviklingen i den senere tid på det internasjonale petroleumsmarked og i de petroleumproduserende land har aktualisert behovet for en videre utredning, vurdering og koordinering av de forskjellige typer av statsinntekter («total government take»). Av spørsmål som bør tas opp kan som eksempel nevnes fastsettelse av avregningspriser for petroleumprodukter (tax reference price system) med sikte på skatteliggingen, fradragsrett ved skatteliggingen (herunder avskrivninger, utgifter til videre undersøkelser og utgiftsfordeling mellom norske og utenlandske selskaper), former for inntekter av oljeutvinning og dermed sammenhengende virksomheter, og spørsmålet om en mest mulig effektiv likningsadministrasjon. Foruten spørsmål som av de respektive departementer blir forelagt utvalget til vurdering eller utredning, forutsettes det at utvalget selv vil vurdere og fremkomme med anbefalinger angående spørsmål som bør utredes eller gjennomføres.»

I samråd med Finansdepartementet besluttet utvalget først å utarbeide en foreløpig utredning og oversikt angående spørsmål innen utvalgets virksomhetsområde, for å få et grunnlag for sitt videre arbeid, og for å skille ut spørsmål som det haster med å få vurdert. Utvalget foreslo at det fremsettes lovforslag om hjemmel for å foreta bindende fastsetting

Identifisert behov for særskilte petroleumsskattemyndigheter

- Bl.a. følgende fremstod avgjørende:
 - Staten eier
 - Forventning om store skatteinntekter
 - Aktørene var i stor utstrekning store multinasjonale selskap som drev utvinning i lisensfellesskap → normpris
 - Nytt skattesystem
 - Formål
 - Særskatt
 - En del av det samlede forvaltningsregimet for statens eierskap
 - F.eks. et eget petroleumsprisråd (underlagt OED)
 - Andre enheter i forvaltningsregimet hadde ansvar for ulike avgifter (til dels betydelige inntekter for staten i den første perioden)
 - Og andre virkemidler for ivaretagelse av statens økonomiske interesse i utvinningsnæringen

Særskilte petroleumsskattemyndigheter en nødvendighet

- Det fremstod utvilsomt som *uaktuelt å la lokale ligningskontor gjennomføre ligningen*
- I det følgende et forsøk på å **belyse** petroleumsskattemyndighetenes **betydning** (over 50 år) for:
 - Sikring av («riktig») proveny:
 - Direkte
 - Tilpasning (følgevirkning)
 - Systemet
 - Metoder/løsninger – regelutvikling på grunnlag av generell lovgivning
 - Identifikasjon av behov for regelendring (lov og forskrift)
 - Medvirkning/bistand i forbindelse med regelendringer
- Men også noe om forutsetningene for å lykkes
- Men først litt om grunnlaget (i vid forstand og over tid) for Oljeskattekontorets arbeid. (Petroleumsskattesystemet i stadig utvikling)

Petroleumsskattesystemet 1975 - 2025

Kort om struktur, sentrale bestemmelser, særordninger og andre særtrekk. Et svært komplekst system. Også i dag.

Og litt om organisering, saksbehandling og (fastsettings)myndighet.

Petroleumsskattesystemet – **hovedtrekk** utvikling struktur og sentrale bestemmelser

- **1975-1991**

- Petroleumsskatteloven introduserer: **særskatt**, **friinntekt**, **normpris** og **avskrivningsregler** for produksjonsanlegg sokkel (§ 3b: lineært over 6 år)
- **3** (sokkel)skattegrunnlag (selskapet: 4):
 - Sokkel (K «kommuneskatt» til staten) : 23%
 - Sokkel (S «statsskatt selskaper»): 27,8%
 - **Fradrag for utbytte**
 - Særskatt : 75-79: **25%**; 80-85: **35%** 86-91: **30%**
 - Marginal skattesats varierte altså mellom **75,8% og 85,8%**
 - Friinntekt: **1975 -1979: 10% av kostpris produksjonsanlegg i 15 år; 1980-1991: 6 2/3% i 15 år**
 - Formuesskatt: 0,3%
- **Endringer** (i hovedsak satser) **nært knyttet til utvikling i oljeprisen**
 - Spesielt: **Produksjonsgodtgjørelse** (1987-1991) fikk ingen realitetsvirkning.
 - Bortfall friinntekt. Men «gjeninnført» i 1992 for investeringer fra 1987.
- I denne perioden hadde dessuten avgifter (først og fremst royalty - sin helhet avvirket 1999) en ikke uvesentlig betydning for provenyet (faktisk større enn skatt et par år på slutten av 1980-tallet)
- Andre virkemidler for ivaretagelse av **statens økonomiske interesse** som **eier**: «Bæring», «Glideskala». Viktigst var etableringen av **Statoil** (1972) og **SDØE** (1985).
 - SDØE en form for **kontantstrømskatt**

Petroleumsskattesystemet – *hovedtrekk* utvikling *struktur* og sentrale bestemmelser

- **1992-2019 (2022)**

- **2 sokkelgrunnlag**: tilpasning til **alminnelig skattereform 1992**
- **Satsendringer** i særskatt har i denne perioden direkte sammenheng med **satsendringer alminnelig inntektsgrunnlag/selskapsskatten**
 - Selskapsskatten: 1992: 28%; 2014: 27%; 2016: 25%; 2017: 24%; 2018: 23%; 2019: 22%
 - Særskatt: 1992: 50%; 2014: 51 %; 2016: 53%; 2017: 54%; 2018: 55%; 2019
 - **Samlet hele tiden 78%**
- Friinntekt: 1992-2004: 5% i 6 år; 2005-(4.mai)2013: 7,5% i 4 år; 2013 (5.mai)- 2019: 5,5% i 4 år
- Bortfall utbyttefradrag
- Tiltak mot «**inngangsbarrierer**»: fremføring av underskudd og friinntekt med renter (2002); **leterefusjon (2005)**
- Flere vesentlige lovendringer knyttet til tilordning av **finansposter**: bl.a. 1994; 2000; 2002; 2007 og 2020
- **2020-2021**(pandemi): **Direkte fradrag \$3b-investeringer i særskattegrunnlaget + friinntekt 24%!**
 - Tilordning finansnetto basert på verdier knyttet til særskattegrunnlaget

Petroleumsskattesystemet – *hovedtrekk* utvikling *struktur* og sentrale bestemmelser

- **2022 (Kontantstrømskatt) →**
 - Fortsatt **2 sokkelgrunnlag**
 - Direkte fradrag for §3b-investeringer i **særskattegrunnlaget**
 - Bortfall friinntekt
 - **Sekvensiell løsning:** «Beregnet selskapsskatt» (teknisk størrelse, sats 22%) til fradrag i særskattegrunnlaget
 - Særskattesats 71,8%
 - Samlet skattesats fortsatt 78%: $[22 + (1 - 0,22) * 71,8] = 78$
 - Formål: **særskatten skal virke nøytralt**, dvs. gi samme lønnsomhet før og etter særskatt (finansiell nøytralitet).
 - Sekvensiell løsning: valgt på grunnlag av de to skattene (alminnelig og særskatt) ikke skal føre til større **vridninger** (virkning av ulike lønnsomhet før og etter skatt) enn det som følger av skatt på alminnelig inntekt.

