



Del I: Særskatteplikten

NB! Det presiseres at foredraget utelukkende er ment som bakgrunnsinformasjon for brukerne (og da først og fremst for dem som har hørt foredragene). Plansjene kan og skal derfor IKKE kunne refereres til som rettskilde. Plansjene må heller ikke brukes til foredragsvirksomhet.

Særskatt - generelt



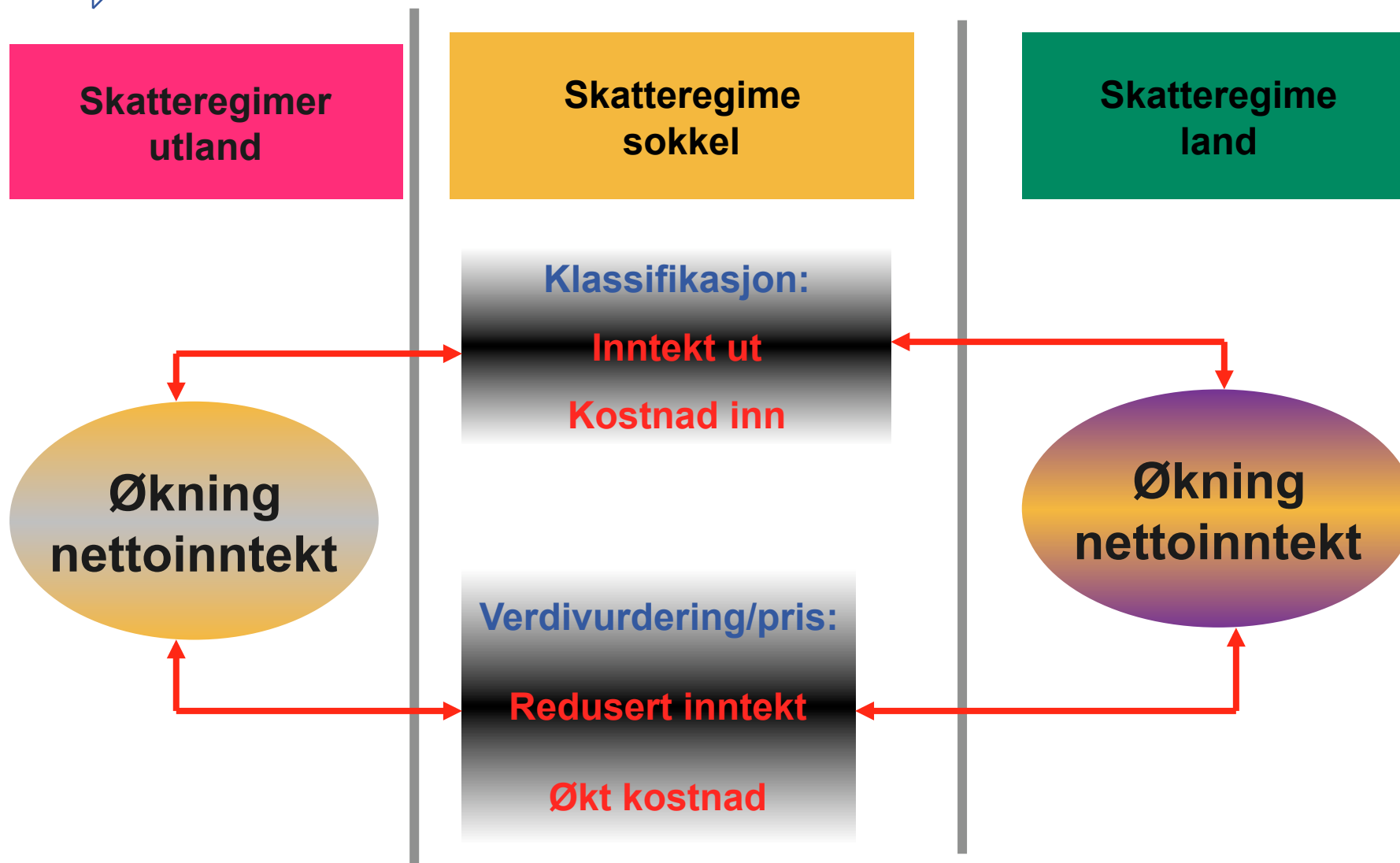
Oljeskattekontoret

- ❑ Retten til å ta ut petroleum gir mulighet til ekstraordinær avkastning
- ❑ Særskatten har som siktemål at avkastning som overstiger normal forretningsmessig avkastning – **grunnrenten (ressursrenten)** – skal tilfalle staten som eier av ressursene
- ❑ Dette er utgangspunktet for regelutformingen [og årsaken til at (sær)skattesatsen er høy]
- ❑ Men må også kunne bli tillagt vekt ved tolkningen av reglene

Særskatt – generelt – incitament



Oljeskattekontoret



Petrsktl. § 5 første ledd, første punktum:

”Skattepliktige som driver utvinning, behandling og rørledningstransport i de områder som er nevnt i §1, skal av inntekt av slik virksomhet betale en særskatt til staten.”

- **Funksjonell/Saklig avgrensning:** Utvinning, behandling og rørledningstransport
- **Geografisk avgrensning:** De områder som nevnt i §1 (altså norsk sokkel med enkelte ”utvidende” unntak)
- **Begge vilkår må altså være oppfylt**

- ❑ Det er retten til å ta ut petroleum (råproduktet) som gir mulighet til ekstraordinær avkastning – ikke en eventuell videre bearbeiding av råproduktet.
 - Inntektsgrunnlaget for særskatt må derfor avgrenses,
 - slik at annen aktivitet *hvor man ikke kan forvente ekstraordinær avkastning ikke omfattes av særskatten*
- Dette er bakgrunnen for at særskatteplikten avgrenses både funksjonelt og geografisk

Funksjonell/saklig avgrensning:

- ❑ **Utvinning:** etter en naturlig forståelse innebærer dette å bringe **råproduktet** fra reservoaret og frem til det punkt petroleumen kan selges eventuelt bearbeides (fremstilling av ulike produkter)
 - ❑ enkel bearbeidning nødvendig for forflytting/transport (og "salgbarhet") er det naturlig å betrakte som ledd i selve utvinningen
- ❑ Etter rene grunnrentebetraktninger skulle bare inntekt fra utvinningsvirksomhet vært gjenstand for særskatt, men også
 - ❑ **Rørledningstransport** og
 - ❑ **Behandling** av petroleum (uansett petroleumens opprinnelse, jf. §1) omfattes av særskatteplikten
- ❑ **Rørledningstransport:** en fysisk tjeneste som har stor likhet med utvinning (forflytte/transportere petroleum) og som er direkte knyttet sammen med produksjonen; produsentene ofte eierskap til rørledning (manglende konkurranse) ⇒ prisingsproblemer ⇒ fare for at grunnrenten kan bli overført til rørledningstransporten
- ❑ **Behandling av andre produsenters petroleum:** driftsmidlene er innsatsfaktorer i utvinningsnæringen.

Funksjonell/saklig avgrensning (forts.)

- ❑ Den funksjonelle avgrensning viser til en virksomhetsutøvelse (utvinning mv)
- ❑ I alminnelig skatterett opereres det med vide virksomhetsbegreper
- ❑ Slik ikke når det gjelder utvinning mv
 - ❑ Klagenemnda har lagt til grunn et snevert virksomhetsbegrep
 - ❑ Klagenemndas syn har vært retningsgivende
 - ❑ Klagenemnda viste til at særskatten er en særlig byrde og at formålet er å fange opp grunnrenten til fordel for staten:

”...en viss forsiktighet med å anvende særskattereglene i tilfeller hvor rekkevidden av reglene fremstiller seg tvilsom og hvor de nevnte ressursrentehensyn ikke er til stede.”

