



Torsteín Fløystad:

Aktuelt fra Oljeskattekontoret



Tema

- Bindende forhåndsuttalelser – enkelte merknader vedrørende vilkår for at uttalelse skal gis.
- Oversikt verserende rettssaker, herunder enkelte merknader til artikkel av Ernst Ravnaas i Skatterett nr. 4 2006 – Shelldommen (HR) - nedstengning
- Dommer – behandles fortløpende ved gjennomgangen av verserende saker
 - Dom Borgarting lagmannsrett 11.12.2006 Total – handling fee
 - Dom Oslo tingrett 04.06.2007 (Conoco, Hydro, Total, Agip) – Kontorleie i sokkelnæring
 - Dom Oslo tingrett 17.01.2007 ENI Norge (Norsk Agip AS) – forsikringer (profit commission)
 - Dom Oslo tingrett 16.01.2007 Exxon Mobil (to selskaper) – gjennomskjæring, krav om inntektsføring av valutagevinst
 - Dom Oslo tingrett 21. juli 2006; Chevron – opphør, spørsmål om fradragsrett for underskudd var bortfalt. (Ikke behandlet ligningskveld 2006)
- Klagekjennelser av 11.12.2006 vedrørende reservedelslager (spare parts)



Bindende forhåndsuttalelser

- De siste årene har antall henvendelser ligget rundt 6-8
- På grunn av de nye reglene om refusjon av skatteverdien av underskudd knyttet til letetekstnader har vi fått en betydelig økning i antall selskaper som skal lignedes ved OSK (over 50% økning)
- Kan synes som om noen nye aktører synes reglene er ”for godt til å være sant” ► Ber om bindende forhåndsuttalelser vedrørende generell regelforståelse
- Hovedvilkåret for at uttalelse skal gis, jf petrsktl. § 6 nr. 4:
”..avgi forhåndsuttalelse om de skattemessige virkninger av en konkret, forestående disposisjon ..før den gjennomføres.”
- Ordningen åpner ikke for generell skatterådgivning
- Også etablerte selskaper ”bommer” av og til på dette



- 1. Spørsmål om fradragsrett for avsetning til dekning av kostnader knyttet til fremtidig nedstengning**
 - ☐ HR (Shell) – 14.12.04: fradragsrett (dissens 3-2)
 - ☐ Staten ønsket fornyet behandling for HR. Stansede saker henvist til behandling for domstolene.
 - ☐ Tingretten (Hydro mfl) 19.12.05: fradragsrett.
 - ☐ Staten anket – ønsket behandling direkte for HR (plenum). Direkte anke nektet (dissens 2-1).
 - ☐ Behandles i lagmannsretten f.o.m. 04.09.2007 (4 rettsdager)



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (1)

- Omtaler Shell-dommen, Rt. 2004 s. 1921
- Til nå har kritikken av premissene i dommen vært entydig negative blant teoretikerne, jf Zimmer (Skatterett 4/2005), Hauge (Skatterett 1/2005), Syversen (Skattenytt 1/2005) og Brudvik (lærebok for næringsdrivende 2005)
- Ravnaas gir imidlertid (tilnærmet) full tilslutning til dommens premisser og resultat
 - **artikkelen er finansiert av flere av oljeselskapene som er direkte berørt av saken.**



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (2)

Artikkelens to hovedkonklusjoner er:

1) Ut fra høyesterettspraksis kreves det i utgangspunktet at en utgift må være pådratt før den kan fradragsføres. Dette er også rettssituasjonen i dag.

- Fra denne hovedregel forelå ett unntak (dvs. før 1992) nemlig at man, på ulovfestet grunnlag, åpnet for fradragsføring av fremtidige utgifter som var forventet å komme i løpet av kort tid (normalt påfølgende år). Med fremtidige utgifter mener Ravnaas utgifter ”som knytter seg til aktiviteter i den aktuelle inntektsperiode”.
- Ubetingede fremtidige utgifter anses for pådratt.

2) Tidligere (1911) skattelovs § 50 femte ledd rammer bare betingede fremtidige utgifter.

- Ravnaas må dessuten forstås slik at han mener bestemmelsen bare rammer avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet.



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (3)

- **Skal først og fremst kommentere Ravnaas sitt syn på rekkevidden av §50 femte ledd**
 - både HR og Ravnaas mener denne bestemmelsen er avgjørende for konklusjonen
- **Pådragelse før fradragsføring?**
 - kan ikke slutes på grunnlag av lovtekst
 - konklusjon på (i beste fall) tynt grunnlag.
 - ingen støtte i teorien
 - neppe heller i lovforarbeider vedrørende tidfesting
 - og heller ikke i ligningspraksis
 - kan ikke gjelde generelt
 - kan ikke være rettstilstanden etter 2005



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (4)

- I Shell dommen konkluderte flertallet i Høyesterett slik (74):
”Etter min oppfatning må uttrykket « [a]vsetninger etter god regnskapsskikk » i § 50 femte ledd på bakgrunn av uttalelsene i Ot.prp.nr.35 (1990-1991) forstås slik at det med dette siktes til avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet.”
- Det fremgår dessuten klart at flertallet mente at bestemmelsen rammet garanti- og serviceavsetninger (som er gjennomgangseksempelen i forarbeidene)

 **Dette er uforenlige synspunkter**



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (5)

Det grunnleggende: hvorfor er flertallets regelforståelse gal?

- **Må formulere regler basert på den ord- og begrepsforståelsen som gjelder på det tidspunkt man foretar lovtolkningen**
 - Garanti- og serviceavsetninger ville i 1996 utvilsomt blitt omtalt som avsetning basert på sammenstilling (jf NOU 1995:30 – Ny regnskapslov)
 - Nedfelt i Norsk regnskapsstandard 2001
- **Neppe tvilsomt at det også i 1992 ville blitt vist til sammenstilling (omtalt av Aarbakkegruppen allerede i 1989)**



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (6)

Ravnaas synes i hovedsak å bygge på følgende når det gjelder tolkningen:

- **Garanti- og serviceavsetninger har historisk vært begrunnet i forsiktighetsprinsippet**
- **Et forsøk på prinsipiell grensedragning ved tolkning av forarbeidene (herunder Aarbakkegruppen),**
- **med særlig vekt på at et av formålene med regelen var å unngå skattekreditter**
- **Med utgangspunkt i rettspraksis trekkes dessuten inn skillet betinget/ubetinget**



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (7)

Historisk begrunnet i forsiktighetsprinsippet?

- **Riktig at man tidligere ofte henviste til forsiktighetsprinsippet**
 - en slik henvisning behøver ikke innebære at avsetningen er begrunnet i prinsippet, dvs. *at* avsetning skal foretas
 - kan like gjerne være en referanse til utmålingen
 - at en praksis ikke har fått en begrepsbetegnelse betyr ikke at den omfattes av andre begreper
 - forsiktighetsprinsippet kan vanskelig sies å ha endret innhold



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (8)

Historisk begrunnet i forsiktighetsprinsippet? Svar: nei

- Fremhever at forsiktighetsprinsippet er et asymmetrisk prinsipp (riktig), men overser det viktige at
- prinsippene ikke er "likeverdige":
 - sammenstillingsprinsippet er et **grunnprinsipp** (sammen med transaksjonsprinsippet), mens
 - forsiktighetsprinsippet er et **modelluavhengig prinsipp** i historisk kost-modellen (jf NOU 1995:30)
- dette innebærer at man for analyseformål kan "tenke forsiktighetsprinsippet bort"
- gjør man det vil man se, konkret anvendt, at man likevel måtte avsette til garanti- og serviceforpliktelser
- måtte da etablere andre kvalitative prinsipper for måling – slik situasjonen er i dag: garantiavsetning skal bygge på **beste estimat**



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (9)

Forarbeidene: bare forsiktighet?

- Ravnaas konsentrerer seg om Aarbakkegruppen (NOU:14 1989) og siterer følgende:

«I henhold til god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet, jf.skatteloven § 50 annet ledd, kan det i en viss utstrekning avsettes til fond til dekning av forventede fremtidige kostnader.

En slik ordning er avsetning til garanti- og servicefond, som skal dekke forventede utgifter som følger av garantier eller forpliktelser til, uten særskilt vederlag, å utføre etterarbeider, bytting av deler m.v. i forbindelse med leverte varer og tjenester. ..”



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (10)

Forarbeidene: bare forsiktighet?

➤ Dette kommenteres slik:

”...det fremstår som underlig at Aarbakkegruppen skulle anvende formuleringen «god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet» hvis man ikke mente å snevre inn begrepsbruken. Den nærliggende tolkningen av begrepsbruken er at man nettopp anvendte «god regnskapsskikk» i betydningen «forsiktighetsprinsippet». Det ville være helt misvisende om man nevnte forsiktighetsprinsippet, men ikke sammenstillingsprinsippet, om også det siste var ment å bli omfattet av god regnskapsskikk i den aktuelle sammenheng.”



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (11)

Forarbeidene: bare forsiktighet?

➤ Aarbakkegruppen uttaler også følgende:

”Det mest grunnleggende prinsippet er *periodiseringsprinsippet*. Hovedformålet for regnskapet er å måle resultatet i regnskapsperioden. Beskrivelsen av den historiske inntjeningen skal gi regnskapsbrukerne grunnlag for å vurdere foretakets inntjeningsevne. Ifølge periodiseringsprinsippet skal inntekt registreres når transaksjonen finner sted og **den motsvarende kostnaden skal sammenstilles med inntekten (”matching”)**.... (min utheving)

Et foretaks virksomhet kan føre til forpliktelser til fremtidige utgifter. Det gjelder for eksempel garanti- og serviceutgifter, pensjonsutgifter, utgifter til opprydding eller fjerning av anlegg etter avsluttet virksomhet og miljøvern. ...Usikkerhet ved estimeringen fritar ikke fra plikten til å sette av regnskapsmessig. Manglende avsetninger for slike forpliktelser bryter med periodiseringsprinsippet (og med forsiktighetsprinsippet) og kan føre til direkte misvisende resultater.”



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (12)

Forarbeidene: bare forsiktighet?

Spørsmålet blir da (retorisk):

- **skal man legge mest vekt på uttalelsen som er uklar**
 - og hvor eksemplifiseringen er gal dersom man mener at ”god regnskapsskikk, forsiktighetsprinsippet” tok sikte på en innsnevring?
- **eller skal man holde seg til de uttalelsene der det gis uttrykk for en prinsipielt riktig forståelse av begrepene?**



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (13)

Formålet å unngå skattekreditter

- Skattekreditt et relativt begrep. Ravnaas mener at bedriftsøkonomisk riktig periodisering er ”peilepunktet” (for Aarbakkegruppen og for øvrig ellers i forarbeidene)
- Siterer Aarbakkegruppens prinsipper:
”Gruppen legger avgjørende vekt på at den samlede bedrifts- og kapitalbeskatningen i størst mulig grad må gi incitamenter til effektiv ressursbruk. Innenfor rammen av inntektsbeskatningen kan dette oppnås ved å bygge på følgende prinsipper:
Nøytralitet, det vil si at alle inntekter av ulike typer kapital skattlegges med samme effektive skattesats. Det gjelder både løpende avkastning og gevinster..
Symmetri, det vil si at inntekter og tilhørende utgifter behandles på samme måte. Symmetri betyr for det første at samme periodiseringsprinsipp skal benyttes for å fastslå både når en inntekt skal skattlegges, og når en kostnad skal kunne trekkes fra.» (min understrekning)



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (14)

Formålet å unngå skattekreditter

- Dette kommenterer Ravnaas slik:
”Av ovenstående sitat synes det klart at en symmetrisk periodisering av inntekter og utgifter var et overordnet mål med reformen.. Sammenstillingsprinsippet fremholdes med andre ord som et av de bærende prinsippene bak reformforslaget.”
- Innebærer sammenstilling at man anvender samme prinsipp som ved tidfesting av inntekter?
- Inntekter tidfestes når de er opptjent – dvs. langt på vei etter et realisasjonsprinsipp
- Symmetri i relasjon til prinsippet for tidfesting av petroleumsinntekter ville for nedstengning innebære kostnadsføring etter hvert som arbeidet utføres (levering)



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (15)

Siden fradragssnekten i forarbeidene utelukkende knyttes opp mot regnskapsbegreper ► **sammenligning garanti- og serviceavsetninger med nedstengning:**

- Begge forpliktelsene krever en avsetning – det dreier seg om en fremskutt kostnadsføring siden det ikke foreligger en transaksjon.
- I begge tilfeller vil kravet om at det skal foretas en avsetning bygge på sammenstillingsprinsippet.
- I begge tilfellene ville, før regnskapsloven av 1998, spørsmålet om man (i en viss utstrekning) kunne overvurdere kostnaden, måtte avgjøres på grunnlag av i hvilken grad god regnskapsskikk aksepterte at forsiktighetsprinsippet ble brukt på denne måten.
- Begge avsetningstypene ville avvike fra en bedriftsøkonomisk riktig tidfesting (bedriftsøkonomisk symmetri) bare hvis man brukte forsiktighetsprinsippet som grunnlag for en overvurdering.
- Fra og med 1998 er det (kanskje også før) ikke lenger grunnlag for overvurdering av avsetningene. Begge avsetningstypene skal derfor være ”bedriftsøkonomisk” riktige.



