



Oljeskattekontoret

ORS Ligningskveld 9. desember 2009

Torstein Fløystad:

Ligningsbehandlingen for inntektsåret

2008

og andre aktuelle spørsmål i petroleumsbeskatningen



Tema:

- ◆ Kort om: rettssaker, konserninterne tjenester, normprissystem, terminskatt, skatterenter, nedstenging mv
- ◆ Fakta om ligningsbehandlingen for inntektsåret 2008
- ◆ Problemstillinger vedrørende særskatt/pris knyttet til omsetning tørrgass
- ◆ Finansposter – klassifisering, tilordning, struktur og prising
- ◆ Refusjon av skatteverdien av leteunderskudd – virkning og oppsummering regelforståelse/praksis
- ◆ Oppgave- og dokumentasjonsplikt, nye regler – analyse erfaringer/nytte
- ◆ Avsluttende merknader – petroleumsskattens økonomiske betydning



Plansjene

- **har et pedagogisk siktemål**
- **fremstillingen er svært konsentrert
(nyanser forsvinner)**
- **og suppleres med muntlige
kommentarer**
- ➔ **kan og skal ikke brukes som
rettskilde**



- ◆ Rettssaker – 5 verserende
 - ◆ Statpipe II – 1993-2004 (LR)
 - Søksmål vedrørende *nytt* skjønn etter HR-dom (Rt. 2003/1324)
 - ◆ vilkår for skjønn foreligger
 - ◆ overgangsverdi sokkel/land skal beregnes på grunnlag av net back (tariff)
 - ◆ staten mener tariffen skal beregnes separat for landdelen (sone 3)
 - ◆ selskapene mener tariffen skal bestemmes på grunnlag av avkastningskrav for hele Statpipe-anlegget
 - ◆ Klagenemndas skjønn 55% reduksjon land, selskapene 0-15%
 - Betydningen av opprettelse av Gassled (2003)
 - ◆ selskapene (prinsipalt): tariff nå fastsatt i forskrift. Sktl. § 13-1 (jf. HR) kommer ikke til anvendelse
 - ◆ staten: forskriften fastsatt med sikte på en videreføring av nivået på tariffen.
 - Staten medhold i tingretten
 - Ny sak berammet til 10. mars 2010 (5 dager)