Andre særtrekk

- Andre særtrekk: **særordninger og ulike virkemidler** (knyttet til petroleumsbeskatningen) for å fremme andre hensyn (enn statens direkte økonomiske interesse i næringen som sådan). **Eksempler (ikke uttømmende)**
 - Særordninger: normpris, vanninjeksjon Ekofisk (bl.a. løpende utgiftsføring investeringer), overdragelser (§10), fjerningstilskuddslov, bindende forhåndsuttalelser prising naturgass, LNG anlegg Melkøya, eie/leie flyttbare produksjonsinnretninger
 - Midlertidige regler 2020 (pandemi) av hensyn til leverandørindustrien, industri- og forskningssamarbeid («lisenstildeling»), vilkår ved tildeling, lokale myndigheters krav mv.
- Oppsummert:
 - For gunstige regler/satser: skjerpet beskatning (etter hvert)
 - Utvikling/hendelser som sterkt påvirket aktivitetsnivået: overkompensasjon?
 - Stabile rammebetingelser? Tja.
 - **Dessuten: mange som har ønsket «en bit av kaka»**

Saksbehandling – organisering (1980-2019)

- ◆ **Terminskatt (inntektsåret 1980)**
- ◆ **Oljeskattekontor og Oljeskattenemnd (1981)** (Oljeskattenemnda lignet inntektsåret 1980. Særskilt ligningssyklus.)
- ◆ Oljeskattenemnda og Klagenemnda avgjør med endelig virkning tilordning til sokkel (1984)
- ◆ Oljeskattekontoret **selvstendig etat (1983-1995)** – stillingen som oljeskattedirektør opprettet
- ◆ Utvidelse, mulighet for deling av Klagenemnda (1988)
- ◆ Avdeling Sandnes skilt ut (1990) – Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SfU) opprettet
- ◆ Bindende forhåndsuttalelser (tolkning) (1991) – Oljeskattenemnda
- ◆ **Tilbake til skatteetaten, delt styring (1996)**
- ◆ Partsrepresentant for staten i rettssaker (2002)
- ◆ **Skatteetaten omorganiseres. Kontoret og nemndene eneste særskilte ligningsmyndigheter (2008)**
- ◆ Elektronisk database salgskontrakter naturgass (2012)
- ◆ **Opphevelse av Oljeskattenemnda**, Oljeskattekontoret ligner i første instans . Kontoret kan avgi bindende forhåndsuttalelse (tolkning). Uttalelsen kan påklages. Krav om begrunnet vedtak ved fravikelse av påstand ved ligningen (2015)
- ◆ **Skatteetaten omorganiseres. Oljeskattekontoret seksjon i avdeling Storbedrift. (2019)**