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (16)

Oppsummert:

- Nedstengnings- og garantiavsetninger har samme karakteristika regnskapsmessig
- Det finnes ingen realøkonomiske eller reelle hensyn for øvrig til å forskjellsbehandle de to avsetningstypene
- Betinget/ubetinget (ikke nevnt som kriterium i forarbeidene): en serviceforpliktelse er like ubetinget som en nedstengningsforpliktelse
- Ligningsadministrative hensyn: normalt betydelig mer komplisert/usikkerhet knyttet til etterprøving av nedstengning enn garanti
 - serviceavsetning: uproblematisk



Enkelte merknader til Ravnaas Skatterett nr. 4/2006 (17)

Syversen – Skattenytt 1/2005:

- **Gir klart uttrykk for uenighet med flertallet når det gjelder:**
 - pådragelsesspørsmålet, og ikke minst
 - at bestemmelsen bare gjelder avsetninger basert på forsiktighetsprinsippet
- **Når det gjelder resultatet gir han derimot uttrykk for at**
”nedstengningskostnadene burde kunne komme til fradrag”:

”Som kjent er kjernen i regelen om at det ikke kan kreves fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk i følge forarbeidene garanti- og servicearbeider. Rekkevidden av bestemmelsen bør da etter min mening avgrenses til å gjelde avsetninger til dekning av fremtidige kostnader som i det vesentlige har samme kjennetegn som garanti- og servicearbeider.”
- **JA, nettopp, men da må konklusjonen bli en annen.**



2. Spørsmål om det foreligger (hel eller delvis) fradragsrett for såkalt ”handling fee” – Total

- ☐ Tingretten – 15.06.05: **fradragsrett**
- ☐ Lagmannsretten – 11.12.2006: **ikke fradragsrett (dissens 2-1)**
- ☐ Dommen er anket – Kjæremålsutvalget har henvist saken til behandling i HR
- ☐ Ikke berammet



Faktum/bakgrunn:

- Total forhåndssolgte i 2001 hele produksjonen i Tampenområdet til Statoil til normpris
- I tillegg en "Consulting Service Agreement" (CSA) ► Total skulle betale Statoil et "handling fee" på 0,15 cent pr. fat
- Kontraktene en del av en "bytteavtale" ► Total kjøpte samtidig hele Statoils andel av råolje på Ekofisk (til normpris)
- Fradrag for marginen nektet ved endringsvedtak 2003. Klagenemnda opprettholdt ligningen.
- Tingretten: fradragsrett.



Borgarting lagmannsrett dom 11.12.2006 – Total ("Handling fee") (2)

Staten:

- Spørsmålet er hvilket vederlag som skal erstattes av normprisen
 - Det totale vederlag – marginen et element i prisfastsettelsen
 - ▶ De funksjoner Statoil skal utføre ihht CSA er knyttet til selve kjøpet av råolje og utgjør ingen selvstendige tjenester
 - Det har ingen rettslig konsekvens at marginen er omtalt i eget dokument og prissatt separat
- Ingen rettslig betydning hva som er begrunnelsen for at Total er villig til å selge til normpris minus margin, men
 - selskapet oppnår en betydelig likviditetsfordel
 - reduserer prisrisiko
 - sparer utgifter
- Oljen solgt under ett (ikke enkeltstående laster) – for ett år av gangen
 - ▶ fradrag må uansett nektes



Borgarting lagmannsrett dom 11.12.2006 – Total ("Handling fee") (3)

Selskapet:

- Alle kostnader frem til normprispunktet er fradragsberettiget uavhengig av om selskapet utfører funksjonene selv eller kjøper tjenestene
 - levering skal ihht avtalen skje FOB normprispunktet
 - Statoil kjøper oljen ferdig lastet
- "Handling fee" dekker håndtering og organisering (FOB) frem til normprispunktet:
 - oppfølging av lisens, produksjon og løfteprogram
 - nominering av laster
 - salgsapparat og fremskaffelse av skip
- Kjøpers kostnader ikke relevant – kjøpers merkostnader uansett ikke ubetydelige



Selskapet (forts.):

- Betalingen for "handling fee" ingen prisrabatt – normpris en markedspris ► intet element av prissikring
- Bindende ligningspraksis (fradrag 1985 – 2000)
- Reelle hensyn tilsier fradragsrett – effektiv ressursutnyttelse
- Ligningsmyndigheten har bevisbyrden for at betalingen er en rabatt
► ikke oppfylt



Lagmannsretten:

- Gir innledningsvis en fremstilling av de relevante regler
 - normpris skal erstatte brutto inntekt
 - formålet med reglene er først og fremst ligningsadministrativ forenkling
- Viser til at staten for lagmannsretten argumenterer noe annerledes enn Klagenemnda
- Nemndas kjennelse gjenstand for domstolenes prøvelse:
 - Nemnda: marginens størrelse kan være relevant ► Retten uklart hva som menes med dette; avgjørende om den pådras til inntektens ervervelseRetten videre:
 - Ikke avgjørende om det påløper merkostnader av nevneverdig grad
 - Heller ikke om marginen skal dekke merkostnadene på kjøpers hånd
 - Uriktig at tjenester vedrørende avsetning av råoljen og sammensetning av løfteprogram er tjenester som utføres etter normprispunktet.



Lagmannsretten - flertallet:

➤ Tar utgangspunkt i:

- npsktf. § 2 første ledd som innebærer at fradragsførte kostnader skal tillegges inntekten "når det ved normprisfastsettelsen er lagt til grunn at de ikke skal være fradragsberettiget."
- Foredraget til Rundskriv nr. 5 av 1977 til npsktf. hvor det fremgår at en selger kan bli beskattet for en mer omfattende leveringsforpliktelse enn han faktisk har påtatt seg:

➤ s. 2, 2. sp.:

"Det har vært reist spørsmål om det burde gis regler om fradrag i normprisen, for eksempel i tilfelle hvor salgsvilkårene ikke forutsetter at selger skal ha kompensasjon for alle de utgifter som normprisen er forutsatt å skulle dekke...

Finansdepartementet har kommet til at det neppe er hensiktsmessig å ha regler om reduksjon av normprisen i slike tilfelle."



Lagmannsretten – flertallet (forts.):

- Flertallet vurderte så om marginen var vederlag for tjenester pådratt for å oppnå den avtalte salgssummen
 - avgjøres på grunnlag av tolkning av salgsavtalen og serviceavtalen
 - sentralt i denne forbindelse var Totals plikter ved gjennomføringen av salget



Lagmannsretten – flertallet (forts):

➤ Salgsavtalen:

- omfatter hele Totals andel av produksjonen på en rekke felter
- kjøper har påtatt seg å løfte oljen på normprispunktet (nominering, dokumenter, transport mv)
- Statoil har i praksis overtatt styringen over Totals andel ved løfting
▶ oppnår stordriftsfordel
- Total sparer kostnader ▶ etter flertallets oppfatning elementer som normalt vil inngå i grunnlaget for normprisen
- Total oppnår jevnere kontantstrøm og en viss prissikring
- Statoil krever på sin side en margin for å utføre oppgaver som i utgangspunktet tiligger selger etter normprissystemet, og for å påta seg pris- og kredittrisiko



Lagmannsretten – flertallet (forts):

- Tjenesteavtalen:
 - på enkelte punkter tilsynelatende noe videre
 - ligger likevel innenfor det som Statoil uansett må utføre for å oppfylle spesifiserte plikter i salgsavtalen ► tjenesteavtalen liten selvstendig funksjon
 - viste til vitne fra Statoil: ikke inngått slik tjenesteavtale ved kjøp fra andre rettighetshavere
- Bruttoinntekt = normpris minus margin ► marginen ikke en utgiftspost som Total har pådratt seg for å oppfylle sine forpliktelser etter salgsavtalen
- Ligningspraksis: behandlet ulikt av forskjellige selskaper – ikke vurdert nærmere av ligningsmyndighetene før inntektsåret 2001



Lagmannsretten – flertallet (forts):

- Samlet salg: kan vanskelig oppnå normpris som følge av forskyvning av oppgaver – slike reelle hensyn kan likevel ikke tillegges utslagsgivende vekt
- ▶ Viser til lovgivers klare forutsetning om at selger kan bli beskattet for en mer omfattende forpliktelse enn han har påtatt seg – kunstig å legge til grunn at Statoils plikter etter salgsvilkårene dels er tjenester som utføres på vegne av Total.
- Total subsidiært: krav om fradrag for den del av marginen som dekker konkrete kostnader.
 - **Retten: mulig at nemnda må forstås slik at det foreligger fradragsrett for slike kostnader, men**
 - **kan likevel ikke se at nemnda har tatt stilling til dette**



Lagmannsretten – flertallet (forts):

- **Opphever ligningen**, bl.a. fordi:
 - **ligningsmyndighetene endrer begrunnelse i en sen fase**
 - **enkelte feil og uklarheter i nemndas begrunnelse**
 - **gir mulighet til å vurdere om kostnadsbildet hos Statoil er av direkte betydning for fradragsretten**
 - **eventuelt også om ytelser etter tjenesteavtalen går ut over det som følger av Statoils plikter etter salgsavtalen**
- ▶ **ved ny ligning skal det i utgangspunktet legges til grunn at det ikke skal gis fradrag for marginen**



Lagmannsretten – mindretallet:

- Slutter seg i hovedsak til Totals betraktninger
- Total sparer kostnader ► "vederlaget må være fradragsberettiget på samme måte som den kostnad det skal erstatte."
- Selgers sparte kostnader og Statoils merkostnader uten betydning ► marginen fremforhandlet på vanlig måte mellom to parter
- Tjenesteavtalen mer omfattende enn salgsavtalen – funksjonsoverføringen og vederlaget for denne kunne uansett vært tatt inn i selve salgsavtalen.



Nye avtaler:

- Inntektsårene 2004 og 2005: flere eksempler på at det er kjøpt til normpris **pluss** for sammenlignbare avtaler. Til og med over 30 cent.
- Betaler tjenesteyteren for å yte tjenester ??