Funksjonell/saklig avgrensning (forts.)

Tilknytningskravet – inntekter og kostnader

- ❑ Spørsmålet om hvilken tilknytningen til særskattepliktig virksomhet som må kreves oppstår først og fremst når det gjelder inntektssiden:
 - ❑ Når inntekten er fastlagt vil normalt spørsmålet om hvilke (klassifisering) kostnader som skal fradras være gitt
 - ❑ At inntekter ved salg av petroleum er omfattet av særskatteplikten er selvsagt, spørsmålet er i hvilken utstrekning avledede inntekter omfattes
 - ❑ Generelt: normalt vil inntekter man innvinner som følge av de posisjoner/rettigheter man har som særskattepliktig virksomhetsutøver omfattes
 - ❑ Herunder også kostnadsreduserende inntekter (eks. gevinster knyttet til særskattepliktige posisjoner)
 - ❑ For avledede inntekter vil det normalt ikke oppstå problemstillinger knyttet til geografisk grense

Geografisk grense

- ❑ At særskatteplikten i tillegg er geografisk begrenset er også begrunnet i at særskatten skal "fange opp" grunnrenten til fordel for staten:
 - ❑ Det er retten til utvinning som muliggjør en ekstraordinær avkastning, ikke den verdiøkning som følger av at petroleumen bringes nærmere markedene
- ❑ Geografisk grense er definert i petrsktl. § 1 og vil avhenge av hvor og hvordan petroleumen transporteres
- ❑ Unntak:
 - ❑ Normpris: normprispunktet definerer den geografiske grense – er ikke petroleumen faktisk solgt på normprispunktet blir likevel skattyter beskattet som om petroleumen var solgt til normpris (lageret vurderes til normpris)
 - ❑ Petroleumen solgt til annet subjekt før den geografiske grense

Geografisk grense (forts.)

- ❑ Dette betyr at den geografiske grense (i § 1) normalt bare får betydning i de tilfellene hvor det – innenfor økonomien til ett subjekt – foregår sammenhengende produksjons-, transport- og (eventuelt) foredlingsaktivitet som avsluttes ved at petroleumen selges til mottaker på land.
 - ❑ Bare verdiskapningen frem til geografisk grense kan særskattelegges
 - ❑ Forutsetningen må antakelig dessuten være at eventuell foredling på sokkelen holder seg innenfor rammene for utvinningsbegrepet ("enkel bearbeidning")
- ❑ Den geografiske grense er imidlertid ikke ansett å være en generell hjemmel for uttaksbeskatning, dette betyr
 - ❑ at innvinning og tidfesting inntreffer ved faktisk salg (levering) og
 - ❑ at grensen bare blir et fordelingskriterium for innvunnet inntekt

Geografisk grense (forts.)

- ❑ For de tilfeller der det ikke foreligger et marked (eventuelt ikke avsetningsmuligheter) vil fastsettelse av overgangsverdi (brutto inntekt sokkel) kunne bli komplisert
- ❑ I disse tilfellene har man derfor valgt en **praktisk tilnærming: "net back"**
- ❑ Dette bygger på en antakelse om at verdiskapningen på land tilsvarer (markeds)verdien av transport- og bearbeidningstjenestene utført på land
- ❑ Det prinsipielle utgangspunkt vil da (normalt) bare "komme til syne" i de tilfeller **hvor det foreligger interessefellesskap mellom tjenesteyter på land og utvinner**
 - ✓ i slike tilfeller **må det etterprøves om tariffene for tjenestene er markedsmessige**

Geografisk grense (forts.)

- ❑ **Statpipe-dommen** (Rt. ...) bygger på en tilsvarende forståelse når det gjelder avgrensning av særskatteplikten:
 - ❑ Selskapene mente at brutto salgsinntekt ved salg av fraksjonert våtgass (altså etter foredling/bearbeidning) var særskattepliktig
 - ❑ Staten mente at det prinsipielt skulle beregnes en overgangsverdi.
- ❑ I dommens punkt (56) kommenteres dette slik:

”Denne uenigheten er ikke nødvendigvis avgjørende for løsningen av vår sak. *Under begge synsvinkler er det påkrevet å foreta en fordeling av en oppnådd salgsinntekt i en landdel og en sokkeldel.* (Uthevet her) Den reelle uenighet mellom partene er om tariffen for sone 3 etter en armlengdes vurdering gir et riktig uttrykk for **den del av salgssummen** som skal henføres til landbeskatning.”

⇒ **Overgangsverdi**

Geografisk grense - Statpipedommen (forts.)

- Under drøftelsen av hva som er det riktige skjønnstema (88):

”Jeg viser videre til at bruken av en armlengdestariff ved ligningen vil gjenspeile en **overgangsverdi** (uthevet her) som sannsynligvis representerer en mer pålitelig verdi enn den fordeling av oppnådd salgspris som ligningsmyndighetene har foretatt, ...”

- (89) - konkluderende merknader:

”Jeg finner således at ligningsmyndighetene ved sin skjønnsutøvelse skulle ha funnet frem til en armlengdes tariff og anvendt den i en net back-vurdering.”

➡ Net back innebærer pr definisjon å finne verdien på et forutgående trinn i (produksjons)prosessen ➡ Den geografiske grense setter også grensen for bruttoverdiskapning gjenstand for særskatt

Geografisk grense (forts.)

- ❑ **Konklusjon** – ”overgangsverdisynspunktet” bygger på:
 - ✓ **Formålet med særskatteplikten**
 - ✓ **Lovens ordlyd**
 - ✓ **Ligningspraksis**
 - ✓ **Statpipedommen**
- ✓ **Dette må derfor nå anses som gjeldende rett** – enkelte skattytere argumenterer imidlertid fortsatt med utgangspunkt i et ”bruttoverdisynspunkt”.
- ❑ **De praktiske problemene knyttet til overgangsverdisynspunktet (skjønsmessig fastsettelse av tariffer) ved sammenhengende produksjon kan løses ved at lovens geografiske grense utvides for slike tilfeller og da slik at det (også) gis friinntekt for produksjonsmidlene på land.**

Geografisk grense (forts.)

- ❑ Den geografiske grense er ikke absolutt i alle relasjoner, jf Norsk Kommentert Lovsamling note (1) til petroleumsskatteloven:

”§ 1 angir både et saklig og geografisk virkeområde. Loven gjelder bestemte inntektserverv innenfor et nærmere angitt geografisk område. Dette betyr likevel ikke at all aktivitet som har sammenheng med inntektservervet må foregå innenfor dette området. Det er basisaktiviteten som må foregå her. Aktiviteter som utføres av hensyn til og som et ledd i denne basisaktiviteten, vil kunne utføres utenfor det geografiske virkeområdet. Typisk i så måte vil være administrative oppgaver.”