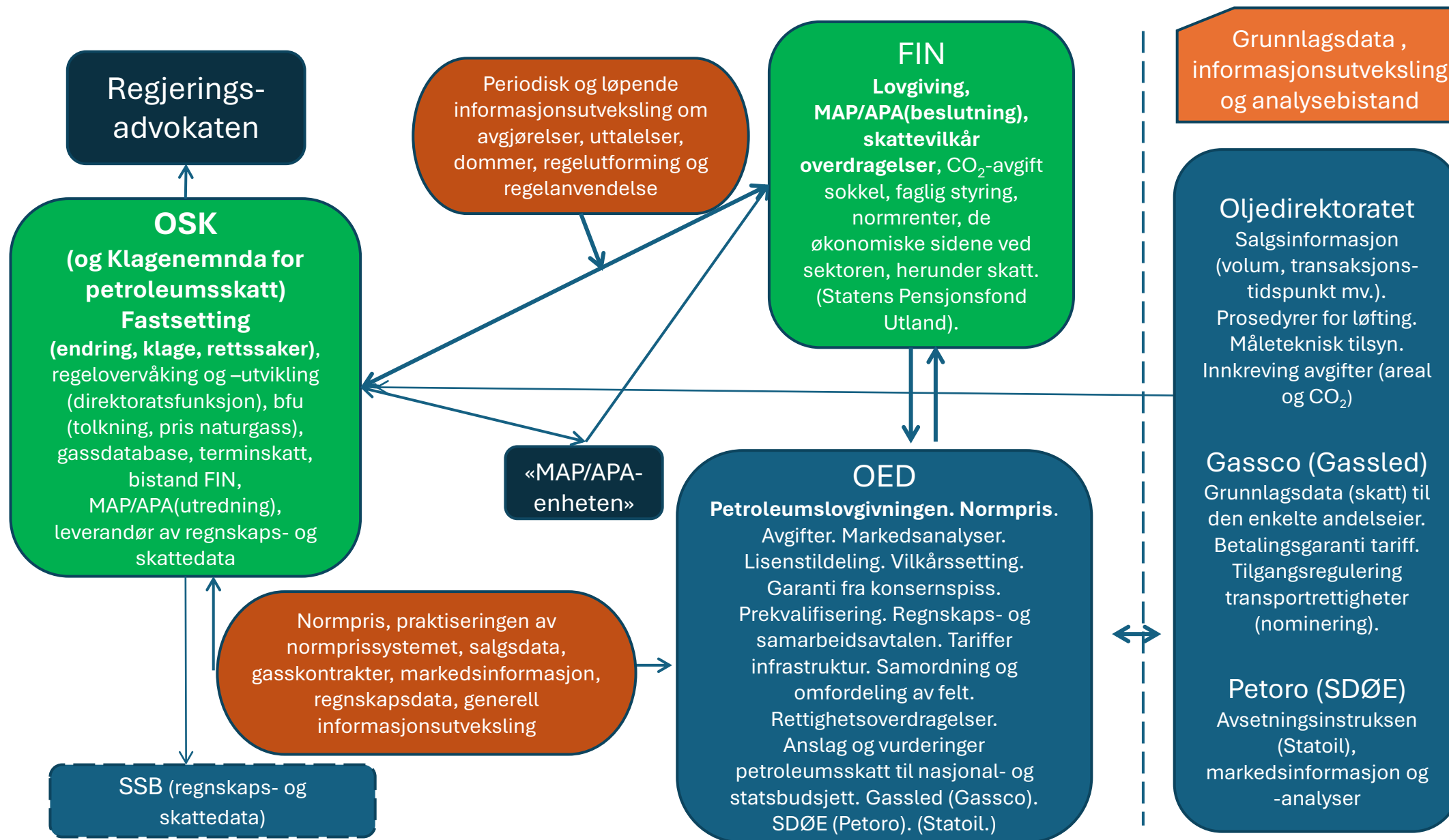
Kompleksitet

Regelsystemet, bransjen og oppgave- og kommunikasjonsstruktur

Utgangspunktet: regelsystemet og bransjen

- Petroleumsskatteloven/-systemet: **lovgivningen definerer systemet**
 - Avgrensning: **Saklig** (utvinning, behandling og rørledningstransport) og **geografisk** (norsk sokkel)
 - **Systemets formål** (fastsettelse særskattepliktig inntekt): (en stor del av) grunnrenten skal tilfalle staten
 - Tema: hva er grunnlaget for ekstraordinær avkastning (utover normalavkastning gitt risiko)
- Inntektsfastsettelsen knyttet til petroleumsskattesystemet er **kompleks**:
 - Utgangspunkt er **petroleumsskatteloven** med tilhørende forskrifter
 - «**Bestemmelsene i skattelovgivningen for øvrig gjelder i den utstrekning ikke annet følger av denne lov**», jf. petrsktl. §8: dvs. deler av alminnelig skattelovgivning innlemmes i petroleumsskattesystemet (i vid forstand)
 - Dette betyr, hvis ingen regel i petroleumsskattelovgivningen («tomrom») vil **skattelovgivningen kunne supplere** petroleumsskattelovgivningen. Men det er også lagt til grunn at **regler/prinsipper/begreper (med tilhørende praksis) i alminnelig skatterett som vil kunne utfylle (presisere)** regler i petroleumsskattelovgivningen også er omfattet. Spørsmålet er imidlertid hva dette innebærer når de kommer til anvendelse innenfor petroleumsskattesystemet.
 - **Staten (Norge) eier ressursene**: det er etablert et omfattende **forvaltningsregime** (enheter, reguleringer). Petroleumsskattesystemet inngår som *del av og ledd i forvaltningen av statens eierskap til petroleumssressursene*. **Forvaltningsregimet (vilkår, reguleringer og vedtak) utenom petroleumsskattesystemet vil ofte direkte påvirke regelansvaret og dermed inntektsfastsettelsen.**
 - **DESSUTEN**:
 - **Særtrekk ved virksomhetsutøvelsen (ofte kobling mot det statlige rammeverket)**: Særskilte ordninger typisk for bransjen, produksjonsprosesser, distribusjonskanaler for petroleum med tilhørende avtalestruktur knyttet til fysiske aktiviteter i flere ledd, måten utvinningen på feltene organiseres (**lisensfellesskap med operatør**) og hvordan inntekter og kostnader normalt fordeles (internasjonal praksis) mv.

Kompleksiteten i **forvaltningsregimet** illustrert ved petroleumsskattesystemet
Oppgave- og kommunikasjonsstruktur knyttet til statlige enheter (*før 2019*)



ET LITE UTVALG (gjenvendende)
PROBLEMSTILLINGER GJENNOM 50 ÅR

**Et forsøk på å illustrere petroleumsskattemyndighetenes
bidrag til regel- og metodeutvikling.**

Et lite utvalg problemstillinger gjennom 50 år

➔ Som illustrasjon på petroleumsskattemyndighetenes (bidrag til) metode- og regelutvikling

- Problemstillingene er *gjennomgående* for hele perioden:
 - Særskatteplikten
 - Tolkning av alminnelig skattelovgivning innenfor petroleumsskattesystemet.
 - Finanspostene.
 - Armlengdestandarden.
- Noen ganger en kombinasjon av ulike problemstillinger

Særskatteplikten

Særskatteplikten: **Saklig** avgrensning. Nærmere om **utvinningsbegrepet**.

- I utgangspunktet kommer det alminnelige (og nokså vide) virksomhetsbegrepet til anvendelse.
- Men allerede ved klagebehandlingen for inntektsåret 1978 **antydte Klagenemnda en viss innsnevring** hva gjaldt utvinningsbegrepet sammenlignet med det alminnelige begrepet, bl.a. med henvisning til **formålet bak særskatten og legalitetsprinsippet**
 - Nemndas forsiktige tilnærming knyttet seg til spørsmålet om en finansinntekt (valutagevinst) skulle være gjenstand for særskatt
 - **Generelt** avgrenset imidlertid nemnda særskatteplikten slik «Det må vurderes konkret ... om en inntekt **som ikke direkte** skriver seg fra utvinning eller rørledningstransport i snevrere forstand, **har slik tilknytning** til disse virksomhetsarter at særreglene om dem i petroleumsskatteloven får anvendelse.» (uthevet her)
 - **Kjennelsen for inntektsåret 1978 etablerte en erkjennelse av at finansposter måtte reguleres særskilt og at virksomhetsbegrepet passet dårlig som grunnlag for klassifisering og tilordning.**
 - Andre saker (som ikke gjaldt finansposter) fra inntektsåret 1978 og etterfølgende praksis viste at **snevert virksomhetsbegrep ikke er en treffende** som beskrivelse av hva som omfattes av særskatteplikten. Også **tilknyttede og avledede** inntekter ville kunne omfattes.

Særskatteplikten: Saklig avgrensning. Utvinningsbegrepet.
Gulathing 3.3.2014 (Utv. 2014 s.823): Gassbytteavtale.

- Denne dommen (anket til HR, men slapp ikke inn) bekreftet på mange måter praksis, men bidro også til å gi **utvinningsbegrepet et mer presist/avklart innhold.**
- Gassbytteavtalen med Statoil ga Shell en mulighet til å handle *forward* og dermed realisere gevinster (i forhold til innkjøpspris):
 - *Gevinsten var altså ikke realisert på egen produksjon*
 - *Men muliggjort ved at Statoil overførte løfterettigheter til Shell*
 - ***Denne overføringen var bare mulig fordi Shell var rettighetshaver i det aktuelle feltet***
- Retten anså disse gevinstene som oppnådd ved egentlig utvinningsvirksomhet i snever forstand
- Særskatteplikten er altså her **direkte** forankret i **retten til utvinning** (og ikke bare selve utvinningen/egenprodusert petroleum).
 - Og slik sett ikke tvilsomt at det foreligger særskatteplikt
 - Det er retten til utvinning som muliggjør ekstraordinær avkastning (som særskatten skal «fange opp»)
- [Dommen gjaldt altså ikke avledede/tilknyttede inntekter.]

Et lite utvalg problemstillinger gjennom 50 år
Særskatteplikt - Geografisk avgrensning

- Det er altså inntekt direkte forankret i **retten til utvinning** som er grunnlaget for særskatteplikten
 - **Verdiskapning knyttet til videre transport/forflytting og bearbeiding etter produksjonsstedet skulle derfor i prinsippet ikke vært omfattet**
 - En slik løsning ville imidlertid by store fastsettingstekniske problemer (bl.a. knyttet til verdsettelse). Valg: norsk sokkel som geografisk grense.
 - Dessuten utvidet med:
 - Rørledningstransport som følge av risiko for at ekstraordinær avkastning kunne « smitte over» ved prisingen av tjenesten.
 - Behandling av andre felts produksjon på eget produksjonsanlegg: kostnadsreducerende inntekt.
 - Avgrensningen geografisk knytter seg til utvinningen som sådan. Aktivitet hvis formål er rettet mot/knytter seg til utvinningen innenfor geografisk grense kan foregå utenfor denne grensen.
- Problemstillinger knyttet til geografisk grense et gjenvendende «problem», [jf. neste plansje]