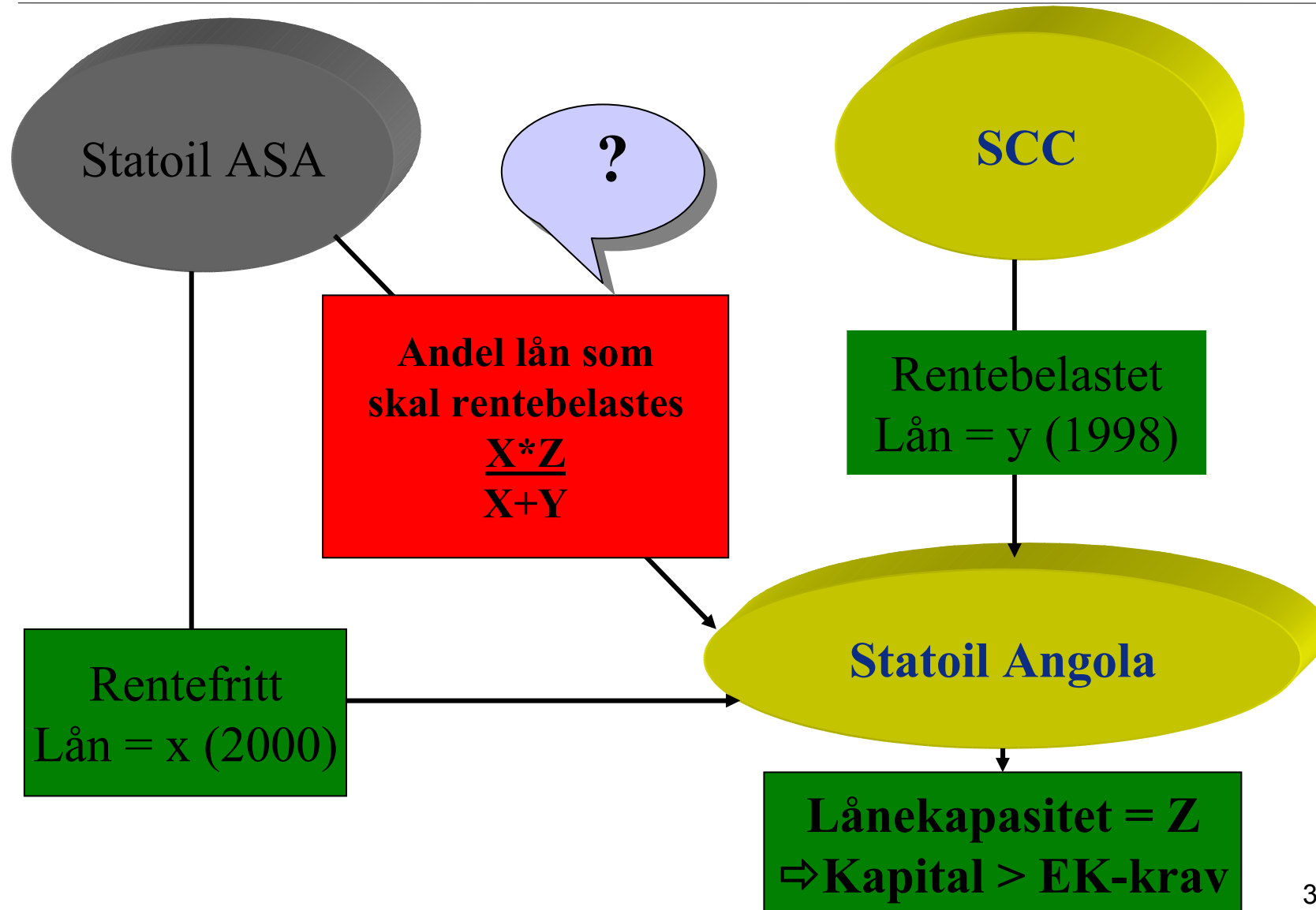
3. Rentefrie lån til utenlandske datterselskap (Statoil)

- ☐ Datterselskap med lånekapasitet: ligningsmyndighetene ”fordelte” kapasiteten forholdsmessig mellom mor og annet konsernselskap som begge var långivere.
- ☐ Staten fikk medhold i tingretten (16.03.05)
- ☐ Staten fikk medhold i lagmannsretten; dom av 17.11.2006 – omtalt ”Ligningskveld 2006”
- ☐ Anket til HR – sluppet inn – behandles 12. juni 2007 (2 rettsdager)



Borgarting lagmannsretts dom av 17.11.06

Rentefritt lån til datter - Statoil





4. Forsikring i captive – armlengdevurdering av pris (Hydro)

- ☐ Bl.a. spørsmål knyttet til metodebruk og tilordning av fordel ved forsikring i gjensidig forsikringsselskap (OIL).
- ☐ Staten fikk medhold ved tingrettens dom av 09.03.2006 – *omtalt symposium 2006*
- ☐ Dommen er anket – behandles i LR 11.09.2007 (8 rettsdager)

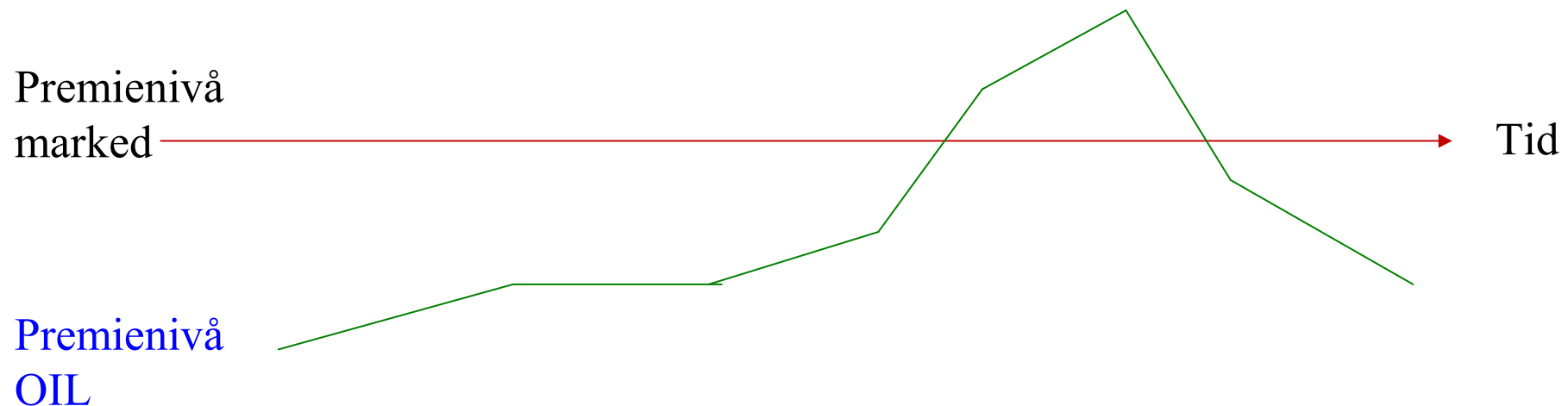
5. Forsikring i captive.

- ☐ Mye samme problemstilling som i Hydrosaken
- ☐ Ikke berammet



Konsekvensen av valgt prisingsmetode:

- må brukes konsekvent over tid
- noen selskaper tilpasser seg nå ligningsmyndighetenes syn
- kan ikke få ”i pose og sekk”



Skjønn basert på kost pluss ► kost = OIL-premie



6. Salg og tilbakeleie av administrasjonsbygg – spørsmål om omfanget av fradragsretten for leiekostnader i sokkelinntekt (4 selskaper)

- ☐ Differansen mellom avtalt leie og antatt markedsleie ansett som en kostnad til ervervelse av ”mer”-vederlag for bygget ► merleien måtte fradragsføres i landinntekt.
- ☐ Staten fikk medhold ved tingrettens dom av 02.12.2005 – omtalt symposium 2006
- ☐ Dom lagmannsretten 04.06.2007 – Staten fikk medhold



Faktum/bakgrunn:

- Tanangerbasen (vesentlig kontorlokaler) solgt 1996
- Kjøpet var koblet sammen med en forutsetning om tilbakeleie av Phillipsgruppen
- Selger hadde bestemt leienivå som basis for anbud
- Fem leiekontrakter
 - Tre gjaldt kontorlokalene
 - Varighet mellom 5 og 15 år
 - Kvm. pris for kontorlokalene varierte mellom kr. 1850 og kr. 1975
- Senere videresolgt: ny leiekontrakt i 2000 med ny eier til 2020 ► OSK beregnet at denne kontrakten ville tilsvare omlag kr. 1000 omregnet til 1996-nivå



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (2)

Faktum/bakgrunn (forts.):

- Tanangerbasen driftsmiddel i utvinningsvirksomheten
- Ligningsmyndighetene mente leienivået ikke var markedsmessig
- Fradrag i sokkelinntekt kunne bare innrømmes så langt den var markedsmessig
- Restbeløpet måtte fradras i landinntekt ► antagelsen er at ”merleien” har gitt en ”merpris” på bygningene ► gevinst ved salg skattepliktig til land ► tilordningsreglene (sktl. av 1911 § 44) krever at merleien fradras i det inntektsservervet den har vært opphav til.
- Fradraget i sokkel ble – for kontorlokalene – redusert til ca. kr. 1250 i snitt.



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (3)

Lagmannsretten (med sakkyndige meddommere):

- Innleder slik: ”..kan i det alt vesentlige slutte seg til statens syn på saken...”
- Tar utgangspunkt i det ”alminnelige prinsipp om at inntekts- og fradragsposter skal tilordnes den inntektskategori utgiftene er tilknyttet..”
- Viser videre til at også armlengdeprinsippet gjelder i norsk skatterett,
- Og at etter OECD’s retningslinjer vil ”[D]en prinsipale metoden vil være å sammenligne prisene og vilkårene i den kontrollerte transaksjonen med priser og vilkår i ukontrollerte transaksjoner basert på markedsvilkår.”



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (4)

Lagmannsretten (forts):

- Tar utgangspunkt i at ligningsmyndighetenes grunnlag for å vurdere leien var koblingen mellom salg og tilbakeleie
- Gjennomgår deler av faktum vedrørende anbud og kontraktsinngåelse og ligningsmyndighetenes vurdering av disse.
- Konstaterer dessuten at leienivået ble vesentlig nedjustert i 2000.
- På dette grunnlag slutter lagmannsretten:
”..finder det lite tvilsomt at husleiekontraktene som ble inngått i 1996 ikke kan anses som ukontrollerte transaksjoner etter OECD’s retningslinjer



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (5)

Lagmannsretten (forts):

➤ **Kontrollert transaksjon**

- **formelt sett mellom uavhengige**
- **men tilbudet om leie var ikke armlengdes fordi kostnadene ved leie ville bli tilbakeført gruppen i form av høyere pris på basen**
- **for kjøper vil størrelsen av kjøpesummen være av underordnet betydning dersom leieinntektene øker i takt med oppjustert kjøpesum**
- **frigjør kapital på en skattemessig optimal måte**
- **at det ikke er direkte interessefelleskap kan ikke få betydning:**
 - ”**prinsippet i sktl. § 54 første ledd sammenholdt med OECD’s retningslinjer tilsier at vilkårene for skjønnsfastsettelse er oppfylt**”



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (6)

Lagmannsretten (forts):

- Vurderingstema – sammenligning med tenkt ukontrollert transaksjon
 - en hypotetisk situasjon med utleie av Tananger-basen der en fjerner det element som skaper avhengighet ► **koblingen**
 - ellers søker å fastholde mest mulig av de andre forutsetninger ”som særpreger transaksjonen som etterprøves”
 - understreker at skattespørsmålet gjelder **husleiekostnadene, ikke verdien av basen** ► vil derfor ”ikke gå noe særlig inn på takster eller andre former for verdianslag”.
 - **husleienivået i 1996 blir derfor den ukjente størrelsen**



Lagmannsretten (forts):

➤ Simulerer en forhandlingssituasjon:

- forutsetter rasjonelle parter
- avviser selskapenes påstand om at et kontinuitetsprinsipp må legges til grunn (leie må vurderes bl.a. i forhold til kostpris)
 - ▶ for en uavhengig leietaker vil kostpris stort sett være uten interesse
- frikopling kan vanskelig skje på en annen måte enn at et annet foretak enn Phillips-gruppen satt som eier ved leieforhandlingene
- rent faktisk kan det være riktig at Phillips-gruppen ikke ville ha satt seg i en slik situasjon, men den hypotetiske drøftelse er en konsekvens av transaksjonen og bruddet på armlengdeprinsippet



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (8)

Lagmannsretten (forts):

➤ Vurderingen av forhandlingssituasjonen:

- ”det er all mulig grunn til å regne med at basen som leieobjekt ble vurdert høyere av Phillips-gruppen enn av andre hypotetiske leietakere”
- og at derfor hadde Phillips-gruppen ”en marginal betalingsvilje som lå høyere – kanskje vesentlig høyere – enn andre potensielle leietakere”
- Men: både utleier og Phillipsgruppen ville være interessert i en avtale som gjaldt hele basen, mens det neppe ville meldt seg mange andre interessenter til hele basen ► den særlige interesse bare ”begrenset betydning”
- retten antar også at det fantes alternative lokaliteter, selv om disse ville være mindre gunstige for gruppen



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (9)

Lagmannsretten (forts):

➤ Vurderingen av leien

- **”Ettersom samtlige aktører forutsettes å handle rasjonelt, må [det] antas at de vil legge særlig vekt på det som oppfattes som alminnelig leienivå for slike lokaler.”**
 - ▶ **Historisk pris i distriktet vil derfor gi veiledning**
- **”ikke sannsynliggjort at det man kan kalle markedsleie for slike lokaler i 1996 lå på høyde med nivået i 1996-kontraktene”**
- **”er det mye som taler for at markedsprisen lå på et betydelig lavere nivå”**
- **Klagenemndas standardmodell kan ikke være retningsgivende. Den gjaldt men Phillipsgruppen faktisk eide basen.**