⇒ **Basis-/kjerneaktivitet: uttak fra reservoaret og videre transport**



- ❑ I tillegg til den generelle regelen er det i petroleumsskatteloven gitt følgende særskilte bestemmelser vedrørende avgrensning av særskatteplikten (saklig og/eller geografisk)
 - ❑ Normprisreglene (§ 3 a og § 4)
 - ❑ Finansposter (§ 3 d)
 - ❑ Salgsprovisjoner mv ved salg til nærstående (§ 3 e)
 - ❑ Gevinst ved avhendelse av driftsmiddel/lisens (§ 3 f)
 - ❑ Uttak av driftsmiddel/driftsmiddel som ikke lenger kvalifiserer til avskrivning etter § 3 b (§ 3 f)



□ Petroleumsskatteforskriften § 12:

Når skattepliktig som driver utvinning av petroleum eller rørledningstransport av utvunnet petroleum som nevnt i petroleumsskattelovens § 1, også driver annen virksomhet eller arbeid, skal inntekt og fradrag fordeles slik at inntekt og rørledningstransport, ansettes som om denne virksomheten var drevet av frittstående foretak.

□. Utv. 1976 s. 459 (merknadene til de første petroleumsskatteforskriftene):

Det har vært en forutsetning at lovens særregler om "utvinning og rørledningstransport" bare skal gjelde den egentlige utvinningsvirksomhet og rørledningstransport. Tilknyttet virksomhet som normalt også utføres av andre enn oljeutvinnere og til dels i konkurranse med disse (for eksempel oljeboring, forsyningsvirksomhet, servicevirksomhet av forskjellig slag m.v.), antas å måtte skattlegges etter de alminnelige skatteregler.

Særskatt - generelt



Oljeskattekontoret

- ❑ Dette kan oppfattes som "internprisingshjemler" mellom sokkel og land – **det er det imidlertid ikke**
 - ❑ Petrsktf. § 12 angir hvordan inntekter og kostnader skal fordeles
 - ❑ Sammenhengende produksjon/transport:
 - ❑ Her fordeles subjektets salgsinntekt (geografisk grense ikke hjemmel for uttaksbeskatning)
 - ❑ Overgangsverdien fastsettes på grunnlag av armlengdevurdering
 - ❑ Driver man annen virksomhet (enn utvinning) innenfor samme subjekt og produserte tjenester/produkter inngår som innsatsfaktorer også i utvinningsvirksomheten, skal det foretas en fordeling av kostnadene knyttet til produksjonen av tjenestene/produktene mellom de to virksomhetene
 - ❑ Dette er i samsvar med alminnelig skattelovgivning og slik er reglene forstått og praktisert – og tiltrådt av Klagenemnda
 - ❑ Bare ved stedbuden beskatning beregnes en hypotetisk inntekt – men denne praksis har eget hjemmelsgrunnlag.

Oppsummering – ”problemområdene”

- ❑ Overgangsverdi: her vil problemet være å fastsette markedsmessige transport-/foredlingskostnader (skips- eller rørledningstransport/separering og raffinering)
 - selv om dette ofte vil være beregningsteknisk komplisert, vil problemstillingen kunne formuleres relativt presist
- ❑ Avledede/aksessoriske inntekter: her vil vurderingen ofte bli mer skjønnsmessig
 - om aktiviteten (i seg selv) kan gi ekstraordinær avkastning (ressursrente) synes ikke avgjørende,
 - allerede det faktum at rørledningstransport og behandling etter loven er særskattepliktig viser det
 - synes mer å være et spørsmål om graden av integrasjon – og dermed risikoen for at ressursrenten kan ha blitt flyttet over
 - ”særlig og nær tilknytning”??

Særskatt – fremleie av skip (med tap)



Oljeskattekontoret

- ❑ Det er vanlig at faktisk salg av ikke-normprisregulert petroleum skjer etter passering av den geografiske grense (gjelder særlig for gass)
- ❑ Prinsippet om at verdiskapning etter geografisk grense ikke skal særskattelegges gjelder også om petroleumen transporteres på skip
- ❑ Både når produsent eier og leier skipene bygger beskatningen på den praktiske tilnærmingsmåten ⇒ **net back**
 - ❑ Rent teoretisk skulle man ved eie trekke fra en markedsleie tilbake til den geografiske grense – men problemstillingen synes ikke å ha vært aktuell
- ❑ Ved leie av skip vil man normalt inngå mer langsiktige kontrakter – i slike tilfeller vil det ofte kunne oppstå situasjoner med overkapasitet.
 - ❑ Normalt vil da leietaker forsøke å fremleie skipene for å redusere egne kostnader
 - ❑ Tap ved slik fremleie vil være fradragsberettiget
 - ❑ De tilfeller som til nå har vært aktuelle har det faktisk salget ligget innenfor geografisk grense (i hvert fall for det alt vesentligste)
 - ❑ Fradraget har derfor i sin helhet blitt gitt mot sokkelinntekt

Særskatt – fremleie av skip (med tap)



Oljeskattekontoret

- ❑ Det aktuelle tilfellet:
 - ❑ Langsiktig leiekontrakt
 - ❑ Petroleumen ville bli transportert til havner langt forbi den geografiske grense
 - ❑ Ved leieperiodens start hadde leietaker ennå ikke behov for transportkapasiteten – produksjonsstart utsatt
 - ❑ Skipet fremleiet til lavere rater enn kontraktsratene ⇒ tap
- ❑ Skipet ikke tatt i bruk (til transport av egenprodusert petroleum): Fremleie selvstendig virksomhet (annen virksomhet, jf petrsktl. § 5 2. ledd, 2.pkt.) ?
 - ❑ Leiekontraktene utvilsomt inngått for å "betjene" produksjonen
 - ✓ Ikke annen virksomhet – løsning ikke tvilsom
 - ❑ Skulle fremleien bli å betrakte som "annen virksomhet" måtte tilknytningen ha vært betydelig "løsere"
 - ❑ f. eks: innleie for å dekke sporadisk behov, med plan om fremleie i ikke uvesentlige deler av leieperioden (konkret vurdering)

Særskatt – fremleie av skip (med tap)



Oljeskattekontoret

- ❑ Det rettslige utgangspunkt blir da:
 - Frdrag for tapet i sokkelinntekt gis i samme utstrekning som transportkostnadene *prinsipielt (dvs. til geografisk grense)* er frdragsberettiget
- ❑ To mulige innfallsvinkler til det rettslige utgangspunktet:
 1. Det gis forholdsmessig frdrag basert på f. eks. transportlengde innenfor og utenfor geografiske grense – resttap til frdrag i landinntekt
 2. Tapet anses som en del av de samlede (markedsmessige) transportkostnadene i leieperioden
 - Siden man i praksis bygger på en net back-beregning ("null sum" utenfor geografisk grense) vil dette standpunkt fremstå som om det gis fullt frdrag
 - Prinsipielt innebærer dette imidlertid også at det bare gis forholdsmessige frdrag, siden man tar utgangspunkt i en bruttoinntekt hvor en andel ikke er særskattepliktig
- ❑ Nemnda: alternativ 2.