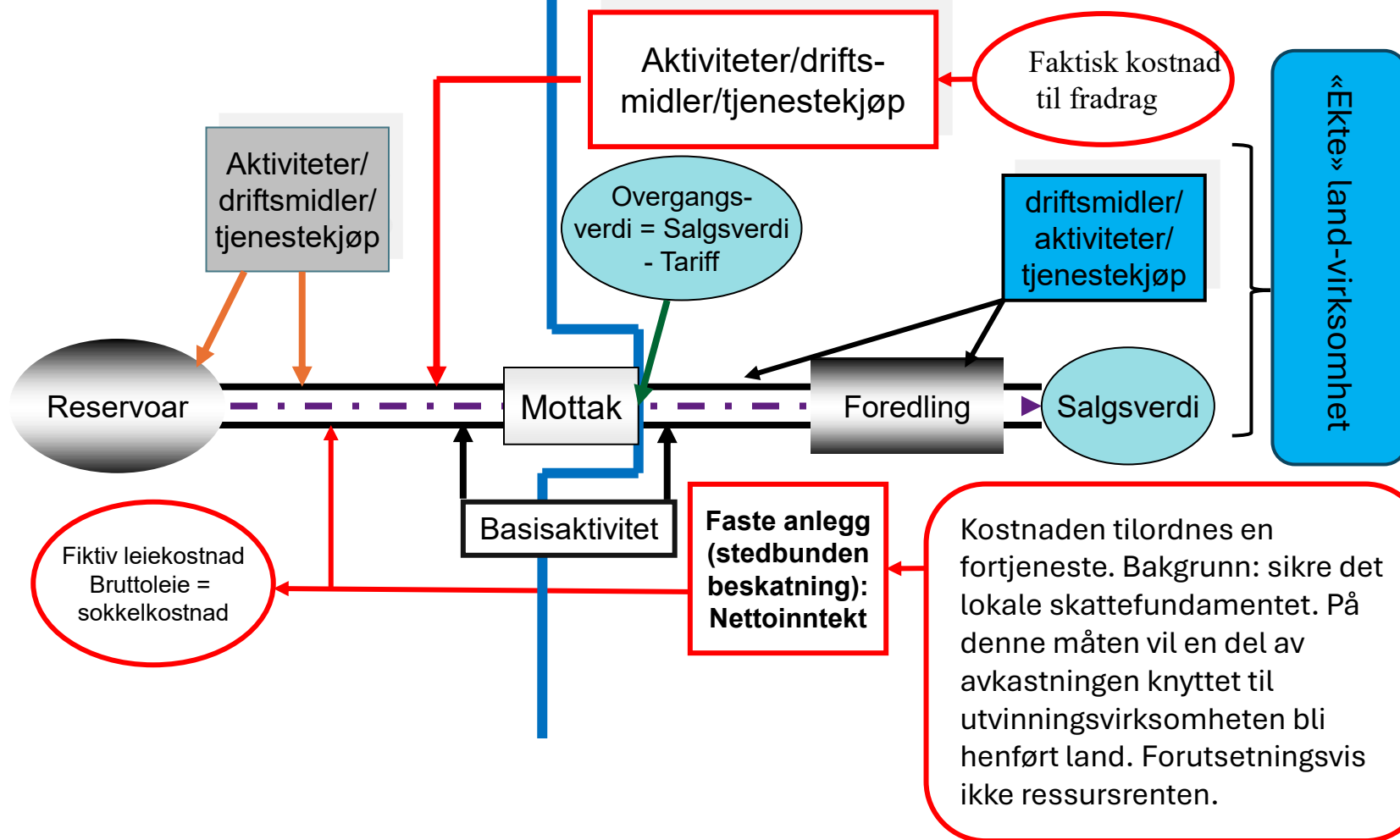
Aktiviteter og investeringer på land vil både direkte og indirekte påvirke netto særskattepliktig inntekt.

Innsatsfaktorer på land mot særskatt:
aktiviteten/driftsmiddelet inngår som et ledd i å bringe petroleumen til den geografiske grense mot land

Sokkel

Land

Sammenhengende transport og foredling



Tolkning av alminnelig skattelovgivning i en petroleumskatterettslig kontekst

Tolkning av alminnelige skatteregler mv. i en petroleumsskatterettslig kontekst

- Allerede i Klagenemndas kjennelse (inntektsåret 1978) vises det til **de hensyn mv. som ligger bak innføring av særskatt** som grunnlag for anvendelse og tolkning av virksomhetsbegrepet i alminnelig skattelovgivning innenfor petroleumsbeskatningen.
 - **Dette generelle utgangspunkt har vært førende siden.**
 - Jan Syversen, «Skatt på petroleumsutvinning», 1991 (s. 26)

«Men selv om [petroleumsskatte]loven ikke har noen uttrykkelig regulering av et forhold, må de alminnelige regler **anses fraveket hvis dette følger av sammenhengen mellom de forskjellige regler i petroleumsskatteloven.**

[...]

I tillegg kan det forekomme at man kommer til avvikende resultater på områder hvor petroleumsskattelovgivningen ikke har noen klart uttalte særregler **fordi denne lovgivning skal ivareta andre hensyn enn de alminnelige regler.** Det siste har strengt tatt ikke noe med pskl. § 8 første ledd å gjøre, men følger av alminnelige lovtolkningsprinsipper.»
 - Spesielt: **leterefusjonsordningen** innført 2007. Petroleumsskattemyndighetene la i flere saker til grunn at det ikke var grunnlag for refusjon som følge av at kostnadene (kjøp av seismikk) ikke var fradragsberettiget etter alminnelige skatterettslige prinsipper.
 - I straffesaken (Skeie mfl.) fastslo lagmannsretten (med tilslutning av Høyesterett) – **basert på ordningens formål mv.** – at fradrag kunne nektes på grunnlag av ulovfestet **gjennomskjæring**. Refusjonen innebar en uberettiget skattefordel.
 - I Forties-saken (Borgarting 25.3.2022) formulerte lagmannsretten et utgangspunkt for tolkningen av alminnelige prinsipper innenfor petroleumsbeskatningen som samsvarer med etablert – langvarig – praksis. [Neste plansje]

Lagmannsretten – om rettslige utgangspunkt

- «Petroleumsskatteregimet er et eget skatteregime med andre formål og hensyn enn i det vanlige skatteregimet. Det kjennetegnes ved en rekke særtrekk i skattyters favør. Lagmannsretten er enig med staten i at disse særtrekkene og særlige hensyn må tas i betraktning ved tolkningen av de alminnelige skattebestemmelser, herunder ved tolkningen av oppofrelsesvilkåret i skatteloven § 6-1. Petroleumsskatteloven §§ 2 og 8 står ikke i veien for det. **Det er etter lagmannsrettens syn tale om å anvende alminnelige lovtolkningsprinsipper.»**



Noen av de viktigste faglige utfordringene – løsninger og bidrag til regel- og metodeutvikling: Tolkning av alminnelige skatteregler mv. i en petroleumsskatterettslig kontekst

- Mot slutten av 2010-tallet kom det opp en problemstilling som viser **hvor «riktig» etablert tolkningspraksis vedrørende alminnelig skattelovgivning er:**
 - Problemstillingen gjaldt **finansiell leasing**. Etter alminnelig lovgivning (etablert praksis med lovs trinnhøyde) skal leietakeren behandles som eier og avskrivningsgrunnlaget settes til summen av leiebetalingene.
 - Anvendt på § 3b-investeringer (her vindmøller innenfor geografisk grense som skulle betjene mottaksanlegg på land) ville dette medført «konflikt» med formål, hensyn mv. bak reglene i petroleumsskatteloven. Her: avskrivningsregelen for § 3b-investeringer, friinntektsgrunnlaget og tilordning av gjeldsrenter til sokkel.
 - Kontorets uttalelse avviste fullstendig tilsvarende regelanvendelse som i det alminnelige skattesystem
- Konklusjon: regler mv. i alminnelig skattelovgivning som kommer til anvendelse ved fastsettelsen av særskattepliktig inntekt **må forstås/tolkes i en petroleumsskatterettslig kontekst** (praksis): dvs.
 - **Systemets avgrensning og formål,**
 - **samt virkning i relasjon formål mv. til de konkrete reglene i petroleumsskattelovgivningen.**