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (10)

Lagmannsretten (forts):

➤ Skjønnnet

- Ikke faktumfeil av betydning for den konkrete leiefastsettelsen
- I en så komplisert sak vil det ofte kunne reises en vis tvil om enkelte forutsetninger og hvilken vekt disse bør tillegges. Gruppen har under den lange saksbehandlingen hatt rikelig anledning til å komme med innspill
- Valgt riktig utgangspunkt for bedømmelse
- Burde drøftet betydningen av basens særlige betydning for Phillipsgruppen ► kan ikke tillegges vesentlig betydning siden oppnådd leie i den kontrollerte transaksjon ligger vesentlig høyere i forhold til et simulert uavhengig leieforhold
- Skjønnnet er dessuten i overkant av alminnelig markedsleie



Borgarting lagmannsrett dom av 04.06.2007 – ConocoPhillips m.fl., Kontorleie (11)

Lagmannsretten (forts):

➤ **Subsidiær anførsel**

- Selskapene: som en konsekvens av ligningsmyndighetenes syn – merleie
▶ merpris – må overprisen klassifiseres som et lån.
- virkning: det ville blitt krevet renter ▶ en del av leien må behandles som renteutgifter ▶ ved fordeling vil en stor del bli henført sokkel
- et spørsmål om rettsanvendelse

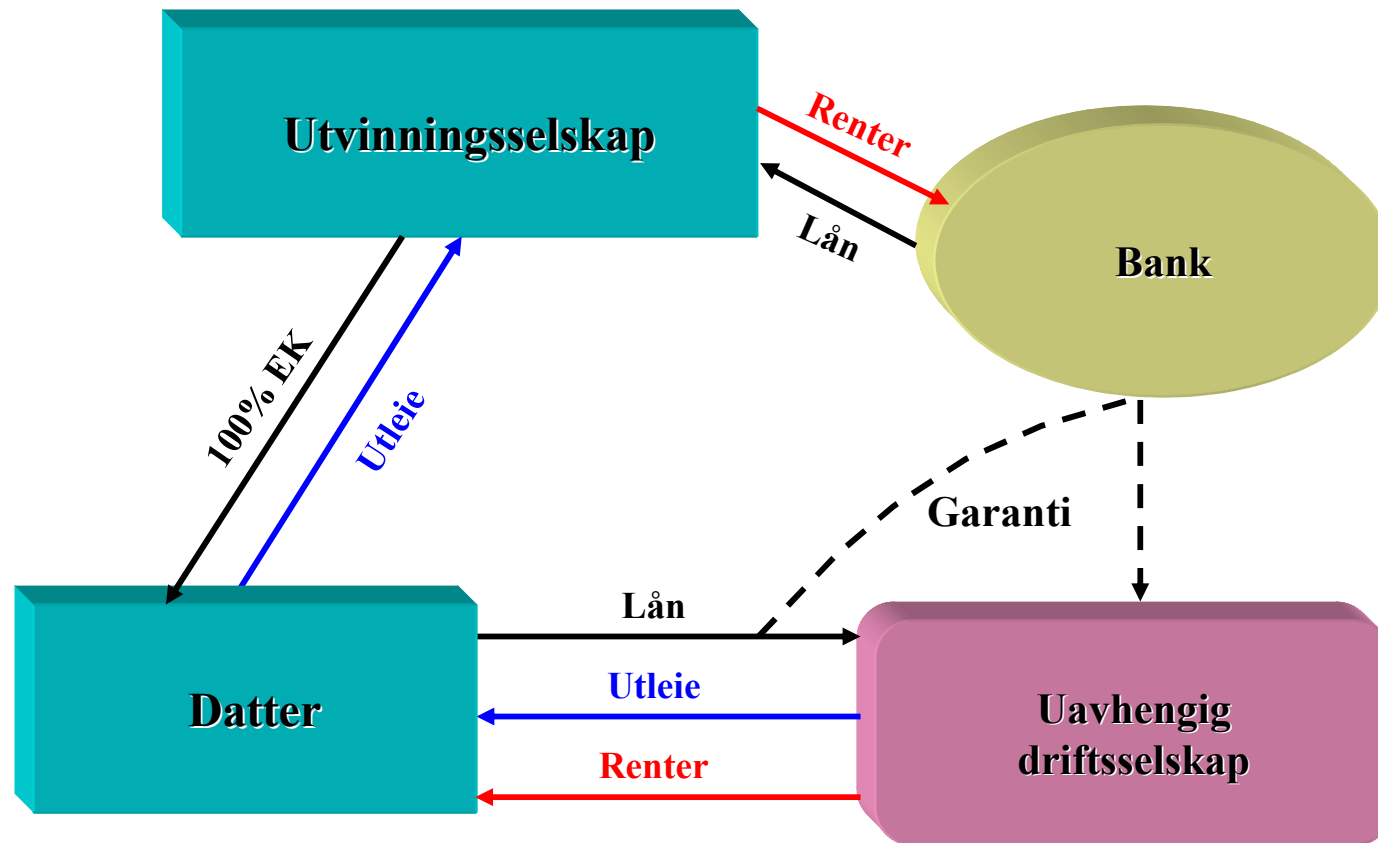
➤ **Retten:**

- ingen rettslig uenighet mellom partene om hvordan faktisk betalt rente skal behandles
- det hevdes ikke at det rent faktisk er ytet lån eller betalt renter
▶ ”bør holde seg til det prinsipielle utgangspunkt som gjelder for nye faktiske opplysninger” ▶ kan ikke fremlegges
- ▶ heller ikke reelle hensyn tilsier fremleggelse ▶ ”hadde foranledning til å ta opp forholdet under den langtrukne ligningsbehandlingen”



7. Gjennomskjæring (1)

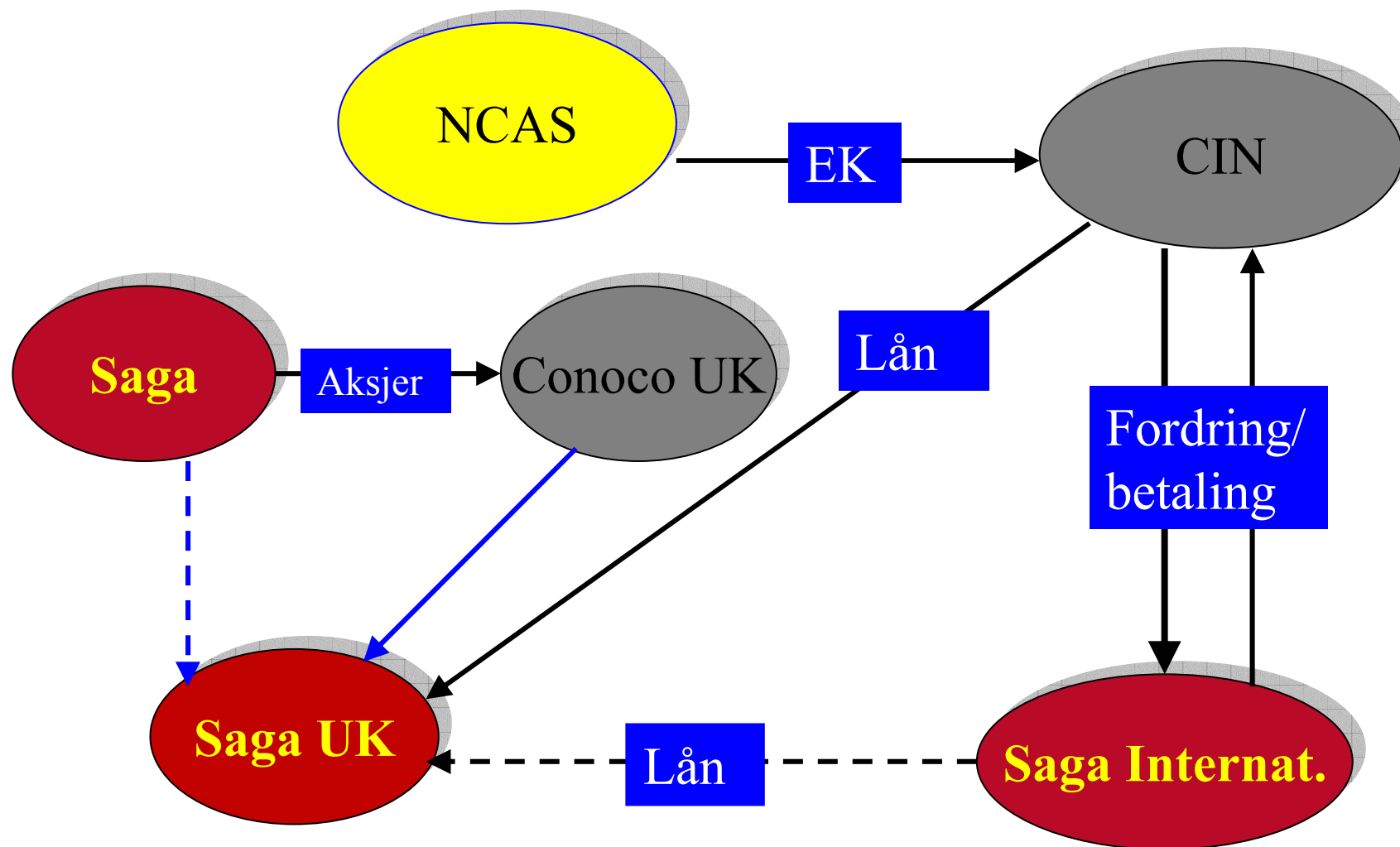
- ☐ Ligningsmyndighetene mener det foreligger en tilnærmet ”nullsum-transaksjon”: Utvinningsselskapet tar opp lån i bank, tilsvarende beløp skytes inn i datter som EK, EK lånes ut til uavhengig, banken garanterer for lånet. ► Finansinntekt allokert til mor for skatteformål
- ☐ Behandles i tingretten f.o.m. 17.09.2007.(5 rettsdager)





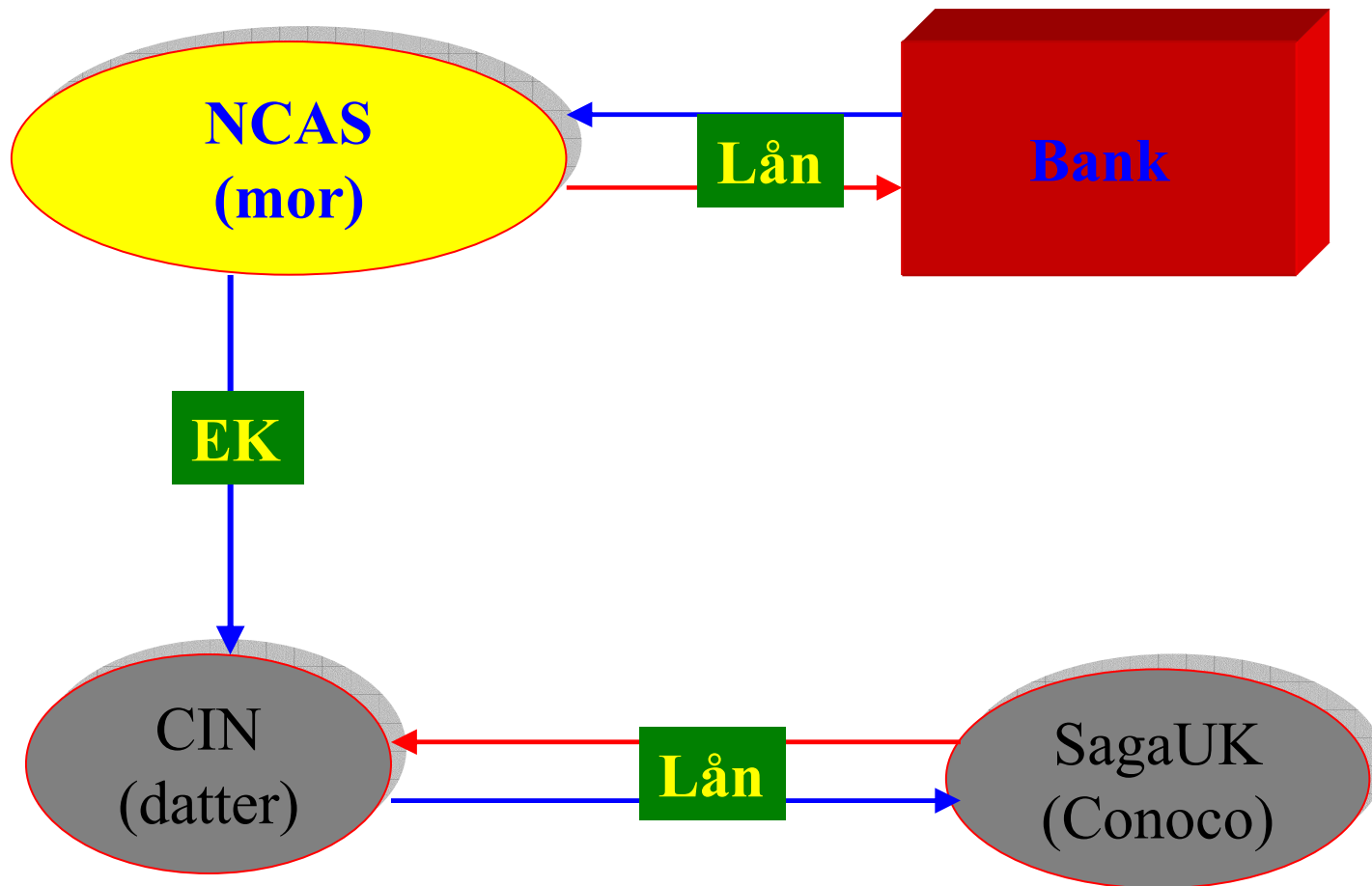
8. Gjennomskjæring (2) – ConocoPhillips

- ❑ I stor grad samme problemstilling som sak (1): Kjøp av utenlandsk selskap. Overtatt lån til det kjøpte selskapet. Fordringen plassert i norsk datter og finansiert ved EK-innskudd. Renteinntekter tilordnet mor.
- ❑ Oslo tingretts dom av 08.09.2006: staten fikk medhold. *Omtalt "Ligningskveld 2006"*
- ❑ Anket – ikke berammet