Særskatt – geografisk grense i riket (§ 1 første ledd, d)



Oljeskattekontoret

- ❑ I petroleumsskattelovens § 1 første ledd bokstav d utvides den geografiske grense til:
 - ” i riket for så vidt angår transport av petroleum ved røreledning fra områder som nevnt i a), b) eller c) [dvs. norsk sokkel med enkelte ”utvidelser”], samt annen virksomhet ved mottaks- og utskipningsanlegg som ledd i utvinnings- og rørledningstransport av slik petroleum.”
- ❑ Altså: virksomhet som funksjonelt omfattes av særskatteplikten vil også kunne ha driftsmidler som omfattes av reglene i § 3b i riket (på land).
- ⇒ Driftsmidler på land vil da også gi friinntekt
- ❑ Det foreligger tilfeller der videreforedlingsanlegg er integrert i mottaks- og utskipningsanlegg
- ❑ Det har nå kommet frem at i slike tilfeller kan det være vanskelig å trekke en klar geografisk grense – driftsmidlene er ”blandet”

Særskatt – geografisk grense i riket (§ 1 første ledd, d)



Oljeskattekontoret

- ❑ Fra og med 2007 er det derfor i slike "blandingstilfeller" lagt til grunn at avgrensningen skal bygge på funksjonelle kriterier
- ❑ Faste anlegg som tidligere derfor har vært gjenstand for stedbunden beskatning fordi de funksjonelt har vært knyttet til utvinning/ rørledningstransport *og som befinner seg i "blandingssonen"*, vil derfor nå kunne avskrives etter § 3b og gi friinntekt etter § 5
- ❑ Det presiseres at anlegget må befinne seg innenfor det området hvor det er vanskelig å trekke en geografisk grense
- ❑ Faste anlegg som befinner seg utenfor (vil kanskje særlig gjelde administrasjonsbygg) og som funksjonelt knytter seg til utvinning/ rørledningstransport vil fortsatt være gjenstand for stedbunden beskatning
- ❑ Løse driftsmidler avskrives etter vanlige regler (og fradras i det skatteregime hvis inntektserverv det er knyttet til)



- ❑ Et utvinningsselskap disponerte en stor transportkapasitet innenfor Gassled
- ❑ Denne kapasiteten ble kjøpt av et annet utvinningsselskap og videresolgt med fortjeneste til et tredje utvinningsselskap – forhandlinger om kjøp og videresalg synes å ha pågått samtidig
- ❑ Selskapet mente fortjenesten var skattepliktig til land



- ❑ Basert på den alminnelige skatterettslige forståelsen av virksomhetsbegrepet vil utvilsomt fortjenesten ved videresalget måtte bli å betrakte som utvinningsinntekt
- ❑ Klagenemnda har imidlertid lagt til grunn et snevrere virksomhetsbegrep, derfor først litt om:

➤ Avledede/aksessoriske inntekter og Klagenemndas praksis



Generelle prinsipielle betraktninger – 1981 (snevert begrep)

- ❑ Kjennelsen gjaldt transport i rørledning (som formelt ikke var omfattet av rørledningsbegrepet i petroleumsskattelovgivningen) fra et såkalt satelitt-felt og en viss behandling på plattform før videretransport i rørledning. Tjenesteyterne var en annen gruppe utvinningsselskap enn produsentene av den transporterte petroleumen.
- ❑ Særskatt \Rightarrow bare den egentlige utvinningsvirksomhet, forsiktig anvendelse
- ❑ Aktivitet som også kunne være selvstendig virksomhet (eks. oljeboring) anses likevel som integrert del av utvinningsvirksomheten i snever forstand når aktiviteten ble utøvet for egen regning og risiko med henblikk på egen petroleumsproduksjon

Særskatt – Aksessoriske inntekter – praksis

(2)



Oljeskattekontoret

Generelle prinsipielle betraktninger – 1981 (forts)

- ❑ Formålet med innføringen av særskatt måtte tillegges vekt (grunnrentehensynet)
- ❑ Praktiske vanskeligheter knyttet til sontringen mellom utvinning og tilknyttet virksomhet ikke av en slik karakter at man måtte la sontringen falle.
- ❑ Det måtte foretas en **konkret** vurdering av om en inntekt som ikke direkte skriver seg fra utvinning mv i snever forstand har **slik tilknytning** til hovedvirksomheten (utvinning/rørledningstransport) at særskattereglene kommer til anvendelse.
- ❑ **Konklusjon: grunnrentehensynet ikke avgjørende, men et moment i helhetsvurderingen**

Særskatt – Aksessoriske inntekter – praksis (3)



Oljeskattekontoret

- ❑ Den konkrete vurderingen – transport og behandling av andre rettighetshaveres petroleum
 - ❑ Nær innholdsmessig tilknytning mellom utvinningsselskapets transport av fremmed petroleum og utvinningsvirksomheten i samme område
 - ❑ Brukerselskapenes olje transportert sammen med egenprodusert olje fra felt som selskapene eide i fellesskap
 - ❑ Aktiviteten kunne ikke sammenlignes med transport og behandling selskapet ellers kunne tenkes å utføre *uavhengig av utvinningsvirksomheten*
 - ❑ Konklusjon: inntekten særskattepliktig.

Særskatt – Aksessoriske inntekter – praksis (4)



Oljeskattekontoret

Olje fra ballastvann – 1981 (Kostnadsreduserende inntekt)

- ☐ Olje ilandført i Teesside renses, stabiliseres og lagres før utskipning
- ☐ Dette foregår i anleggene til engelsk selskap (Norpipe UK) – skattepliktig til Storbritannia
- ☐ Tankskip som kommer for å laste olje vil losse oljeforurensset ballastvann
- ☐ Oljen i ballastvannet skilles ut og lagres sammen med olje produsert på norsk sokkel
- ☐ Det engelske selskapet betales for utførte tjenester + fortjeneste
- ☐ Ballastoljen tilhører oljeselskapene og selges sammen med egenprodusert olje

Særskatt – Aksessoriske inntekter – praksis (5)



Oljeskattekontoret

Klagenemnda - ballastvann:

- ❑ Tok utgangspunkt i at de norske oljeselskapene hadde visse utgifter til ilandføring og utskipning av nordsjøolje i Teesside
- ❑ Utskilling av olje fra ballastvann var en del av disse kostnadene
- ❑ Den norske oljeprodusent drev ikke noen egen virksomhet i Teesside
- ❑ Inntekten et avledet resultat av de tjenester det ble betalt for i Teesside for å gjøre norsk produsert olje salgbar
- ❑ Inntekten ville ikke oppstått om gjenvinning ikke hadde vært nødvendig av hensyn til utvinningsvirksomheten
- ❑ Inntekten aksessorisk – en form for besparelse av ilandføringskostnadene
- ❑ Faktisk salgsinntekt særskattepliktig – normprisreglene kom ikke til anvendelse

Særskatt – Aksessoriske inntekter – praksis (6)



Oljeskattekontoret

Kjøp og videresalg av gass – 1990 (jf. Utv. 1992/152)

- ☐ Ekofisk-selskapene kjøpte tørrgass fra tre forskjellige felt
 - ☐ Leveringsstedet var før Ekofisk
 - ☐ Gassen ble transportert til Ekofisk-anlegget, delvis prosessert der og så transportert derfra til salg i Tyskland
 - ☐ Ekofisk-selskapene solgte gassen på egne kontrakter
 - ☐ Vederlaget til selgerne av gassen var en andel av videresalgspris
-
- ☐ Selskapene mente fortjenesten ved disse transaksjonene måtte beskattes som alminnelig landbasert virksomhetsinntekt (Trading)



Kjøp og videresalg av gass – 1990 (forts.)