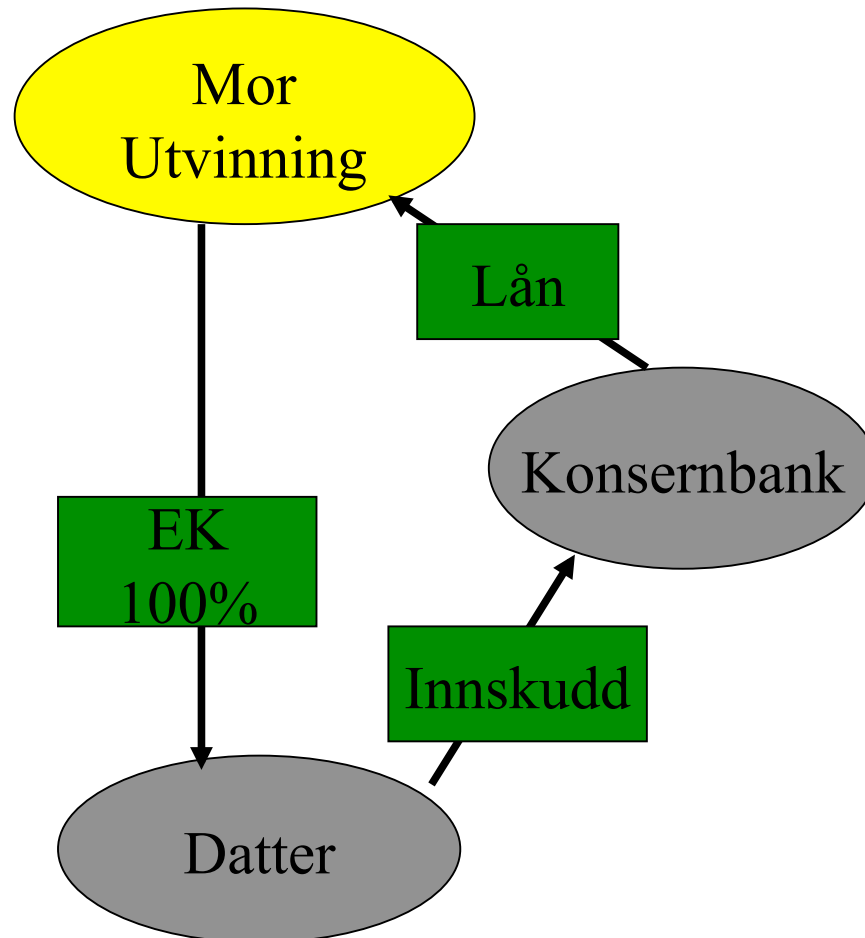


- ◆ Rettssaker – 5 verserende (forts)
 - ◆ Enterprise (LR – hovedforhandling oktober 09) – konserninterne tjenester
 - ◆ Gjelder både pris og dokumentasjon
 - ◆ Staten fikk medhold i tingretten (08.12.2008)
 - ◆ ConocoPhillips (LR – hovedforhandling desember 09) – prising av innskudd i flervalutapoolordning (omtales kort senere i foredraget).
 - ◆ Statoil (LR) – forsikring i captive/prising.
 - ◆ gjelder bla. spørsmål om tilordning av (pris)fordel knyttet til forsikringssamarbeid (OIL)
 - ◆ Staten fikk medhold i tingretten (30.05.2008)
 - ◆ ExxonMobil (LR) – Gjennomskjæring: Tykk kapitalisering. Egenkapital i datter finansiert med lån.



Oljeskattekontoret

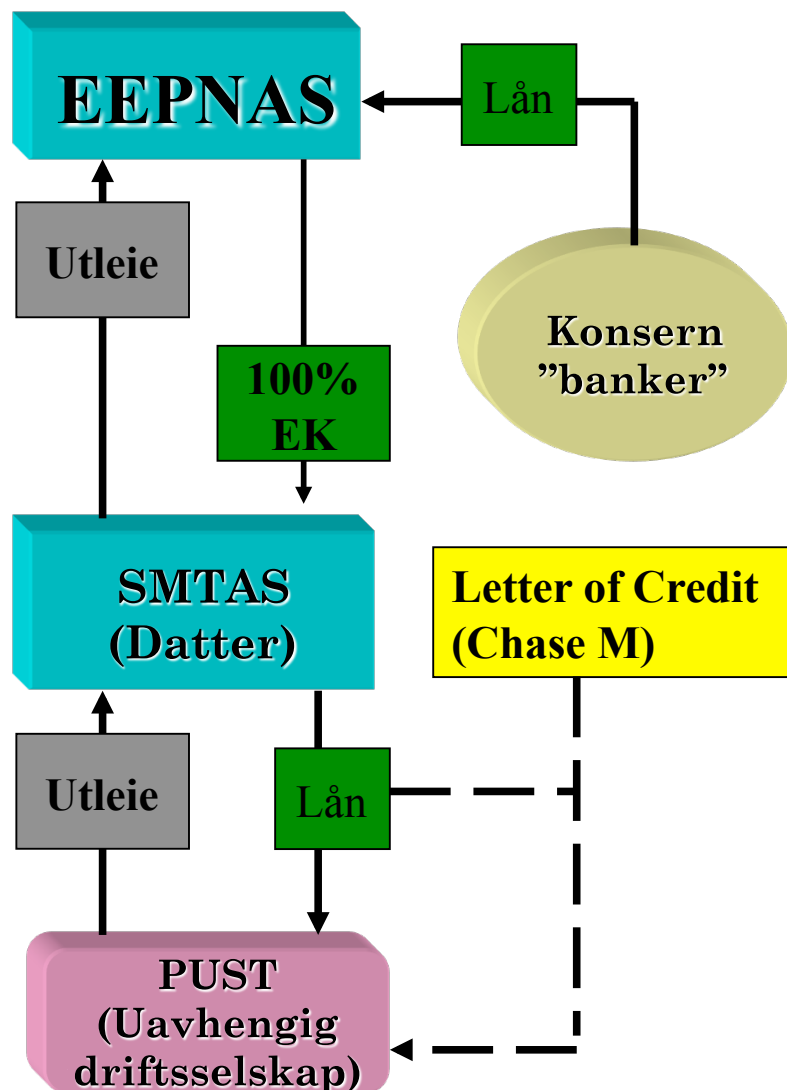
Utgangspunkt noen gjennomskjæringssaker - nullsum: Hvor nær opp til en slik nullsum-transaksjon ligger de faktisk gjennomførte transaksjoner