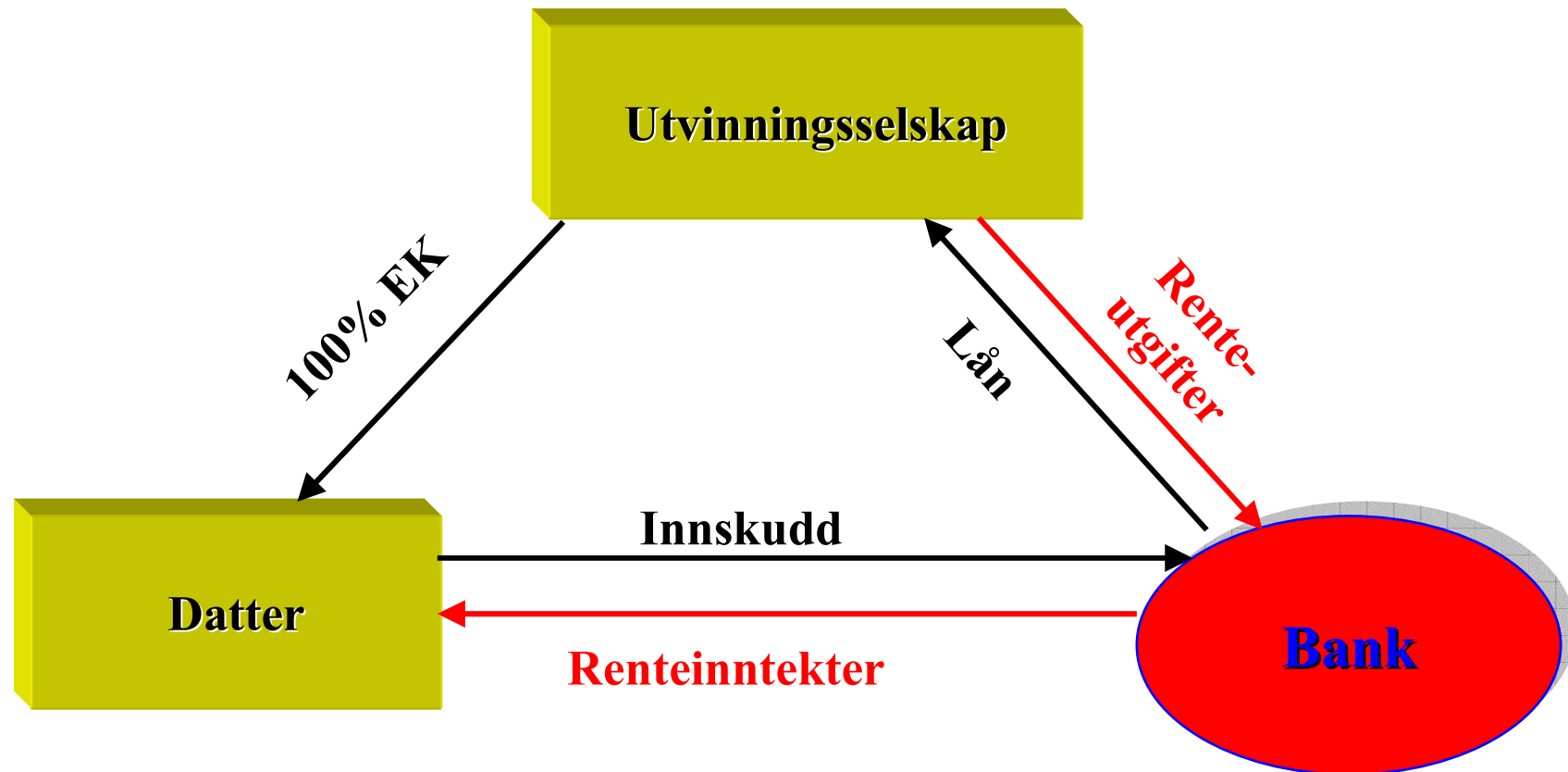


Den økonomisk realiteten: grunnlaget for gjennomskjæringsvurderingen





Nullsum-transaksjonen





9. Gjennomskjæring (3) – to saksanlegg - ExxonMobil

- ❑ Selskapet etablerer nye trekkfasiliteter for å unngå beskatning av valutagevinster ved nedbetaling selv om eksisterende trekkfasiliteter er tilstrekkelige. Beskattes etter FIFO-prinsippet for samlet låneopptrekk.
- ❑ Dom Oslo tingrett 16. januar 2007 – selskapet fikk medhold, ligningen opphevet
- ❑ *Staten har anket*

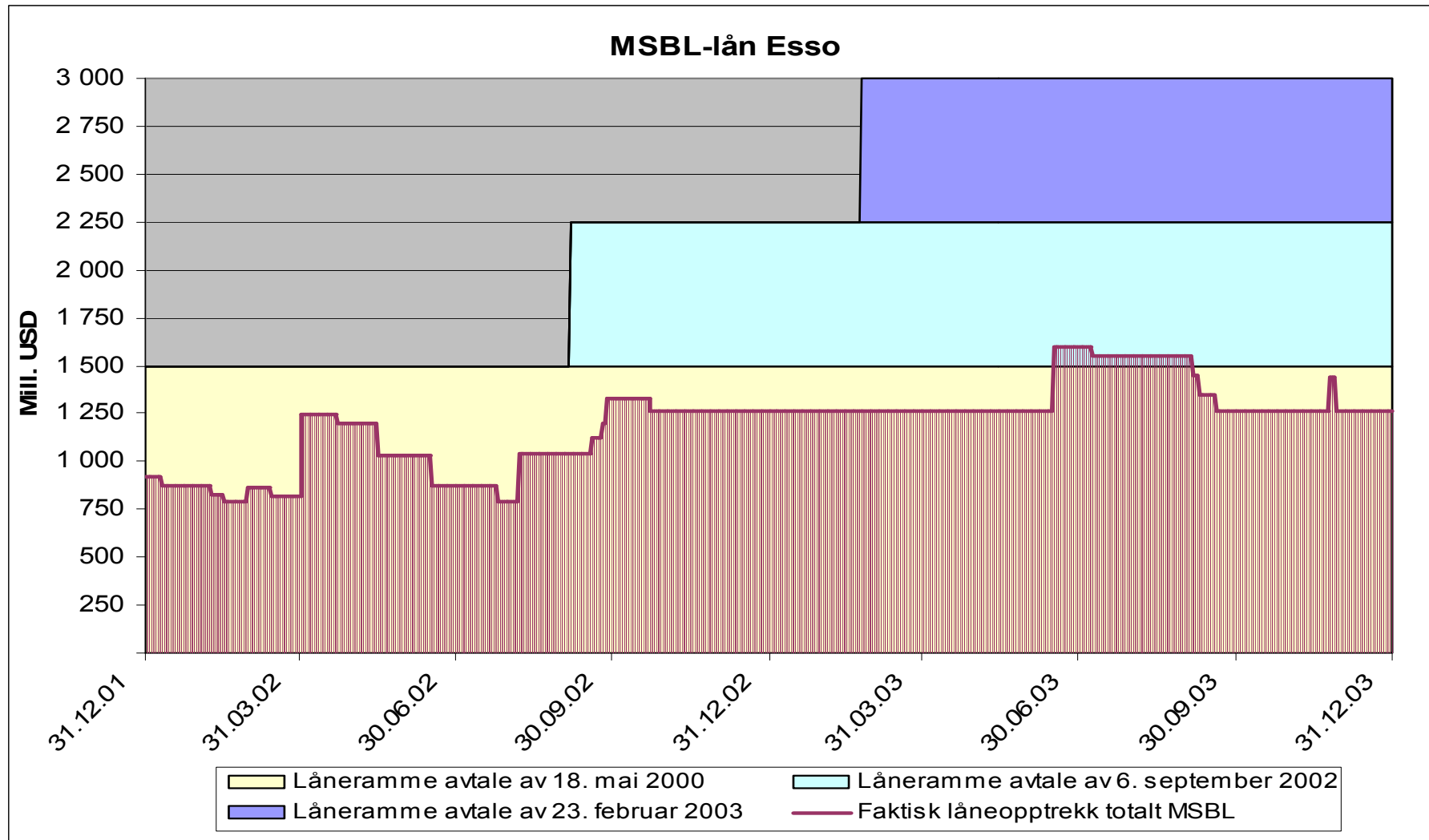


- **Saken gjelder de to ExxonMobil selskapene (Tidligere Esso og Mobil)**
- **Selskapene hadde hver tre låne-/trekkfaciliteter tatt opp i konsernets finansieringsselskap MSBL**
- **Etablert i 2000, 2002 og 2003 med lånerammer for Esso hhv 1,5, 0,75 og 0,75 mrd. USD og for Mobil hhv 1, 0,5 og 0,5 mrd. USD.**
- **Trekkfacilitetene 2 og 3 ble opprettet tiltross for at nr.1 ikke var fullt ut utnyttet (jf etterfølgende plansjer som viser samlet opptrekk og samlet ramme)**