❑ Klagenemnda tar følgende utgangspunkt:

- ✓ En ordinær tradingvirksomhet i form av kjøp og videresalg av gass blir ikke uten videre særskattepliktig virksomhet, bare som følge av at gassen er kjøpt med levering på norsk sokkel.
- ✓ aksepterer også selskapenes opplysninger om at hovedmotivet for gasskontraktene har vært å oppnå en videresalgsfortjeneste
- ✓ oppmerksom på at fortjenesten ved selve transporten av gassen, fra leveringssted via Ekofisk-anleggene til Tyskland, på vanlig måte oppfanges av særskatteplikten som inntekt av rørledningsvirksomhet



Kjøp og videresalg av gass – 1990

❑ Nemndas vurdering:

- Selskapenes posisjon som utvinningsselskap på Ekofiskfeltet i realiteten en forutsetning for å overta gassen på avtalte leveringssteder.
- antar at et tilsvarende kjøp og videresalg neppe ville ha hatt noen praktisk aktualitet om selskapene ikke hadde vært i denne posisjon.
- ❑ Selskapene har kunnet velge mellom å injisere egenprodusert gass og innkjøpt gass i Ekofiskfeltet:
 - Dersom den egenproduserte gass var blitt solgt og den innkjøpte injisert, ville det uten videre være klart at salgsfortjenesten i sin helhet ville være særskattepliktig.
 - Salg av innkjøpt gass fremstår som et alternativ til salg av egenprodusert gass.
 - Hensynet til konsekvens og harmoni i regelverket tilsier at videresalgsvirksomheten omfattes av særskattereglene.



Administrasjon av andre selskapers egen transport av gass (2008)

☐ Faktum:

☐ I utgangspunktet hadde selskapet henført til landbeskatning to elementer:

- ✓ Fortjeneste knyttet til tjenester utført vedrørende andre selskapers reservasjon av transportkapasitet ("booking")(1)
- ✓ Fortjeneste ved administrasjon av andre selskapers egen transport av gass (kalt "dispatching") (2)

☐ Selskapet frafalt påstand (1)

☐ Når det gjaldt (2) fremholdt selskapet:

- ☐ Salget av disse tjenestene skjer uavhengig av egen transport- eller utvinningsvirksomhet
- ☐ Disse tjenestene kan utføres av hvem som helst, uavhengig av aktiviteter på sokkelen

Særskatt – Aksessoriske inntekter – praksis (10)



Oljeskattekontoret

Administrasjon av andre selskapers egen transport av gass (2008)

❑ Klagenemnda:

- ❑ La til grunn at også selskaper som ikke driver utvinningsvirksomhet, under visse forutsetninger kan utføre de administrative oppgavene klagen gjaldt
- ❑ Men: selskapets posisjon som utvinningsselskap har hatt betydning for at selskapet har valgt å utføre tjenestene
- ❑ Viser også til at selskapet selv mener at bookingtjenestene er særskattepliktige – disse er også utført på grunnlag av selskapets posisjon som utvinningsselskap
- ❑ Oppgavene står ikke i samme stilling som tjenester selskapet ellers kunne tenkes å utføre for en tredjemann, uavhengig av utvinningsvirksomheten
- ❑ Lite omfang
- ❑ Tjenestemottakerne har rent faktisk henvendt seg til selskapet ⇒ kan tyde på at slike tjenester normalt ikke utføres av andre enn oljeutvinnere
- En slik grad av faktisk og kommersiell integrasjon at fortjenesten var særskattepliktig



Nærmere om mulighetene for trading av transportkapasitet

- ❑ Siden transportkapasiteten var knyttet til en del av Gassled reguleres tilgangsmulighetene av petroleumsforskriften (27.06.1997)
- ❑ Prinsipper § 59:
 - ” Naturgassforetak og kvalifiserte kunder som har et behørig begrunnet rimelig behov for transport og/eller behandling av naturgass skal på objektive og ikke-diskriminerende vilkår ha rett til adgang ...”
- ❑ Naturgassforetak – petrl. § 1-6 bokstav n):
 - ” enhver fysisk eller juridisk person som ivaretar minst én av følgende funksjoner: produksjon, overføring, distribusjon, forsyning, innkjøp eller lagring av naturgass, herunder nedkjølt flytende naturgass (LNG), og som har ansvar for de forretningsmessige og tekniske oppgaver eller vedlikehold tilknyttet disse funksjonene, med unntak av sluttkunder.”
- ❑ Kvalifiserte kunder – petrl. § 1-6 bokstav o)
 - ” gassfyrte kraftverk, uansett årlig forbruksnivå, samt øvrige sluttkunder som forbruker mer enn 25 millioner kubikkmeter gass per år og per forbrukssted, og som har adgang til systemet i den EØS-stat der vedkommende er hjemmehørende.”



Nærmere om mulighetene for trading av transportkapasitet (forts.)

- ❑ et begrunnet rimelig behov – departementet i merknadene til § 59

”Rimelig behov for kapasitet har naturgassforetak og kvalifiserte kunder som har eller vil få egen produksjon eller som har kjøpt, lånt, byttet eller skal kjøpe, låne eller bytte naturgass, og den aktuelle naturgassen kan, og det er sannsynlig at den skal, leveres gjennom det aktuelle oppstrøms gassrørledningsnett.

- ❑ Annenhåndsmarkedet - § 64 første ledd:

”Rett til bruk av kapasitet i oppstrøms gassrørledningsnett kan overføres ved avtale i annenhåndsmarkedet. Slik avtale kan kun inngås med naturgassforetak og kvalifiserte kunder som har et behørig begrunnet rimelig behov for transport og/ eller behandling av naturgass som samsvarer med de krav som gjelder for det relevante gassrørledningsnett [...]”



Nærmere om mulighetene for trading av transportkapasitet (forts)

□ og videre § 64 annet ledd:

Når den som har rett til bruk av kapasitet i oppstrøms gassrørledningsnett ikke lenger selv har behørig begrunnet rimelig behov for hele eller deler av denne, skal naturgassforetak og kvalifiserte kunder som oppfyller vilkårene i første ledd, ha rett til adgang til denne kapasiteten.

⇒ kapasiteten skal altså gjøres tilgjengelig

➤ Den aktuelle sak:

- Selgeren hadde kjøpt kapasitet i annenhåndsmarkedet
- Tilgangen til dette markedet hadde selgeren som naturgassforetak – dvs. som produsent av petroleum og rørledningseier (andel i Gassled) på norsk sokkel
- hvordan behørig begrunnet rimelig behov ble dokumentert, er det ikke redegjort for – formålet var samtidig videresalg av kapasiteten, ikke eget transportbehov
- hadde selskapet anskaffet kapasiteten i ordinær tildeling basert på (i utgangspunktet) eget behov synes det klart at eventuell gevinst ville vært særskattepliktig

Særskatt – trading av transportkapasitet (6)



Oljeskattekontoret

- ❑ I den foreliggende saken blir spørsmålet hvilken betydning det skal tillegges at kjøp/salg ble gjennomført i annenhåndsmarked for transportkapasitet i Gassled
- ❑ Rent faktisk synes det som om omsetningen i annenhåndsmarkedet har vært liten

Den konkrete vurdering:

- ❑ Utgangspunkt – praksis : Det er ikke avgjørende om inntekten er vunnet ved en aktivitet som i seg selv kunne etableres som selvstendig virksomhet (enten av selskapet selv eller av ikke-særskattepliktig subjekt)
 - ❑ Dersom:
 - ✓ Aktiviteten har sitt grunnlag i kompetanse/posisjoner/eiendeler som selskapet besitter som *utvinningselskap*
 - ✓ og selskapet ikke har organisert denne aktiviteten med sikte på selvstendig virksomhetsutøvelse
 - ❑ Vil antakelig dette innbære at inntekten er særskattepliktig
 - ❑ Særlig vil dette gjelde i de tilfeller hvor
 - ❑ omfang og varighet er beskjeden
 - ❑ og/eller posisjonen som utvinnings-/rørledningsselskap muliggjør risikoreduksjon sammenlignet et ikke-særskattepliktig subjekt