Finanspostene

Tilordning finansposter: en vedvarende utfordring

Kort om «løsninger»

- En gjenganger i proposisjoner og utredninger gjennom årene.
 - **Som oftest på grunnlag av identifikasjon av mangler/svakheter ved gjeldende regler i forbindelse med kontorets ligningsarbeid.**
- **Utgangspunkt 1975:** gjeldsrenter fordelt mellom sokkel og land basert på nettoinntekt i de ulike skattedistrikt.
 - **Utfordringer** knyttet til fradrag gjeldsrenter i sokkelinntekt ved utnyttelse av «skattekilen» (forskjell skattesats land/sokkel): Høy gjeldsandel (**tynn kapitalisering**), høy rentesats (armlengdestandarden) og fordelingsregler (**manglende årsakssammenheng**) som ga sokkelen en alt for høy gjeldsrentebelastning. I tillegg kom muligheten som utvinningsselskapet hadde for gjeldsfinansiering av datterselskaps egenkapital (**tykk kapitalisering**).
- Lov og praksis for å møte utfordringene:
 - Fra og med inntektsåret **1982** (til og med 2006): fordeling av netto finanskostnader. (Muligheten til – lønnsom – gjeldsfinansiering av bankinnskudd som følge av skattekilens fjerning).
 - **Praksis tynn kapitalisering** (problemstilling tatt opp på begynnelsen av 1980-tallet - **armlengdestandarden**): etablerte retningslinjer basert på finansieringsgrunnlag (gjeld) knyttet til ulike aktiviteter (faser). Medhold i domstolene. **Langt på vei prinsipielt fortsatt gjeldende tilnærming**, men annet finansieringsgrunnlag som følge av lovendringer (refusjonsordninger).
 - 1994: avkortning gjeldsrentefradrag sokkel dersom **regnskapsmessig egenkapital mindre enn 20%**
 - 2000: oppjustering gjeldsrentefradrag sokkel dersom regnskapsmessig egenkapital var større enn 20%
 - 2002: Tilordning finansnetto basert på skattemessige verdier sokkel/land (plassering verdier sokkel/land angitt i bestemmelsen). Tykk kapitalisering var langt på vei bakgrunnen for regelendringen. Ligningsbehandlingen viste imidlertid at det forelå (ikke ubetydelige) muligheter for tilpasninger rundt årsskiftet som grunnlag for økt gjeldsrentefradrag sokkel.
 - **2007** og etterfølgende år: **Direkte tilordning finanskostnader sokkel**. Løste «alle» problemer knyttet til fastsetting sokkel [neste plansje]
 - 2020: Tilordning finanskostnader sokkel basert på skattemessige verdier særskattegrunnlaget. Etter innføring av kontantstrømskatt (2022) vil gjeldsrenter i svært liten grad komme til fradrag i særskattegrunnlaget.

Beregningsformelen for direkte tilordning av rentekostnader til sokkel - § 3 d annet ledd – VIRKNINGER
Regel etablert 2007

Løser:

- Årsakssammenheng
- Tykk kapitalisering
- Netto finansposter

Løser:

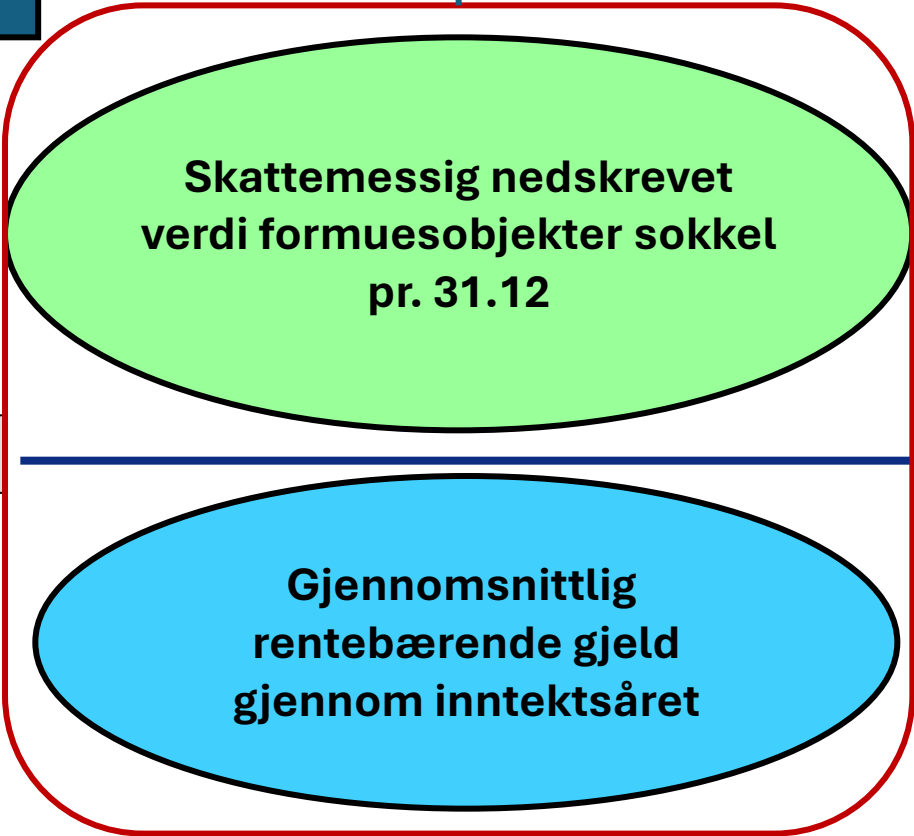
Tynn kapitalisering
(sokkel)