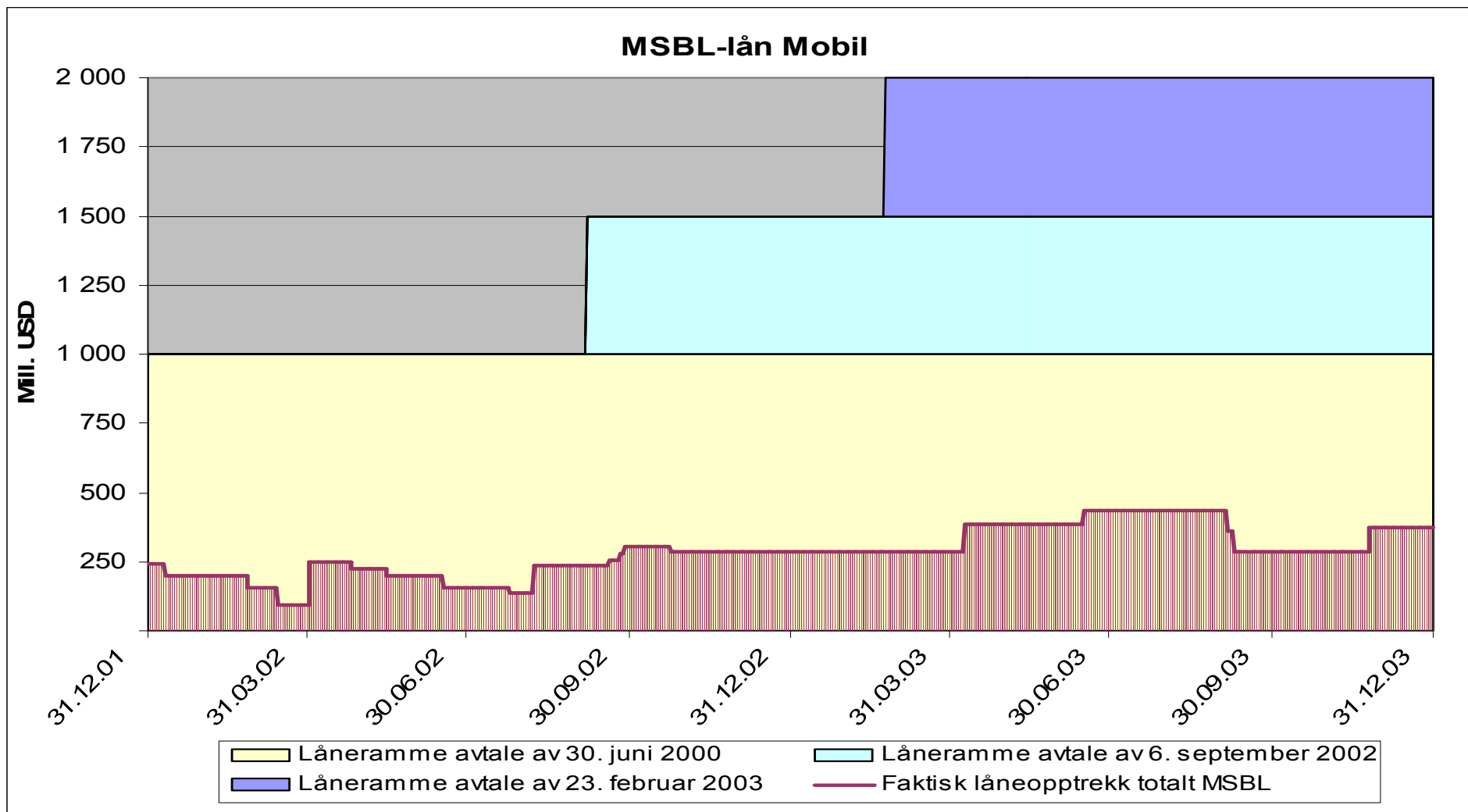
Oljeskattekontoret

Dom Oslo tingrett 16.01.2007 – ExxonMobil (2)



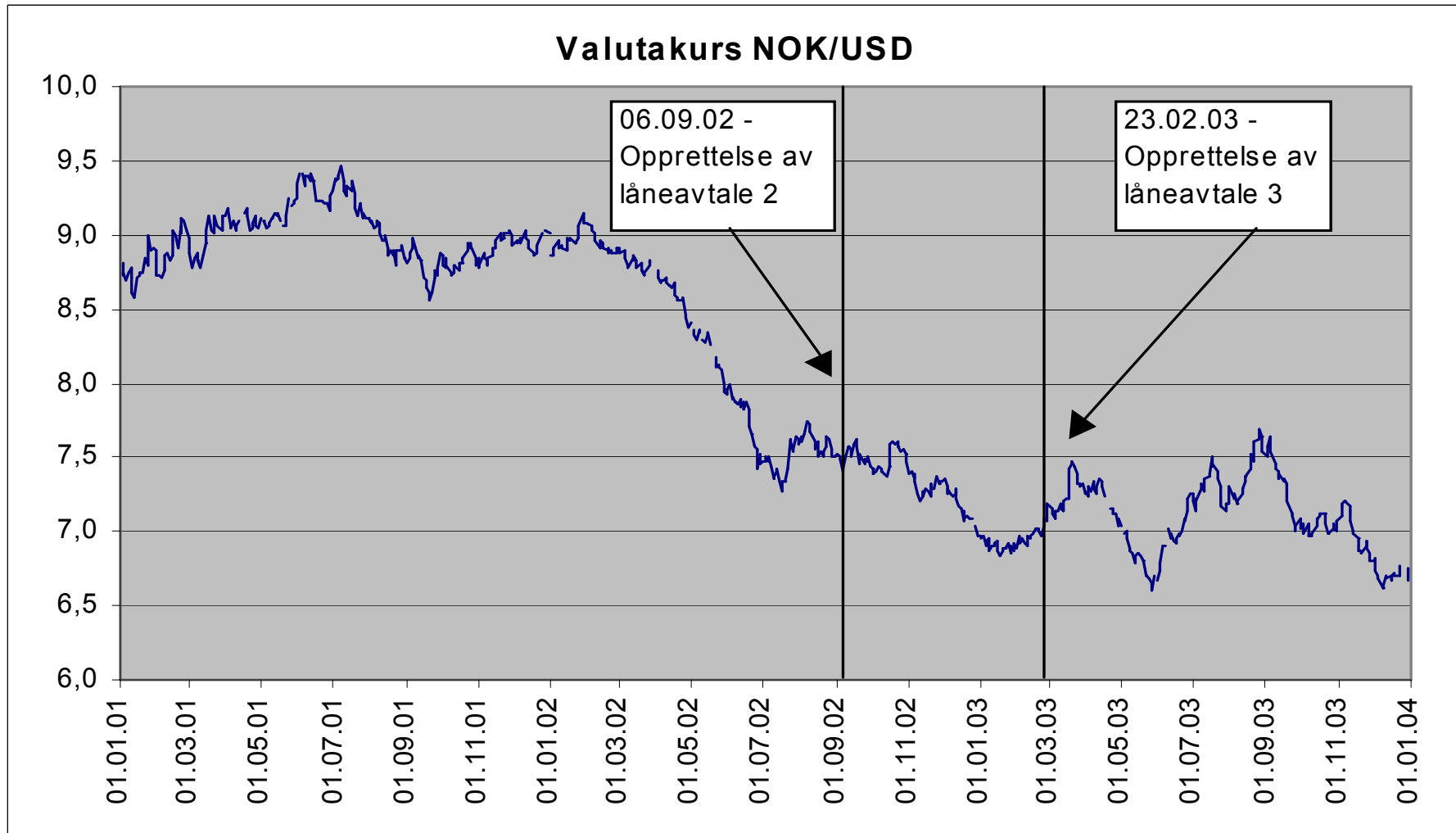


Dom Oslo tingrett 16.01.2007 – ExxonMobil (3)





Dom Oslo tingrett 16.01.2007 – ExxonMobil (4)





Dom Oslo tingrett 16.01.2007 – ExxonMobil (5)

➤ **Esso:**

- Lån 1: maks opptrekk ca 1,25 mrd – ubenyttet ramme f.o.m. august 2002 ca 445 mill
- Lån 2: maks 280 mill – ubenyttet fra oktober 2002 ca 530 mill
- Lån 3: maks 336 mill – siden september 2003 i hovedsak fullt nedbetalt (bortsett fra 3 dager)

➤ **Mobil:**

- Samlet opptrekk på ca 300 mill. USD siden oktober 2002
- Aldri oversteget ca. 400 mill. USD

➤ **Selskapene hadde dessuten betydelige innskudd konserninternt samt andre store ubenyttede trekkmuligheter**



Sktl. § 14-5

- portefølje- og reverseringsprinsipp for urealiserte valutaelementer
- asymmetrisk behandling av urealisert tap og urealisert gevinst

Klagenemnda (dissens 4-2) - gjennomskjæring

- Betydelig skattebesparelse
- Forretningsmessige effekter små og kunne evt. vært oppnådd på annen måte
- Hensynene bak adgangen til asymmetrisk behandling ikke aktuelle her
- Inntektstillegg hhv 954 og 191 mill. NOK



- Selskapene anvendte FIFO-prinsippet ved nedbetaling innenfor den enkelte lånefacilitet
- Men ikke lånene imellom ► lavere opptrekkskurs ► lavere gevinst
- **Retten:**
 - Tar utgangspunkt i vilkårene for gjennomskjæring dvs. egenverditesten og lojalitetsstandarden
 - Påpeker at det ikke uten videre er klart hvilken skatteregel ”som er søkt hevdet ved gjennomskjæringen”
 - mener at det ikke finnes noen skatteregel mht hvilket element som er realisert når man foretar nedbetaling av lån og at det antakelig foreligger valgfrihet
 - tar likevel ikke standpunkt til dette fordi – selv om oppdelingen i flere lån er skattemotivert – har opprettelsen av de nye lånene ”stor likhet med adferd som kan fremstå som naturlig av andre grunner enn å spare skatt. Adferden er ikke påfallende og avstikkende”



Dom Oslo tingrett 16.01.2007 – ExxonMobil (8)

➤ **Retten (forts):**

- Hovedbegrunnelsen synes da å være: ”Når handlingen er slik at det fremstår som ikke unormalt å foreta den uten at det har noen nevneverdig forretningsmessig betydning, vil det trolig ikke være riktig å kreve en bedre begrunnelse når det er spørsmål om egenverdi i forhold til skattemessig gjennomskjæring.”
- viser også til at lovgrunnlaget er svakt

➤ **Vurdering av dommen:**

- bruker tidfestingsreglene i 2005 og ikke 2003 som saken gjelder (har ikke fått med seg at henvisningen til tidfestingen i regnskapet da er tatt bort)
- har noen betraktninger omkring formålet bak reglene om usymmetrisk beskatning av urealiserte valutaelementer som i beste fall er lite treffende
- Men med det synet dommeren har på selskapenes oppdeling i flere lån ville uansett resultatet måtte ha blitt det samme.



10. Opphør av sokkelvirksomhet (Texaco)

- ☐ Spørsmål om selskapets virksomhet var opphørt i 2002 ►
Fremføringsrett for underskudd bortfalt.
- ☐ Dom Oslo tingrett av 21.07.2006 – staten fikk medhold.
- ☐ Dommen er anket – berammet til 04.12.2007



Dom Chevron – opphør (1)

Bakgrunn/faktum:

- ❑ Sktl. § 14-6 (2) gjaldt også utvinningsvirksomhet, jf petrsktl. §§2 og 8 – rett til underskuddsfremføring bortfalt ved opphør
- ❑ [Bestemmelsen opphevet f.o.m. inntektsåret 2006]
- ❑ Chevron etablert 1973
- ❑ Ervervet 10% i lisens 077 i 1982 (Snøhvit)
- ❑ Solgt 1996 til Statoil – f.o.m. dette året ingen lisenser eller driftsmidler
- ❑ **Vilkår: dersom PUD før 1.1 2015**
 - ▶ Statoil skal betale Chevron NOK 800.000 (indeksregulert)
 - ▶ Betalingen skattefri for Chevron, ikke fradragsberettiget for Statoil



Dom Chevron – opphør (2)

Bakgrunn/faktum (forts):

❑ Ligningen 1999:

- Oslo ligningskontor: næringen opphørt – nektet fradrag for sokkelunderskudd i landinntekt
- Oljeskattekontoret ifbm behandling for Overligningsnemnda:
 - ”I avgjørelser av denne type har nemnda bl.a. lagt til grunn at der selskapet har solgt sin lisens uten kontantvederlag, men der selskapet skal få utbetalt en viss sum hvis feltet blir besluttet utbygd, skal næringen ikke betraktes som opphørt”
- Overligningsnemnda : næringen ikke opphørt
- Uenigheten mellom OSK og OLK egentlig et spørsmål om kompetanse



Dom Chevron – opphør (3)

❑ Ligningen 2002:

- Oljeskattenemnda: næringen opphørt
- Klagenemnda: enig med OLN

❑ Selskapets anførsler for tingretten:

- Uten betydning at selskapet ikke driver aktiv leting eller innehar lisenser
 - ⇒ oljebransjen har et langsiktig perspektiv
 - ⇒ avgjørende er intensjonen om aktiv deltakelse
 - ⇒ og at selskapet har en løpende vurdering av mulige engasjementer
 - ⇒ avhengig av at lisenser utlyses – jevn aktivitet ikke mulig
- Selskapet hadde et betinget krav på vederlag i 2002
- Uttalelsen fra OSK gir ikke grunnlag for å sondre mellom hvorvidt dette var skattepliktig eller ikke
- Finansdepartementet ga samtykke til fremføring utover 15 år i 2001
- Bestemmelsen opphevet i 2006 – viser at man mente at regelen ikke var godt begrunnet



Dom Chevron – opphør (4)

Retten:

- ❑ **Spørsmålet om opphør beror på en skjønnsmessig vurdering**
- ❑ **Utgangspunkt i teori/praksis:**
 - Næring: en økonomisk aktivitet som etter sin art er egnet til å generere et økonomisk overskudd.
 - Rt. 2003 s. 293: ”helhetsvurdering”
 - hvor momenter av betydning vil være ”aktivitetsnivå, bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt, tatt ut, overført til annen næringsvirksomhet o.s.v.” LigningsABC 2005
 - Krav om kontinuitet, men midlertidig opphør aksepteres.
 - Må gis rimelig tid til avvikling (LigningsABC, Skattelovkommentaren)
 - Midlertidig stans bør ikke vare lenge (Skattelovkommentaren)
 - Agder lagmannsrett dom av 27.01.03: ”..det stilles beskjedne krav til aktivitet for å anse en næring opprettholdt, og det må legges til grunn en romslig avviklingsperiode..”