- ❑ Den konkrete sak:
 - ❑ Ikke organisert som selvstendig virksomhet
 - ❑ Administrasjonen av kjøp/videresalg synes ikke skilt ut
 - ❑ Fremstår som et enkeltstående kjøp/videresalg (begrenset varighet/omfang)
 - ✓ Der man *benytter en mulighet man identifiserer på grunnlag av posisjonen som utvinningselskap* på norsk sokkel
 - ✓ Det er posisjonene som utvinner og eier i Gassled som gjør at selskapet kan handle i annenhåndsmarkedet
 - ❑ Risikoen knyttet til kjøpet antakelig liten

➤ Særskatteplikt

Særskatt – trading (tørr)gass



Oljeskattekontoret

- ❑ Selskapsindividuelle gassalg har nå erstattet GFU-salg (fra og med 2002) for at markedet skulle bli mer effektivt (og sett fra EU's side et ønske om å presse prisene ned)
- ❑ Effektive markeder forutsetter også ikke-diskriminerende tilgang til transportkapasitet (jf petroleumsskatteforskriftens § 59)
- ❑ Dette har gjort gassmarkedet atskillig mer komplekst, den enkelte selger av gass vil nå kunne utnytte/kombinere sine posisjoner som produsent på mange ulike måter som grunnlag for inntektsøkning, f. eks.:
 - ❑ Tidsaspektet: lang- eller kortsiktige kontrakter, forward- eller spotsalg
 - ❑ Leveringssted
 - ❑ Transportkapasitet
 - ❑ Tilgang til produksjon fra flere felt
- ❑ En rekke nye problemstillinger knyttet til avgrensning av særskatteplikten har dermed oppstått
- ❑ Ren trading er ikke særskattepliktig. Spørsmålet er i hvilken utstrekning egne posisjoner som utvinnings-/rørledningsselskap har medvirket til gevinst eventuelt redusert tapsrisikoen.

Enkelte eksempler (1-2)

- ❑ Ikke alle situasjoner er ”ferdiganalysert”, derfor ikke konklusjon i alle tilfeller
- ❑ Ofte også en del uklarheter mht faktum
- ❑ Det enkle
 - ✓ Salg av egenprodusert gass i henhold til eksisterende gassalgsavtaler
 - ✓ Særskatteplikt brutto salgsinntekt (normalt da slik at brutto inntekt innvinnes ved levering etter geografisk grense ⇒ net back og nullsum)
- ❑ Og like enkelt: Spot salg
 - ❑ Salg av ledig norsk gass som ikke allerede er bundet opp i eksisterende avtaler
 - ✓ Særskatteplikt



Enkelte eksempler (3)

- ❑ Underleveranser: Kjøp av erstatningsgass når man ikke kan levere norsk gass man er avtaleforpliktet til å levere
 - ❑ Her synes selskapene å legge til grunn særskatteplikt som den alt overveiende hovedregel
 - ✓ I hvert fall når det dreier seg om langsiktige kontrakter
 - ✓ Enkelte kan synes å mene at mer kortsiktige kontrakter kan åpne for andre løsninger (jf eksempel 5)
 - ✓ Også om årsaken er at produksjonen ikke er kommet i gang vil det foreligge særskatteplikt – i hvert fall har selskapene konsekvent krevet fradrag for tap ved kjøp av erstatningsgass knyttet til inngåtte langsiktige kontrakter på felt der produksjonen (av ulike grunner) kommer i gang senere enn planlagt
 - ✓ Men også i disse tilfellene synes enkelte å mene at posisjonene blir ”mer åpne” slik at man befinner seg utenfor særskatteplikten (særlig hvis man får gevinst)



Enkelte eksempler (4)

- ❑ Gevinst som fremkommer ved at sokkelposisjoner (på en eller annen måte) er "involvert" i transaksjonene
 - ❑ Bygger på allerede inngåtte kontrakter og
 - ❑ Tilgang til ledig transport- og produksjonskapasitet (eventuelt mulighet for annet leveringssted)
 - ❑ Eks:
 - ❑ Selskapet forpliktet til å levere 10 enheter i november og 10 enheter desember til pris 20
 - ❑ Forwardpris for november er 22 og desember er 23
 - ❑ Kjøper 10 (til pris 22) for å levere i henhold til kontrakt i november
⇒ trading-tap = 20
 - ❑ Selger 10 + 10 til pris henholdsvis 20 og 23 i desember ⇒ gevinst = 30 ⇒ samlet gevinst = 10
 - ❑ Gevinst særskattepliktig (pådrar seg et tap for å øke sokkelinntekt, tap fradragsberettiget)

Enkelte eksempler (3 – forts.)

❑ Underleveranser (forts)

- ❑ En situasjon der det som i utgangspunktet var tenkt som en (særskattepliktig) "låsing" av gevinst ikke kan gjennomføres etter forutsetningene
- ❑ Langsiktig salgsavtale
 1. Kjøper gass forward for å oppfylle salgsavtale (forwardpris < avtalt pris?)
 2. Samtidig – planlagt "optimalisering": forward salgskontrakt for frigjort gass (forventet egenproduksjon)
 - ❑ lenger frem i tid enn opprinnelig planlagt ("time swap")
 - ❑ annet leveringssted ("location swap")
- ❑ Punkt 2. ikke mulig å gjennomføre som følge av utsatt produksjonsstart/ bortfall produksjon
- ❑ Selskapet: "Man måtte i stedet innta en "åpen" posisjon for å kunne "lukke" den planlagte optimaliseringen." (?)
 - Selskapet: land (gevinst)
 - Ikke endelig avgjort.

Enkelte eksempler (5)

- ❑ Gevinst som fremkommer ved at sokkelposisjoner (på en eller annen måte) er ”involvert” i transaksjonene
 - ❑ Ligner på (4) – men mer åpne posisjoner
 - ❑ Utgangspunktet er ”fri” produksjon
 - ❑ Selges til fast pris på tidspunkt for kontraktsinngåelse basert på en forventning om at avtalt pris vil være høyere enn spotpris på leveringstidspunktet
 - ❑ Strategi kan endres underveis som følge av:
 1. Mindre tilgjengelig fri gass enn antatt – må kjøpe erstatningsgass
 2. Mulig å oppnå høyere verdi for egenprodusert gass ved å kjøpe gass for å innfri leveringsforpliktelsen
 - ❑ velger å levere egenprodusert under andre kontrakter eller på andre leveringspunkter
 - ❑ holder posisjonen knyttet til salg av egen produksjon ”åpen” som følge av markedsutvikling

Enkelte eksempler (5)

- ❑ Må kjøpe erstatningsgass – situasjon 1.
 - ❑ Selv om man i dette tilfellet bygger på gass som i utgangspunktet er ”fri” er det inngått kontrakt om levering frem i tid til fast pris
 - ✓ Det kan ikke være riktig å skille mellom kortsiktige og langsiktige kontrakter
 - ✓ Kontraktene har uansett sitt grunnlag i egen særskattepliktig produksjon
 - ✓ Særskatteplikt
- ❑ Endret strategi underveis – situasjon 2.
 - ✓ Også her er utgangspunktet en kontrakt inngått med basis i egen produksjon
 - ✓ som dermed har muliggjort gevinsten
 - ✓ strategiendringen er dessuten begrunnet i å øke verdien av egen produksjon
 - ✓ dessuten krever strategiendringen at selger normalt har fleksibilitet når det gjelder tilgjengelig transport- og produksjonskapasitet
 - ✓ Særskatteplikt

Enkelte eksempler (6)

- ❑ To gassprodusenter på norsk sokkel hadde inngått en gassbytteavtale
 - ❑ Selskap 1 (S1) låner ut/leverer gass (G1) til selskap 2 (S2) på fysisk handelspunkt (HP) utenfor norsk sokkel
 - ❑ S2 tilbakeleverer gass (G2) ved overføring av løfterettigheter på et løftepunkt (LP1+2) knyttet til et felt (F1+2) hvor begge selskapene er deltaker
- ❑ Selskap 1
 - ❑ oppfylte opprinnelig sin leveringsforpliktelse overfor S2 (helt eller delvis) ved egenprodusert gass
 - ❑ oppfyller sin leveringsforpliktelse på utenlandsk leveringspunkt (HP) ved kjøp av gass fra beslektet selskap (B 1) på avtalt leveringstidspunkt samtidig som det selger egen produksjon til B1
 - ❑ Inntekt av salg av egenprodusert gass føres som inntekt i særskatteregimet



Enkelte eksempler (6)

❑ Selskap 1 (forts.)