**Netto
rentekostnader (dvs. inkl.
valutatap fratrukket
valutagevinster)
på rentebærende
gjeld**

x

0,5

x



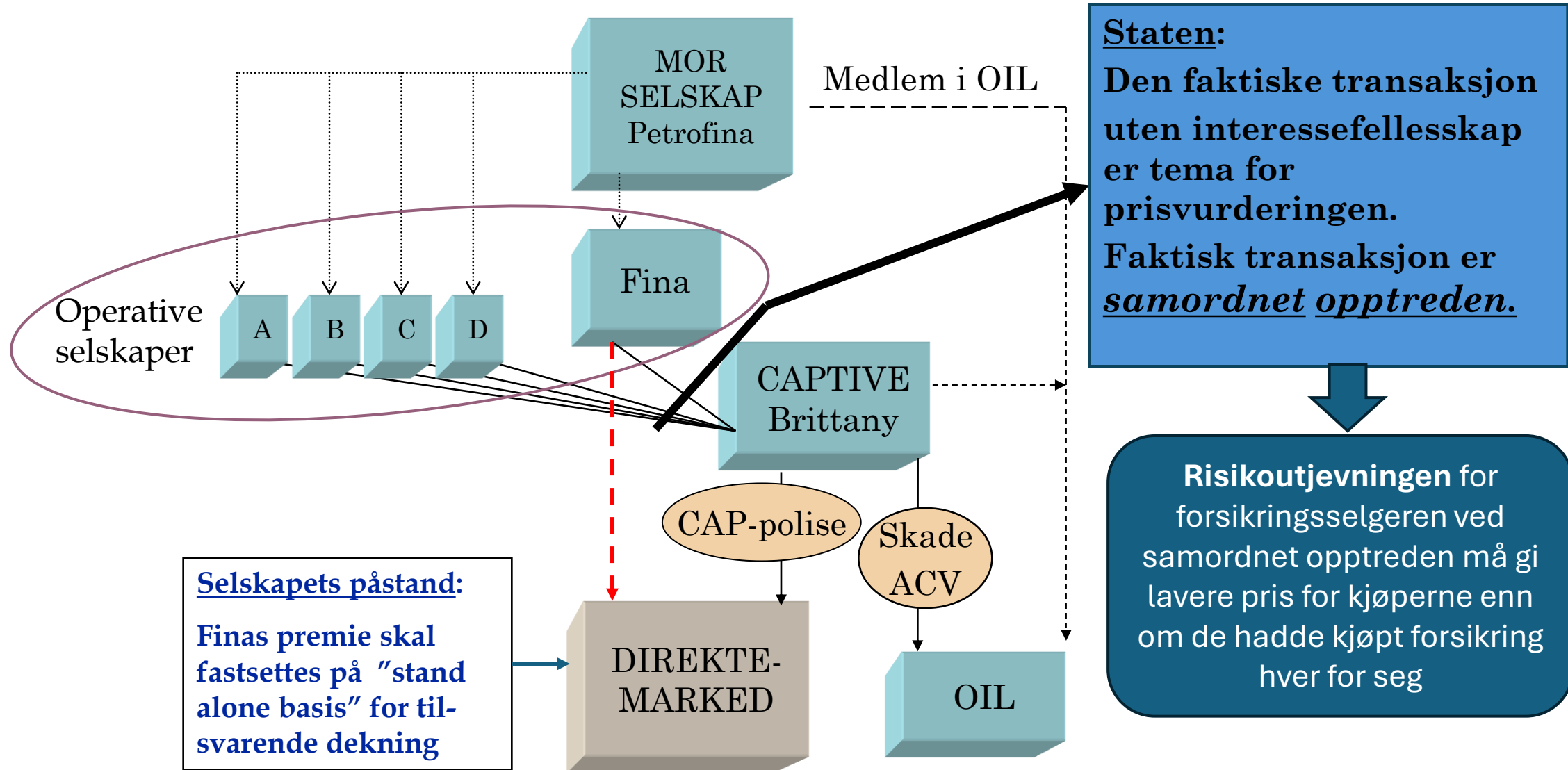
Armlengdestandarden

Løsninger og bidrag til regel- og metodeutvikling: **ARMLENGDESTANDARDEN (skatteloven § 13-1)**

- **På dette området har kontorets arbeid utvilsomt hatt stor betydning (til dels også internasjonalt)**
- Starten: på begynnelsen av 1980-tallet tok kontoret opp problemstillinger som tynn kapitalisering, forsikring i captive (konsernets eget forsikringsselskap) og prising av lån. («Sovende» problemstillinger i skatteetaten for øvrig).
- **Et stort antall rettssaker gjennom (nesten) 40 år (fortsatt et høyst aktuelt saksområde). Kontoret har svært ofte fått medhold.**
- Et tilsynelatende enkelt vurderingstema «... som om interessefellesskap ikke hadde foreligget» har vist seg å ikke være like enkelt å praktisere:
 - Men der kontorets praksis har avklart en hel rekke problemstillinger.
 - Her viser jeg til mitt foredrag på Oljeskattekvelden 2019 (som er tilgjengelig på hjemmesiden til ORS)
- Likevel litt om betydningen av konserntilknytningen som sådan (implisitt støtte) og samordning/synergier (kontorets saker)
- **Implisitt støtte** – konserntilknytningen som sådan: Conoco-dommen (LE -1990—574 A)
 - Fra dommen: «**Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet.**»
 - **Retningslinjene 1995:** «... For example, no service would be received where an associated enterprise by reason of its affiliation alone has a credit-rating higher than it would if it were unaffiliated, ...»
 - Kom altså etter dommen som ble avsagt 28.9.1992. **Dommen omtalt i Jens Wittendorff: *Transfer Pricing*, 5. utgave (2025).**
 - Nå retningslinjene (2022) punkt 7.13 og 10.46 flg.

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

Første sak



Løsninger og bidrag til regel- og metodeutvikling: **ARMLENGDESTANDARDEN (skatteloven § 13-1)**

- Retningslinjene (2022) punkt 10.222: “**Where a captive insurance is used so that the MNE group can access the reinsurance market** to divest itself of risk through insuring risk outside the MNE group, whilst making cost savings over using a third party intermediary, by pooling risks within the MNE group, the captive arrangement harnesses **the benefits of collective negotiation** on any reinsured risks and more efficient allocation of capital in respect of any risks retained. These benefits arise as a result of the concerted actions of the MNE policyholders and the captive insurance. **The insured participants jointly contribute with the expectation that each of them will benefit through reduced premiums.**”
- Konsernkontoordning i uavhengig bank (**cash pool**): I Borgartings lagmannsretts dom av 11.01.2010 [Utv.-2010-199] (Norske ConocoPhillips) var realiteten den at **den fordel ordningen genererte** i hovedsak tilfalt selskapene som var netto låntakere. Mens det er den som er netto innskyter som skaper fordelen. *Retten la til grunn at rentesatsen måtte fastsettes slik at **uavhengige aktører ville sett seg tjent med både å foreta innskudd og opptrekk** og at fordelen som ordningen genererte skulle fordeles på de ulike deltakerne **basert på deres bidrag til ordningen.***
 - Retningslinjene (2022)10.143. The remuneration of the cash pool members will be calculated through the determination of the arm’s length interest rates **applicable to the debit and credit positions** within the pool. This determination **will allocate the synergy benefits arising from the cash pool arrangement amongst the pool members** and it will generally be done once the remuneration of the cash pool leader has been calculated.
- **Kontorets praksis og betydningen for nye versjoner av retningslinjene: hva vet vi?**

Joachim M. Bjerke (2011) – 100 år med fremmedfrykt [sktl. § 13-1 (§ 54, 1. ledd)]

- I hovedsak om kontorets praksis.
- «Norge skiller seg fremdeles noe ut fra mange andre land når det gjelder internprising. For det første har vi flere rettssaker på dette området enn mange andre. For det andre har norske skattemyndigheter så langt hatt større gjennomslagskraft i domstolene enn mange andre.»

Om Oljeskattekontorets innsats på området:

”Landets borgere har grunn til å være takknemlig for den betydelige innsatsen kontoret har lagt ned i å beskytte det norske skattefundament, selv om både oljeselskaper og rådgivere tidvis kan mene at kontoret har tatt vel mye tran”

Skatt

ADVOKAT OG PARTNER JOACHIM M. BJERKE | BA-HR



FARVEL NORGE: Frykten for at overskuddene skal ta velen ut av landet ligger dypt forankret hos norske myndigheter.

FOTO: SCANPIX

100 år med fremmedfrykt

Norske skattemyndigheter har i over 100 år fryktet at selskaper bevisst eller ubevisst bruker handelen mellom selskaper innenfor sammen konsern til å flytte overskudd fra Norge til andre land.