Dom Chevron – opphør (5)

Retten (forts.):

❑ Faktum:

- Siste driftsmiddel solgt 1996
- Frem til 2002 ikke søkt konsesjoner
- Ingen andre investeringer knyttet til virksomheten på sokkelen. Eneste eiendel et bankinnskudd.
- Intensjoner og overveielser ”materialiserte seg verken i inntekter eller utgifter”.
 - ”..særlig den omstendighet at selskapet ikke pådro seg kostnader, [gir] grunn til å anta at det bare var i begrenset omfang at nye engasjementer ble seriøst vurdert.”

❑ Praksis Klagenemnda:

- Kjennelse for inntektsåret 1992: alle lisenser tilbakelevert 1986; ingen etterfølgende søknader; årlige kostnader ikke oversteget 100.000; ikke fast driftssted i Norge; ingen fast ansatte eller aktiva i Norge ► Opphørt 1992



Dom Chevron – opphør (6)

Retten (forts.):

- ❑ Rett til fremføring utover 15 år – FIN tok uttrykkelig forbehold om bortfall på annet grunnlag
- ❑ Prinsipielt: ”..at det ...ikke er tilstrekkelig å bare ha en intensjon om å engasjere seg: selskapet må kunne påvise en viss aktivitet med dette for øyet. I motsatt fall ville vel også reglene om opphør i skattemessig forstand ha vært mer eller mindre illusoriske.”
- I utgangspunktet **opphør** siden aktiviteten over en periode på seks år var ”nærmest ikke-eksisterende”



Dom Chevron – opphør (7)

Retten (forts.):

❑ Betydningen av det betingede kravet:

- Uttalelse fra FIN (1960) – opphør ikke før salgssum er oppebåret – ikke tillagt vekt som følge av nye tidfestingsregeler ved skattereformen i 1992.
- Innledningsvis vurdering: ”..det å passivt sitte med en fordring som er betinget av omstendigheter skattyter ikke selv kan påvirke, [kan] neppe ...kalles en aktivitet. Ei heller .. en aktivitet av et visst omfang.”
- Oljeskattemyndighetenes praksis – må tillegges betydelig vekt:
 - ✓ Legger til grunn at denne var begrunnet ut fra rimelighetshensyn – man måtte kunne få fradrag for underskudd når man senere kan få en særskattepliktig inntekt.
 - ✓ Disse hensyn gjør seg bare gjeldende for betingede vederlag som er skattepliktige



Dom Chevron – opphør (8)

Retten (forts.):

❑ Midlertidig opphør?

- Pr 2002 ingen konkrete prosjekter i sikte
- Situasjonen den samme i etterfølgende år
- Konflikten med skattemyndighetene (første gang for inntektsåret 1999) kan ikke innebære at det grunnleggende kravet om at aktivitet av et visst omfang faller bort.

► Selskapets virksomhet opphørt.



11. Forsikring i captive – Agip III

- ☐ Priser funnet ikke å tilfredsstille armlengdestandarden basert på prissammenligning, jf Agip I-dommen HR 11.10.01
- ☐ Profit commission utbetalt annet konsernselskap tilordnet det norske selskapet, jf. ikke påanket tingrettsdom 19.05.04 (Agip II)
- ☐ Behandlet i tingretten f.o.m. 05.12.06 (2 dager) – staten fikk medhold.
- ☐ Anket – ikke berammet.

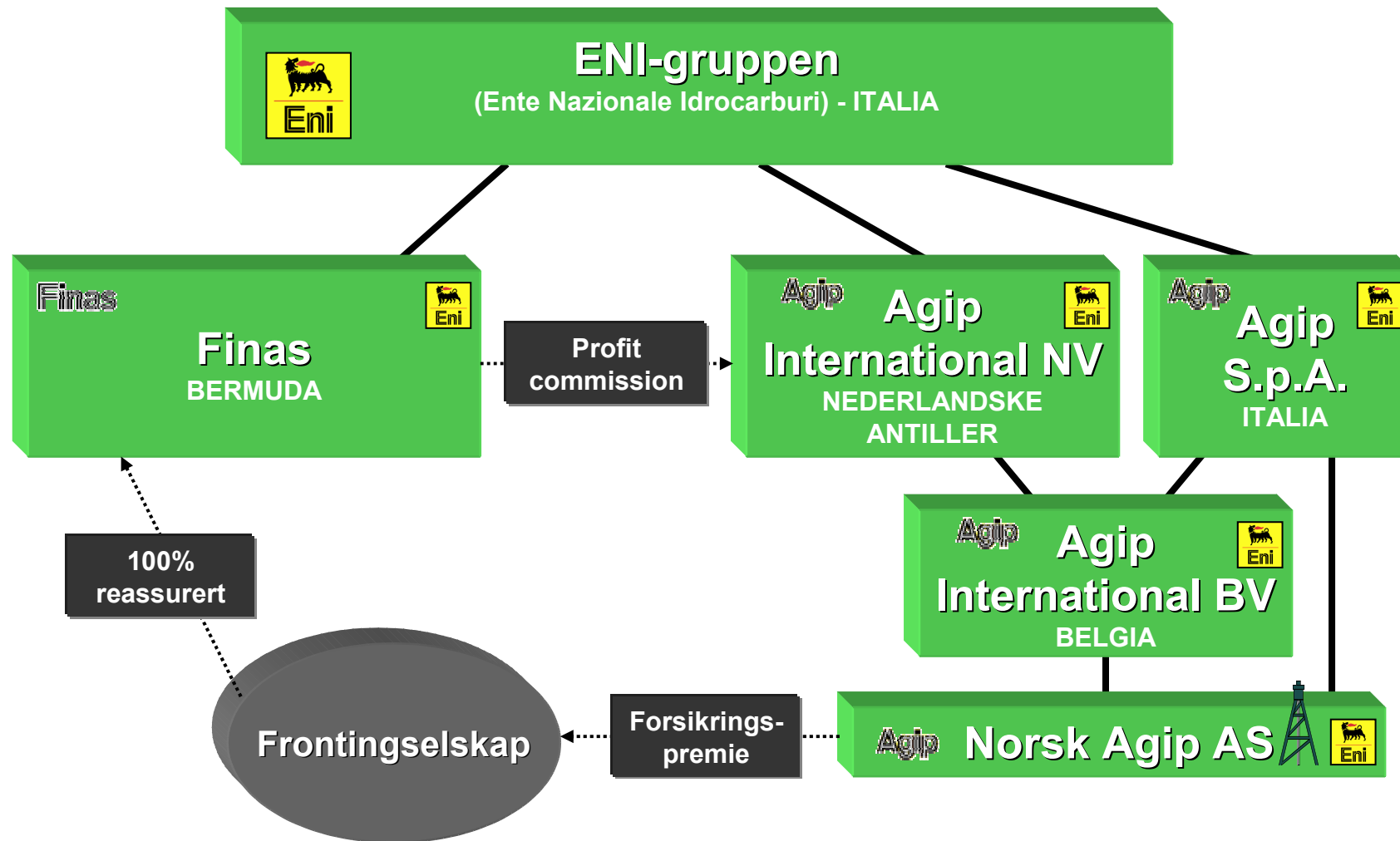


Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (1)

- Gjelder spørsmål om utbetaling (Profit Commission – PC) fra konsernets captive (Finas) til et annet konsernselskap (Agip International - AI) skal tilordnes det norske utvinningsselskap (Norsk Agip - NA)
- Tilsvarende (materielle) spørsmål for inntektsårene 1988-89 avgjort tidligere ved Oslo tingretts dom av 19.05.2004
 - her var det også spørsmål om det forelå endringsadgang – (2 årsfristen og passivitet)
 - dommen ikke anket
- Denne dommen gjaldt inntektsårene 1990-91 og 1993
 - Oljeskattenemndas avgjørelse bygget på prissammenligning
 - Klagenemnda avgjorde saken på grunnlag av at PC skulle vært tilordnet NA – samlet tilbakeføring ca. 68 mill. NOK



Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (2)





Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (3)

PC-utbetalingene fra Finas til Agip International bygger på avtale (Profit Sharing Agreement) hvor utbetalingen beregnes slik:

- | |
|---|
| Bruttopremie betalt til Finas for hvert kalenderår |
| <ul style="list-style-type: none">- Finas reforsikring i OIL- Annen reforsikring- Erstatningsutbetalinger- 1% overhead |
| <hr/> |
| = Nettosum |
| <hr/> |

Dersom nettosummen for det enkelte år overstiger USD 2 mill., skal Profit Commission beregnes med mellom 40% og 75%.



Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (4)

Selskapets anførsler:

- Ikke hjemmel for tilordning av PC til NA
 - Utgangspunktet er den fordeling som faktisk foreligger
 - Avtalen er ikke kommersiell
 - Tilblivelsen skyldes interessefellesskapet
 - Hvert selskap et selvstendig subjekt
 - Den ligningsmessige tilordningen følger sivilretten
 - Kan fravikes dersom skattyteren disponerer over den innvunne inntekt
 - Avgjørende den underliggende realitet
 - Avtalen ville ikke blitt inngått mellom uavhengige parter
 - Det overførte beløp er Finas inntekt ► NA har ingen rett til å kreve PC
- Siden forsikringspremien er markedsmessig kan ikke ligningsmyndighetene korrigere inntekten
- Subsidiært: NA's andel av PC fastsatt ved vilkårlig skjønn.



Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (5)

Retten:

- Utgangspunktet: selskapene selvstendige rettssubjekter ►
tilordning av inntekter og kostnader skal normalt følge sivilretten
- Likevel slik at tilordningen i skatteretten skal bygge på hvem som
etter de underliggende forhold har innvunnet fordelene eller
oppofret utgiften (viser til Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utgave
s. 105)
 - Når det er interessefellesskap mellom flere av de involverte, er
det særlig grunn til å få frem de reelle forhold
 - Viser til sktl. § 13-1 og armlengdeprinsippet, samt OECD's
retningslinjer



Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (6)

Retten – om det underliggende forhold:

- Finas tilbud i 1983 til AI: "...we are available to carry out a premium regulation in your favour in connection with the good performance of the situation damages/premiums of the risiks.."
- Ingen indikasjoner på at denne intensjonen ble endret ved avtaleinngåelsen
- Den regnskapsmessige behandlingen i Finas:
 - **behandlet som utgift (før "net underwriting income")**
 - **note 5 i regnskapet: "In order to maintain ... business ... and increase ... such ... has entered into an agreement to pay profit commission to these affiliates, based on the underwriting results of such business."**
- "...et godt holdepunkt for at profit commission er en slags rabatt.."



Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (7)

Retten – om det underliggende forhold:

- Telefaks fra Finas til adv.firma TKG 1992:

”...these agreements are in line with discounts, etc. which are normally and commonly used also in the commercial market when major business enterprises are placing the whole or substantial part of their insurances with the one and same insurance company.

These agreements take into consideration the loss ratio relevant to the amount of all premiums received by affiliated companies belonging to the same Holding Company..”