- ❑ motytelsen – løfterettigheter – var fleksibel når det gjaldt tidspunktet for utøvelse av rettigheten ⇒ mulighet for å utnytte gunstig prisutvikling eventuelt selge forward
- ❑ I tillegg til bytte av gass er det i en del avtaler avtalt bytter/overføring av transportrettigheter
- ❑ Samtidig som det kjøpes gass av B1 for å oppfylle forpliktelsen med S2 inngås det forwardkontrakt med B1 om salg av gassen S1 har fått løfterettighet til
- ❑ I noen tilfeller velger S1 å oppfylle forwardkontrakten med ytterligere innkjøpt gass (spot) og samtidig (igjen) selge løfterettighetene forward
- ❑ **Gevinsten mellom innkjøpsprisen for gass levert til S2 og forwardpris oppnådd for byttegassen (G2) føres til land som resultat av handelsvirksomhet – det samme skjer om man har benyttet seg av forwardsalg i flere omganger**



Enkelte eksempler (6)

❑ Selskap 2

- ❑ Rapporterer byttegassen som gass fra F1+2
- ❑ Når gass fra F1+2 leveres til S1 rapporteres dette som annen gass
- ❑ Det som overdras S1 kalles Annual Lifting Entitlement (ALE)
- ❑ Ubrukt ALE vil (på visse betingelser) kunne overføres til neste eller påfølgende år.
- ❑ Denne rettigheten har bare rettighetshavere på felt med produksjonstillatelse
- ❑ Et selskap som ikke driver utvinning på norsk sokkel ville altså for å få tilgang til den samme gassen og på samme måte som S1, måttet inngå avtale med en produsent om løfting av gassen.
- ❑ S2 har opplyst at formålet med avtalene har vært å utnytte og tilpasse den årlige gassmengden og den produksjons-/transportkapasiteten S2 hadde tilgjengelig for å sikre en størst mulig verdi

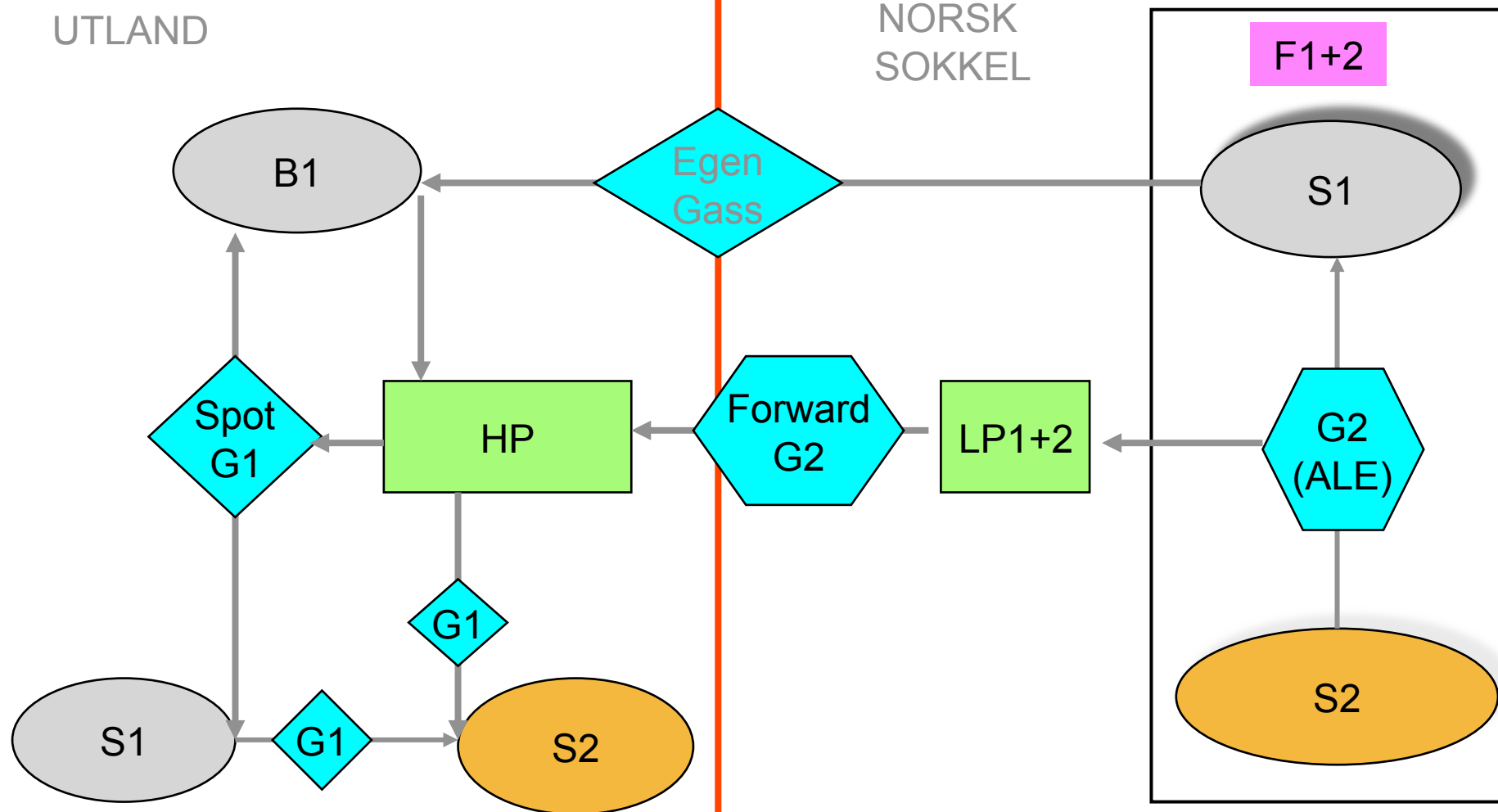
Særskatt – trading (tørr)gass



Oljeskattekontoret

UTLAND

NORSK
SOKKEL



Enkelte eksempler (6)