- Bortsett fra at det beløpet som er satt i "omløp" har forskjellig formell status i de ulike subjektene vil det her utelukkende foreligge en skattevirkning.
- Som var stor når reglene før 2002 kom til anvendelse
- Antakelig fortsatt ville gi en gevinst i perioden 2002-2006
- Men som er fjernet fra og med 2007



Oljeskattekontoret



- Denne strukturen mener kontoret ligger tett opp til nullsum-transaksjonen
- Garantien fra Chase Manhattan muliggjør at Esso kan tre ut av låneforholdet
- Kostnaden ved arrangementet (herunder garantikostnaden) er – relativt til sparte skattekostnader – marginal
- Konstruksjonen valgt for å oppnå "samme prosjektøkonomi som eie", mao. en løsning uten eie men med rett til rentefradrag i sokkelinntekt
- Virksomhets- og kredittrisikoen er altså fjernet
- Staten fikk medhold i tingretten – dom av 09.10.2007
- Betydningen av HR-dom (ConocoPhillips – 13.11.2008) må forventes å bli et sentralt tema



- ◆ Skattebetaling – terminskatt – skatterenter
 - ◆ Ny skattebetalingslov i kraft fra 1.1.2009
 - ◆ Ikke lenger ”symmetrisk” renteberegning
 - ◆ Ikke rentesrente. Beregningstidspunkt.
 - ◆ Egen renteberegning terminskatt – 6 terminer fra og med inntektsåret 2008
 - ◆ Renteberegning refusjon skatteverdi leteunderskudd
 - ◆ Renter endring nedstengning – tidfesting
- ◆ Avsetninger nedstengning frem t.o.m. 2004 – metode for avregning mot senere faktisk pådratte kostnader. Forholdet til § 10-vedtak.
- ◆ Konserninterne tjenester
 - ◆ Fortsatt slik at de fleste fravikssaker har sitt utspring i manglende dokumentasjon av at tjeneste faktisk er mottatt
 - ◆ Spesielt: SOX section 404



SOX section 404

- ◆ "Sarbanes-Oxley Act of 2002" (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002)
- ◆ Bakgrunn: de store finansskandalene på 90-tallet og begynnelsen av dette årtusen (Enron, WorldCom, Arthur Andersen m.fl.)
- ◆ Formålet med loven er å sikre kapitalmarkedenes tillitt til selskapenes finansielle rapportering
- ◆ Section 404: Omfattende og kostbare krav til selskapet, bl.a. internkontroll, kvalitet på finansiell rapportering, ledelsesansvar, prosedyrer mv
- ◆ Loven omfatter alle selskaper som er notert på børs i USA, eller som er pålagt rapportering til den amerikanske Securities and Exchange Commission (SEC).
- ◆ Unntak: selskaper med lavere egenkapital (public equity) enn USD 75 millioner kunne unnlate å rapportere i henhold til SOX404
- ◆ I henhold til en rapport fra Havard Law School har (etter innføringen)
 - “almost no European companies chosen to list their shares for trading on U.S. markets. And many of the European companies already listed on U.S. markets would like to escape the burdens imposed by SOX — which has roughly doubled the cost of a U.S. listing.”



SOX section 404

- ◆ Selskap belastet kostnader ved kontroller mv ihht SOX 404 i det norske selskapet
- ◆ Det ble lagt til grunn at arbeidet/tjenesten rent faktisk var utført
- ◆ Spørsmålet var imidlertid om selskapet hadde mottatt en tjeneste som ut fra en skatterettslig betraktning ga fradragsrett
- ◆ Det norske selskap ville, gitt børsnotering som eget selskap i USA, ikke vært forpliktet til å rapportere ihht SOX 404
- ◆ Spørsmålet (jf. OECD's retningslinjer punkt 7.6) : ”..hvorvidt et uavhengig foretak under sammenlignbare omstendigheter ville være villig til å betale for vedkommende aktivitet dersom den var utført for foretaket av et uavhengig foretak eller om foretaket selv ville utført aktiviteten internt”, må i utgangspunktet besvares benektende.
- ◆ Og videre (jf OECD punkt 7.9): Det fremstår ikke som om selskapet ”har behov for vedkommende aktivitet”, aktiviteten synes utført av konsernenheten ”utelukkende på grunn av dets eierinteresse”, og
- ◆ (jf 7.10)fremstår derfor som kostnader ” forbundet med morselskapets rapporteringsbehov.”
- ➔ Kostnadene derfor ikke fradragsberettiget.