Våre skattemyndigheter er på ingen måte alene om denne frykten, og spørsmålet om hvordan transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal prises har i mange år vært et av de viktigste og mest kompliserte temaene innen internasjonal skatterett. På stammespråket kalles dette Transfer Pricing eller internprising.

Norge ledet an!

Visste du at vårt lille land var ett av de

tene hadde vært uavhengige av hverandre. Hvordan armlengdeprinsippet rent faktisk skal anvendes i den enkelte sak er imidlertid ikke like enkelt.

Norge skiller seg fremdeles noe ut fra mange andre land når det gjelder internprising. For det første har vi flere rettssaker på dette området enn mange andre. For det annet har norske skattemyndighetene så langt hatt større gjennomslagskraft i domstolene enn mange andre

området. Landets borgere har grunn til å være takknemlige for den betydelige innsatsen kontoret har lagt ned i å beskytte det norske skattefundamentet, selv om både oljeselskaper og rådgivere tidvis kan mene at kontoret har tatt vel mye tran. Få skattekontorer har imidlertid vært like «innbringende» for staten og det norske folk som nettopp Oljeskattekontoret.

Frykten lever videre

Oppsummering – Oljeskattekontorets betydning gjennom 50 år

Om betydning for provenysikring og lovgivning. Dessuten noe om forutsetninger (rammebetingelser) som bør (må) være til stede for at man skal lykkes innenfor et svært spesialisert og kompetansekrevende fagområde.

[og litt om anerkjennelse]

Betydning PROVENYSIKRING

- **Provenysikringen er tredelt:**
 - **Nødvendigheten** av å ha en **egen kontrollenhet** som på grunnlag av selskapenes egenrapportering etterprøver skattemeldingen og skriver ut (termin-/rest-)skatt mv.
 - Selvstendig virkning («ikke fritt frem»)
 - **Direkte inntektstillegg**
 - Ingen fullstendig statistikk for **endelige inntektstillegg: men fant i tidligere foredrag oversikt 1996-2012 tillegg ligning: samlet ca.45 mrd.**
 - **Ikke endelig. På 90-tallet og fremover ble sakene mer og mer omfattende og komplekse, spesialiseringsbehovet meldte seg med styrke. Endringssaker – som oftest gjaldt de flere inntektsår – ble mer vanlig. I tillegg økende omfang rettssaker.**
 - **Etter opphevelsen av Oljeskattenemnda har inntektstillegg først og fremst kommet i endringssaker (etter fastsetting). Disse gjelder som oftest flere inntektsår.**
 - **Flere betydelige inntektstillegg (bl.a. gassalg)**
 - **Statistikk «åpne saker» 2017: 377 med til sammen ca. 17,5 mrd. «omstridt» beløp**
 - **Selskapenes tilpasning (over tid) til «løsninger» (metoder mv.)**
 - **Utvilsomt det som har hatt størst provenymessig betydning – dersom man sammenligner med antatt resultat dersom problemstillingen ikke hadde blitt «løst» (evt. med ny lovgivning)**
 - **For eksempel: Metode utviklet for tynn kapitalisering på 1980-tallet: relativt til utlignet skatt utgjorde tilleggene (før skatt) noen ganger opp mot 10%. Aktivitetsnivået den gang og dermed finansieringsbehovet var en brøkdel av det som fulgte i senere år. Særlig etter år 2000.**
- Min vurdering: virkningen av kontorets provenysikringsarbeid (direkte/indirekte via tilpasning)
 - **Flere hundre milliarder kroner i økte skatteinntekter (særlig hvis man inflasjonsjusterer)**

Betydning REGEL- OG METODEUTVIKLING

- Her skulle det kanskje være nok å vise til kontorets praktisering av **armlengdestandarden**
 - Satt «spor» i OECD's retningslinjer
 - Stort antall rettssaker/klagesaker hvor løsninger langt på vei også løser spørsmål av metodisk karakter. (jf. foredrag Oljeskattekveld 2019)
 - Ofte(st) forankret i karakteristika ved transaksjonen.
- **Generelt** vedrørende kontorets praksis knyttet til hele petroleumsskattesystemet: Svært mange «løsninger» har elementer av metode- og regelutvikling, dvs. fremtidig regelanvendelse.
 - Kjennetegnet for disse løsningene/metodene er at de bygger på regler og faktiske forhold ved petroleumsnæringen som sådan (som næringens rammebetingelser, bransjeløsninger mv.).
 - Og kan derfor – som metode/prinsipp – ha mindre relevans for regelanvendelsen innenfor alminnelig skatterett

Betydning LOVENDRINGER

«Typetilfeller»:

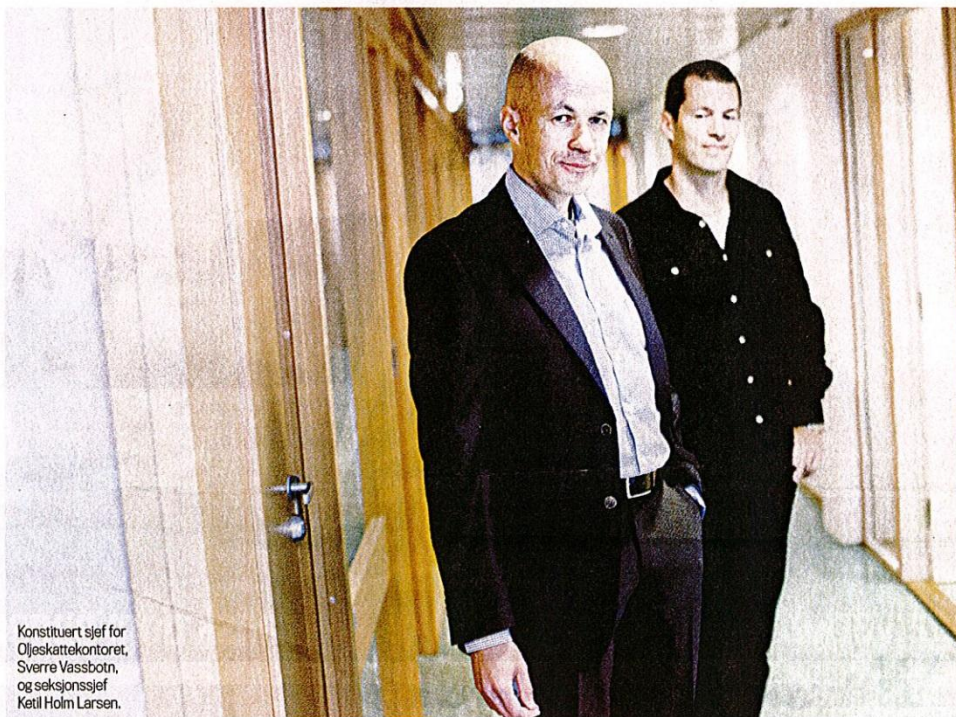
- a) Endringer på grunnlag av påviste mangler/svakheter (kontorets praksis)
 - Eks.: Finansposter, tidfesting, utbyttefradrag
- b) Endringer som følge av hendelser som påvirker lønnsomhet og aktivitetsnivå
 - Eks.: Oljepris (Opec), pandemi
- c) Endringer for fremme visse typer aktiviteter (evt. transaksjoner)
 - Leterefusjon, LNG-produksjon, (industrisamarbeid), vanninjeksjon mv., overdragelser (§10)
- d) Endringer (justeringer) knyttet til enkelte reglers formål
 - Eks.: Friinntekt («normal»avkastning/nøytralitet) – hyppige endringer
- e) Mer omfattende systemendringer
 - 1992: skattereform og 2022: kontantstrømskatt