- AI er tillagt rollen som holdingsselskap for de operative selskapene for å *samordne* plasseringen av forsikringene



Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (8)

Retten om tilordningsspørsmålet:

- ”..må den underliggende forretningsmessige situasjon avdekkes og de posisjoner det ville ha gitt de involverte, hvis de hadde vært uavhengige må klarlegges.”
- Intensjonen bak avtalen, forståelsen i regnskap og korrespondanse
 - ▶ kundefordel i form av bonus eller rabatt på forsikringen
- AI ikke forsikringstaker, men mellommann
 - ikke forretningsmessig grunnlag for å hevde at fordelene i sin helhet ville tilfalt mellommannen/forhandleren i uavhengige forhold
 - fordelene ved felles opptreden (grupperabatt/samordningsfordel), viser til:
 - Fina-dommen Utv. 2003 s. 531
 - Agip-dommen Rt. 2001 s.1261
 - ✓ NA har krav på en andel av samordningsrabatten



Dom Oslo tingrett 17.01.07 ENI Norge (Agip III) – forsikring (9)

Om fordelingsmetoden var uforsvarlig og vilkårlig:

- Ulike metoder ved:
 - **Ligning 1988-89 (Agip II):** PC henført til NA på grunnlag av NA's andel av total premie
 - **Klagenotat for 1990-93:** Kost pluss
 - **Klagekjennelse:** dekningsbidrag
- Selv om nemnda ikke gjør konkret rede for metoden som er benyttet, er det ikke tilstrekkelig til å konstatere at skjønnets er vilkårlig og uforsvarlig
- Hvis NA hadde inngått en tilsvarende PC-avtale hadde selskapets andel vært så stor at det hadde gitt et tilstrekkelig grunnlag for de foretatt fradragsreduksjonene
- ✓ Dette underbygger at skjønnets ikke var for høyt og metoden er derfor akseptabel.

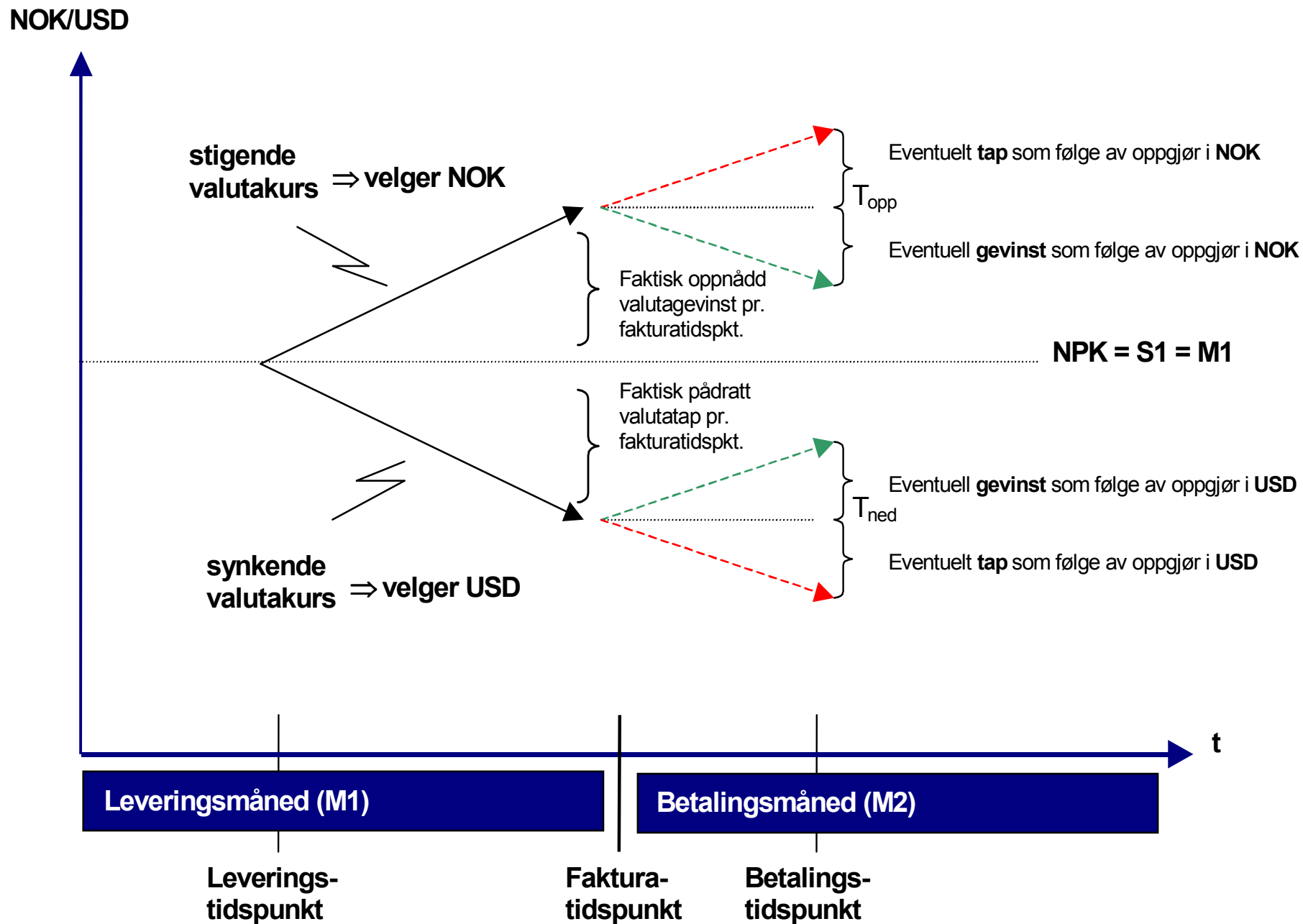


12. Tidspunkt for valg av oppgjørsvaluta

- ☐ Kontrakt med beslektet selskap gir selger rett til å velge oppgjørsvaluta – USD eller NOK
- ☐ Spørsmål om hvilket tidspunkt valget må foretas for at man ikke skal komme i konflikt med normprisreglene. *Omtalt ligningskveld 2005.*
- ☐ *Skattyter kan velge oppgjørsvaluta – NOK eller USD – på fakturatidspunktet.*
- ☐ *Slik skattemyndighetene ser det er det grunnleggende spørsmål om:*

Normprisreglene åpner for at skattyter etter leveringsdagen kan avvente valg av oppgjørsvaluta slik at man hele tiden kan velge den løsning som gir høyest salgsinntekt i NOK (som altså erstattes av en gitt normpris) og lavest valutaelement?

Lønnsomhet av valgordning før skatt





Oversikt verserende rettssaker (12)

- ❑ Søksmålet gjelder Oljeskattenemndas vedtak for 2003. Benyttet seg av adgangen til å reise søksmål når klagekjennelse ikke foreligger ett år etter klagefristens utløp.
- ❑ Ved ligningen for 2004 ble nytt faktum lagt til grunn – OSK tok sikte på at dette faktum skulle legges til grunn i klageomgangen.
- ❑ Endringsvedtak for 2003 (juni 2006) som følge av saksanlegget – uriktige eller ufullstendige opplysninger. Tilleggsskatt 60%. (Økt fra 45% ved ligningen)
- ❑ Ligningsmyndighetene legger til grunn at **ny ettårsfrist** løper – skattyter selv årsak til at ligningen bygget på uriktig faktum.
- ❑ Saken stanset t.o.m. 30.06.2007 på grunnlag av avtale mellom partene. Klagenemnda vil behandle saken før dette tidspunkt.
- ❑ Klagenemnda opprettholdt ligningen for 2004 (kjennelse desember 2006)



To nylig anlagte saker – ikke berammet.

13. Konsernkostnader

To spørsmål:

- ☐ Fordelingsmetode
- ☐ Fortjenestepåslag

14. Finanskostnader

- ☐ Egenkapitalandel pr 31.12 2002 i relasjon til § 3h/3 d, 7. ledd
 - ☐ Ansvarlig lån
 - ☐ Ekstraordinært utbytte
- ☐ Hvis $EK > 20\%$ Oppjustering (i 2002) av fremførte renter pr 31.12 2001? Betydningen av overgangsregel.



- **Spare parts:** Noe ulik inndeling – avhengig av operatør – fire grupper registrert: capital spare parts, gas generator pool, drilling and well equipment og consumable spare parts.
- Her behandles de to gruppene som Klagenemnda vurderte, nemlig:
 - **drilling and well equipment**
 - **consumable spare parts**



- **Drilling and well equipment** er i det vesentligste *foringsrør* (casing – sementeres fast i brønnveggen for å hindre sammenrasing) og *produksjonsrør* (tubing – føres inn i brønnen for å lede petroleum) samt *brønnhodeutstyr* (dvs. ventiler eller hele ventiltrær til plassering på havbunnen eller på plattform). Fremtidig bruk er oppgitt til boring og/eller komplettering av produksjons- og/eller letebrønner. Lagrene er plassert på land.
- **Consumable spare parts:** Pumper, ventiler, slanger, motorer og motordeler, kabler, skruer og muttere, elektriske kort og komponenter er blant de tingene som går igjen. Kjemikalier til produksjonsprosessen er også nevnt. Fremtidig bruk er oppgitt til vedlikehold og drift. Lagrene er delvis plassert på land og delvis på sokkel, med hovedvekt på land.



Selskapenes påstander fraveket fra og med inntektsåret 2002

➤ **Consumable SP:**

- Akseptert at det forelå bindende ligningspraksis som tillot direkte fradragsføring av en del av lageret på bakgrunn av en klagekjennelse som gjaldt inntektsåret 1980, men
- dog slik at den bindende praksis bare tillot utgiftsføring av lager for inntil et halvt års forbruk

➤ **Drilling and Well**

- aktivering inntil uttak og bruk bestemmes – dvs om utstyret skal brukes til leting, vedlikehold eller påkostning



Klagebehandlingen for 2002-2003:

Klagekjennelse vedrørende 1980:

- "Nemnda legger til grunn at ligningspraksis i adskillig utstrekning over mange år har godkjent fradrag for utgifter til et normalt reservedelslager etter hvert som delene anskaffes, ...
- Det foreligger ingen opplysninger om at man i praksis har satt noen øvre grense for verdien av reservedelene, **så lenge lageret har ligget innenfor det som må anses som normalt for å sikre driften.** (uthevet her)
- I det foreliggende tilfelle har lageret isolert sett en høy kostpris, men sett i forhold til selskapets anleggsmidler, omsetning og skattepliktige overskudd utgjør kostprisen for reservedelslageret i følge opplysningene ikke mer enn hhv. 0,5-0,6%, 0,3% og 0,4% av disse.
- Det fremgår videre at delene for de fleste varegrupper **ikke overstiger et halvt års forbruk. Nemnda legger derfor til grunn at lageret ikke er større enn det virksomheten naturlig tilsier.** (uthevet her)



Klagebehandlingen for 2002-2003 (forts):

Klagekjennelse (forts):

Nemnda er ut fra likhetshensyn kommet til at selskapet bør gis anledning til å utgiftsføre kostprisen for de reservedeler som lå på lager ved utløpet av året, i det den legger særlig vekt på at lageret, etter det som er opplyst, ikke overstiger et halvt års forbruk og heller ikke er større enn det virksomheten naturlig tilsier. Etter det nemnda forstår, har selskapet også tidligere fulgt samme regnskapsmessige praksis, og dette har vært godtatt ved ligningen. Nemnda kan ikke se at en slik praksis er i strid med noen skatterettslig regel eller prinsipp." (uthevet her)



Klagebehandlingen for 2002-2003 (forts):

- **Oljeskattenemnda og Oljeskattekontoret** tolket klagekjennelse fra vedrørende 1980 slik at
 - vilkårene for fradragsrett var **kumulative** (altså: "legger særlig vekt på .. halvt års forbruk og heller ikke..")
- **Klagenemnda derimot:**

Slik Klagenemnda forstår den tidligere kjennelsen, vil det avgjørende for utgiftsføring være hvorvidt det dreier seg om et reservedelslager som ligger innenfor det som må anses som normalt for å sikre driften. **Den omstendighet at lageret i det konkrete tilfellet ikke oversteg et halvt års forbruk, var ett av momentene ved den helhetsvurdering som Klagenemnda da foretok.** Kjennelsen kan etter Klagenemndas mening ikke medføre at det bare er reservedelslager tilsvarende seks måneders forbruk som kan utgiftsføres direkte.



➤ **Drilling and Well Equipment:**

Når det gjelder beholdningen av gruppen "drilling and well equipment", forstår Klagemnda det slik at dette dreier seg om lager av utstyr som benyttes til boring og/eller komplettering av produksjons- og/eller letebrønner ... Dette er utstyr som skal inngå som en del av den brønnen utstyret er tiltenkt.

- Dette innebærer at beholdningen av "drilling and well equipment" ikke kan utgiftsføres direkte.
- Den endelige skattemessige behandlingen av det enkelte utstyr som faller inn under denne gruppen, avhenger av hva utstyret skal benyttes til etter uttak fra lageret.
- Eksempelvis vil utstyr som skal inngå i en ny produksjonsbrønn måtte aktiveres – med virkning for avskrivninger og friinntekt, mens utstyr som skal inngå i en letebrønn eller til vedlikehold, vil bli å utgiftsføre.