- ◆ Tilleggsskatt – frivillig retting?
- ◆ Konsernbidrag
 - ◆ Virkningstidspunkt endring
 - ◆ Fradrag krevet i finansinntekt tilordnet land etter reglene i petrsktl. § 3d
- ◆ Normprissystemet
 - ◆ Normpris pr. dag 4. kvartal 2008. Begrunnelse.
 - ◆ Handling fee. OLF's ønske om lovendring etter HR-dom.
 - ◆ Etterfakturering ved salg til normpris.



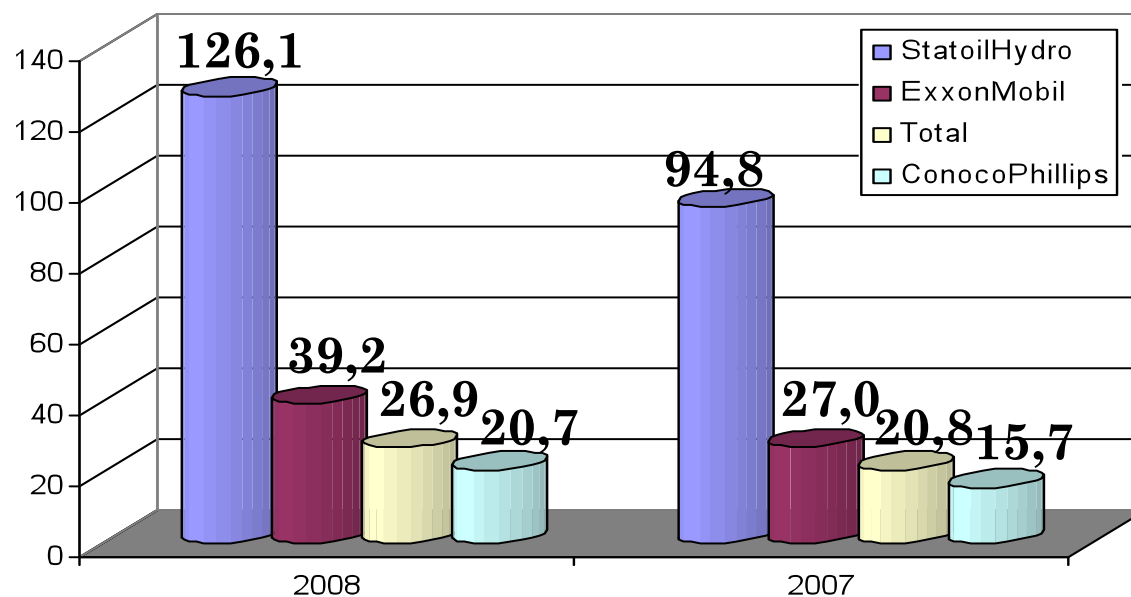
Oljeskattekontoret

Utlignet skatt

2008: 253,1 milliarder NOK

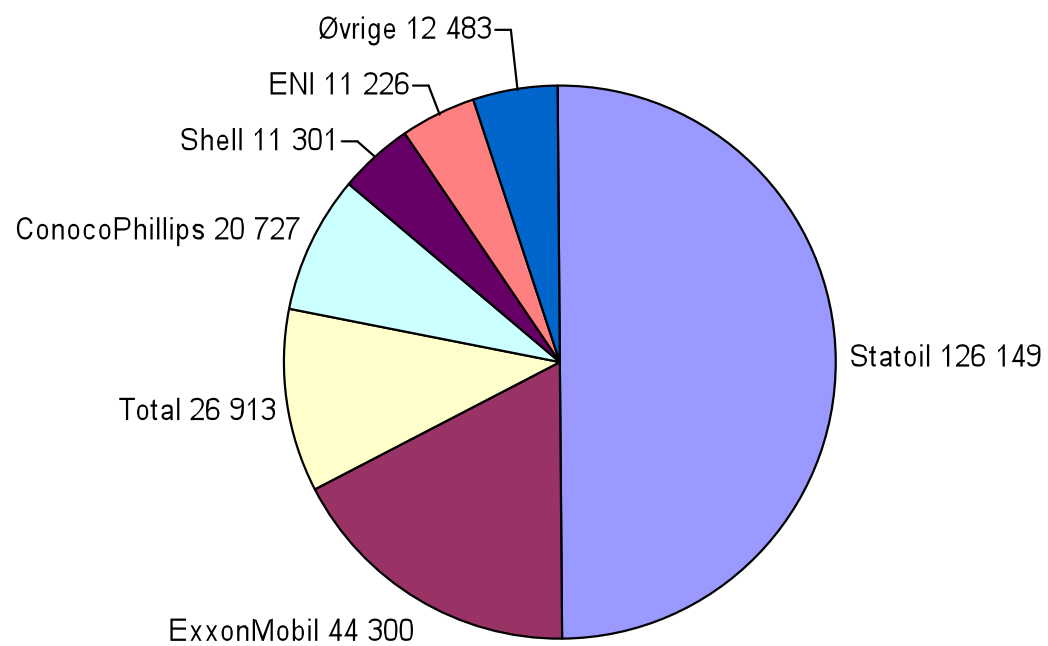
2007: 191,7 milliarder NOK

Milliarder NOK





Utlignet petroleumsskatt 2008 millioner kroner

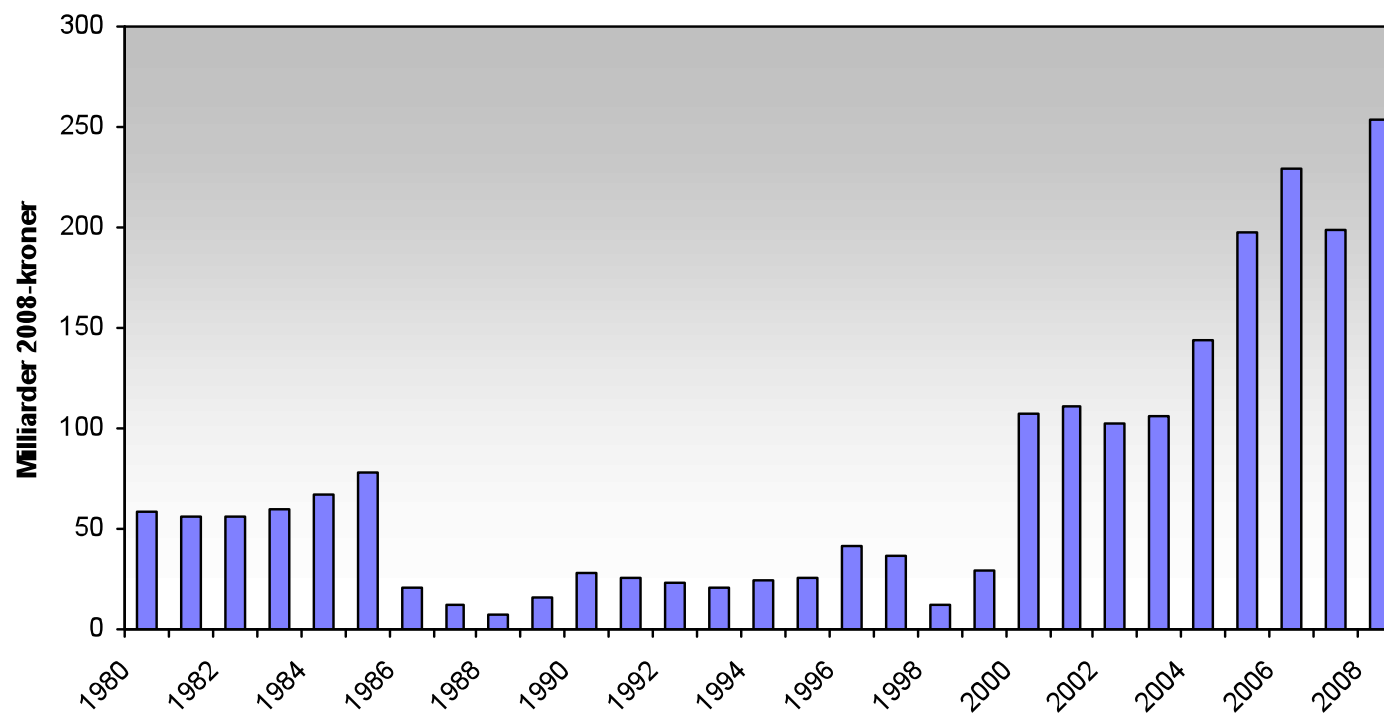