- ☐ Det dreier seg om flere avtaler
- ☐ Eksempel:
 - ☐ Avtale inngått 3. kvartal 2005
 - ☐ På tidspunktet for avtaleinngåelsen var forwardprisen for 4. kvartal ca. 35% høyere enn spot-prisen i 3. kvartal
 - ☐ og ca 120% høyere for 1. kvartal 2006
 - ☐ S1 inngikk forwardkontrakt for levering i 2006
 - ☐ På leveringstidspunktet for denne forwardkontrakten valgte S1 å oppfylle med spot-kjøp og dessuten inngå ny forwardkontrakt
 - ☐ Først i 2008 ble gassen (G2) basert på ALE levert
- ☐ Det er utvilsomt at det overføres en fordel til S1 ved avtaleinngåelsen
 - ☐ Denne fordelten skyldes de rettigheter som overføres
 - ☐ og kan "låses" – gevinsten kan realiseres umiddelbart
 - ☐ Dessuten – dersom fleksibiliteten er som i eksempelet ovenfor – er det et potensial for ytterligere gevinstrealisering i avtalen
- ☐ Hvorfor S2 har gitt fra seg denne fordelten er ikke kjent



Enkelte eksempler (6)

- ❑ Kontoret varslet selskapet om at man vurderte å foreslå for nemnda at gevinstene skulle særskattelegges
- ❑ Selskapet (S1) uenig og fremhevet følgende:
 - ❑ Avtalen med S2 oppfylt med gass (G1) kjøpt fra tredjemann
 - ❑ Gassen som S2 leverer er ikke S1's egenproduserte gass
 - ❑ Det dreier seg om betydelige volumer utenom egenprodusert gass
 - ❑ Reelt sett fungerte avtalen med S2 som om S1 hadde lager for den tilbyttede gassen (G2), men uten tilknytning til F1+2
 - ❑ Dette var ordinær tradingvirksomhet uten bruk av driftsmidler og kontrakter i virksomheten
 - ❑ Riktignok ville ikke en uavhengig tredjemann kunne overta retten til å løfte. Dette kunne imidlertid løses ved inngåelse av avtale med en av rettighetshaverne på F1+2 eller andre felt med produksjonstillatelse

Enkelte eksempler (6)

❑ Selskapet uenig (forts):

- ❑ Viste til Klagenemndas praksis (jf her gjennomgangen foran)
- ❑ og fremhevet særlig det forhold at nemnda mente at særskatteplikten måtte bygge på et ”snevert” virksomhetsbegrep
- ❑ fra annen praksis ble det vist til jordbruk der det er krevet at sideaktiviteten må være en integrert del av jordbruket
- ❑ Det ble dessuten viste til en kjennelse fra 2002 hvor omfanget av virksomheten ble tillagt vekt, slik at den dermed ikke kunne betegnes som aksessorisk. I denne saken ble kjøp og salg av olje behandlet som ordinær handelsvirksomhet og inntekten derfor skattlagt på land.
- ❑ S1 aktivitet i dette tilfellet ”mangler de karakteristika som gjør at den kan betegnes som aksessorisk ...slik som i 1981 og 1990-kjennelsen. Den bygger på et betydelig omfang av handel med tredjeparts gass som er etablert som egen virksomhet atskilt fra selskapets salg av egen gass. Slik sett kan virksomheten i enda mindre grad enn i handling fee-saken i 2002 anses som en aksessorisk virksomhet..”



Enkelte eksempler (6)

❑ Nærmere om 2002-kjennelsen

- ❑ Selskapet hadde en egen enhet (avdeling) som stod for handel, transport og salg/markedsføring av petroleumsprodukter, herunder kjøp og salg av tredjeparters råolje
- ❑ I utgangspunktet skulle denne enhetens aktiviteter omfattes av landskatteregimet
- ❑ Men i den grad aktivitetene knyttet seg til salg av egen produksjon av petroleum ble kostnadene belastet sokkel
- ❑ Tredjepartsoljen bestod dels av innkjøpt olje, hvor selskapet hadde prissisiko, og dels av et agentforhold.
- ❑ Salgsgodtgjørelsen det her var uenighet beskatningen av gjaldt mottatt godtgjørelse for tredjepartsolje som selskapet løftet *sammen med egen olje*
- ❑ Det var lagt til grunn at resultatet av kjøp og salg av *hele* laster ikke var omfattet av særskatteplikten

Enkelte eksempler (6)

- ❑ Klagenemnda viste til hensynet til symmetri i beskatningen og fremhevet i den sammenheng:

- ❑ at selskapet mente at godtgjørelsen utelukkende utgjorde et priselement
- ❑ at godtgjørelsen i all hovedsak skal kompensere for pris- og kredittrisiko – kostnadene ved håndtering av tredjepartsolje er helt marginale
- ❑ at selskapet hadde en omfattende virksomhet knyttet til tredjepartsolje

Derfor når Klagenemnda i en tidligere kjennelse hadde lagt til grunn

- ❑ at lignende salgsgodtgjørelse vurdert i forhold til fradragsretten hos selgende selskap ikke kunne komme til fradrag som selvstendig kostnadselement, men måtte anses som del av salgsinntekten som normprisen skulle erstatte
- ⇒ måtte godtgjørelse bli å betrakte som redusert varekostnad (redusert inntakskost videresolgt olje) for selskapet
- ⇒ til beskatning i landskatteregimet



Enkelte eksempler (6)

- ❑ Kommentar til kjennelsen:
 - ❑ Slik nemnda bedømmer faktum i dette tilfellet (reduisert innkjøpspris "tradingolje") blir dette ikke et spørsmål om godtgjørelsen er en aksessorisk inntekt eller ikke – slik sett en form for geografisk avgrensning (salgspris/innkjøpspris på normprispunktet)
 - ❑ Dessuten kan følgende tilføyes:
 - ❑ Rent faktisk fremstår dette som utnyttelse av stordriftsfordeler/ledig kapasitet knyttet til egen aktivitet *etter normprispunktet og innenfor kjerneaktiviteten (forflytting av petroleum)*
 - ❑ Slik bedømt utvilsomt ikke særskatteplikt – og ikke aksessorisk
 - ❑ Selv om det er produksjonsaktiviteten på sokkelen som er basisen for etablering av aktiviteten etter normprispunktet og som gjorde at selskapet så seg tjent med å kjøpe og inkludere mindre produsenters olje i egen transport.
- ❑ 2002-kjennelsen – gitt grunnlaget for avgjørelsen– har derfor ikke relevans ved bedømmelsen av om S1's kjøp/salg av tørrgass er særskattepliktig som aksessorisk inntekt

Enkelte eksempler (6)

❑ Oppsummering

- ❑ Etter alminnelige skatterettslige kriterier er det klart at S1's "sideaktivitet" her er så nært knyttet til den særskattepliktige virksomheten at den må anses "integrert" i denne (jf. selskapets henvisning til praksis vedrørende jordbruk).
 - ⇒ Bl.a. det samme salgsapparat/-kanaler som brukes for å selge egen tørrgass
 - ⇒ Utgangspunktet for avtalen er felles produksjon fra F1+2
- ❑ Det er videre klart – jf eksempel 2 foran – at dersom S2 selv hadde utnyttet den fordelen selskapet overførte til S1 ville gevinstene vært særskattepliktig på S2's hånd

Enkelte eksempler (6)

Oppsummering (forts.)

- ☐ Rent formelt vil det antakelig kunne skilles mellom egen ALE og ALE tildelt fra S2
 - ☐ rent fysisk kan man imidlertid ikke skille
 - ☐ hadde selskapet brukt egen produksjon (ALE) til oppfyllelse av forwardkontrakten ville inntekten vært særskattepliktig
 - ☐ hvorfor ikke utnytte fleksibiliteten ved å skyve på egen ALE?
- ☐ Løfterettigheter tildeles bare selskaper med produksjonstillatelse – disse må antas å ha en selvstendig verdi om det blir etterspurt av ikke-produsenter
- Oljeskattekontoret: særskatteplikt
- Nemnda: **Enig**