Kontorets betydning:

- **Det er mange eksempler på kontorets betydning knyttet til påviste mangler/svakheter** (Typetilfelle a). Det kan f.eks. legges til grunn at **alle lovendringer** vedrørende finansposter frem til og med 2007 (endringer 1982, 1994, 2000 og 2002) har dette som utgangspunkt.
- **Generelt** (betydning petroleumsskattesystemet): I de alle fleste tilfeller har kontoret bidratt i forbindelse med lovendringer. Ofte betydelig ressursinnsats. Bidratt bl.a. med fakta, virkningsanalyser og utarbeidelse av lovtekst mv.
- Det er dessuten viktig å påpeke at kontorets **omfattende praksis knyttet til metode- og regelutvikling reelt sett innebærer utfyllende og presiserende lovgivning**

LUNSGUIDEN: Café Elise er søt på utsiden og litt mindre sjarmerende på innsiden.

Quiz | Reiseliv | Makro | Skatt | Ukens selskap | Bokanmeldelse | Innsideporteføljen | Aksjetesten | Mote



Konstituert sjef for Oljeskattkontoret, Sverre Vassbotn, og seksjonssjef Ketil Holm Larsen.

GULLGUTTENE

Hver ansatt sluser inn 5,5 milliarder kroner. Ingen annen virksomhet i Norge kan måle seg.

5 helsider omtale (av petroleumsskattesystemet og osk) i Finansavisen
22.9.2012

OLJESKATTEKONTORETS
STORSTE beundrere holder til i nabo-
bygget til det nye Astrup Fearnley museet.
I et praktbygg av den italienske, verdenskjente arkitekten
Renzo Piano, finner man advokatfirmaet Bahr's nye kontorer.

– Oljeskattkontoret er *meget* dyktige. Menneskene som
arbeider der er *meget* kompetente, og de tar arbeidet sitt *meget*
alvorlig, sier Jan B. Jansen, petroleumsskatteekspert og partner
i Bahr. Han og kollega Joachim Bierke leder for Bahr's skatte-

Oljeskattkontoret er *meget* dyktige. Menneskene som arbeider der er *meget* kompetente, og de tar arbeidet sitt *meget* alvorlig, sier Jan B. Jansen, petroleumsskatteekspert og partner i Bahr.

Forutsetninger (rammebetingelser) som bør (må) være til stede for at man skal lykkes innenfor et svært spesialisert og kompetansekrevenende fagområde.

Forutsetninger mv.

Perioden 1975-2018

- Allerede i 1975 erkjente man altså nødvendigheten av å etablere sentrale petroleumsskattemyndigheter med spesialisert kompetanse
 - I ettertid (50 år) – sett hen til kontorets **meget gode resultater** – kan man konstatere at dette **utvilsomt var en helt riktig vurdering**.
 - Resultater: en **honnør** også til gode «hjelpere». **Nemndsmedlemmer og advokater** (Regjeringsadvokaten og engasjerte advokater).
 - Merk: problemstillingen/sakene som ble tatt opp var kontorets fortjeneste.
 - Ikke alltid innlysende at det forelå et problem. Bak identifiserte problem lå ofte grundige analyser.
- På mange måter kan man si at kontoret i hele perioden **opererte (langt på vei) som en selvstendig enhet** (selv om dette ikke alltid gjaldt formelt i hele perioden). Dette gjaldt for det første
 - **De ulike fastsettingsprosesser** (ligning, klagebehandling, bindende forhåndsuttalelser, rettssaker mv.)
 - Men dernest også selve «driften» (**lederoppgaver**): planlegging, prioriteringer, budsjett disponering (herunder lønn), tilsettinger, administrative oppgaver mv.
 - KORTVERSJONEN: Kontoret «styrte seg selv» **innenfor gitte ressursrammer** (budsjett) og på grunnlag av noen (årlige) kontrollprioriteringer fra Finansdepartementet
- **Diverse særtrekk ved kontorets tilnærming til hovedoppgaven (sikre riktig skatt):** alle på en eller annen måte saksbehandlere, fokus på faglig kompetanse og spesialisering, planlegging i hovedsak innenfor årssyklus, lite bruk av overordnede mål/strategier (ofte underforstått): allerede pågående og identifiserte oppgaver la premissene for fremtidig aktivitet. (Ofte et spørsmål om hva som skulle henlegges). I tillegg ble det – over tid – utarbeidet diverse standard rapporteringsskjemaer knyttet til ulike problemstillinger som utgangspunkt for å effektivisere saksbehandlingen.
- Man kan trygt legge til grunn at «**selvstendighet**» og **fokus på lovbestemte oppgaver og myndighet var en vesentlig forutsetning for å lykkes**

Forutsetninger mv.

2019 →

- **Omorganiseringen pr. 2019:** oppdragsbrevet fra Finansdepartementet hadde en klar forventning om at ny organisasjonsstruktur skulle resultere i effektivisering og kostnadsbesparelser. (Det ble bedt om anslag pr. år)
- For kontorets del innebar omorganiseringen en betydelig større **grad av integrasjon i Skatteetaten**.
 - En vesentlig endring (reduert «selvstendighet»: for kontorets del **mer omfattende og ressurskrevende prosesser** knyttet til styring og ledelse innad): **et klart brudd med den tankegangen som lå til grunn for etableringen av sentrale petroleumskattemyndigheter i 1975 og som ble videreført og forsterket etter det**
 - **Kontorets lovbestemte myndighet lå fast**, men omorganiseringen forutsatte en mye mer omfattende skattefaglig samarbeid «på tvers» for oppnåelse av synergier (kostnadsbesparelser) – gjerne forankret i en *helhetsbetragtning knyttet opp mot andre ideelle hensyn/mål*
- Kontorets tilnærming i forbindelse med omorganiseringen var imidlertid:
 - Utvinningsnæringen fortsatt Norges klart største næring lenge ennå (produksjonstopp rundt 2025)
 - Potensialet for betydelige skatteinntekter fortsatt meget stort
 - **Ingen ting som tydet på at utfordringene knyttet til kontroll ville bli mindre.** (I ettertid: pandemi og Ukrainakrigen, med etterfølgende lovendringer forsterket utfordringene).
 - **Behovet for spesialisert kompetanse innenfor flere kontrollområder ville bestå.** Og ville fortsatt være en kritisk faktor (tar tid å opparbeide kompetansen). Finnes ikke ellers i etaten.
 - **Behovet for spesialisert kompetanse innenfor petroleumskattingen var (1975) og er grunnlaget for at Oljekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er selvstendige skattemyndigheter for utvinningsinntekt (skatteforvaltningsloven § 2-2, 1. pkt.)**
 - Samarbeid på tvers knyttet til kontroll: ingen synergier. Etablerte kanaler for informasjonsutveksling tilstrekkelig.

Takk for oppmerksomheten!