Oljeskattekontoret

Utlignet skatt

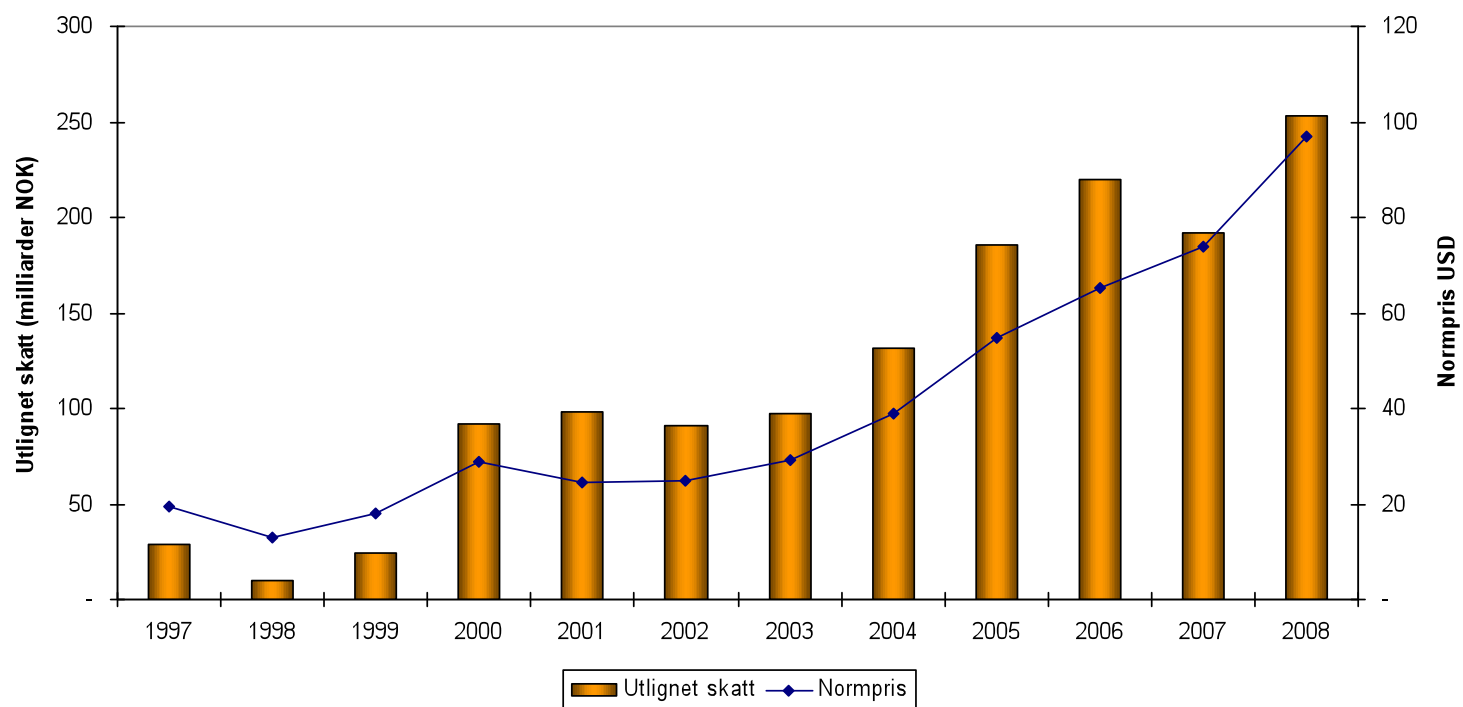
sum 1980-2008 =
2 148 milliarder NOK





Oljeskattekontoret

Utlignet skatt vs normpris





Terminskatt 2009

Terminskatt for 2009 er utskrevet med: 157,4 milliarder kroner

Bygger på selskapenes egne opplysninger:

- Faktisk realiserte priser første halvår
- Selskapenes anslag 2. halvår:

 Oljepris	68 USD
 Dollarkurs	6 NOK/USD

- Medio november var snittpris 2. halvår:

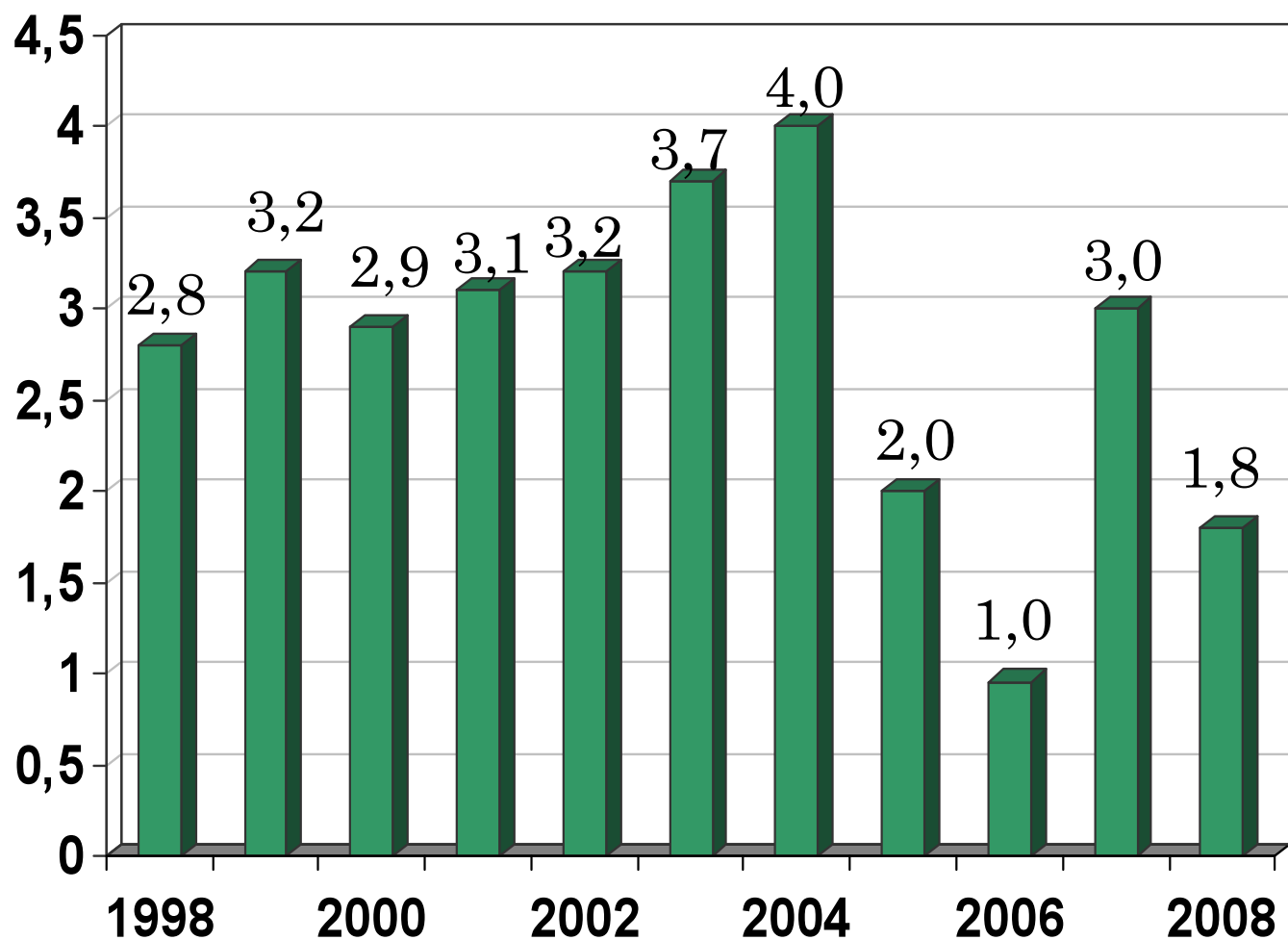
 Oljepris	70 USD
 Dollarkurs	5,95 NOK/USD



Oljeskattekontoret

Inntektstillegg særskatt 1998-2008

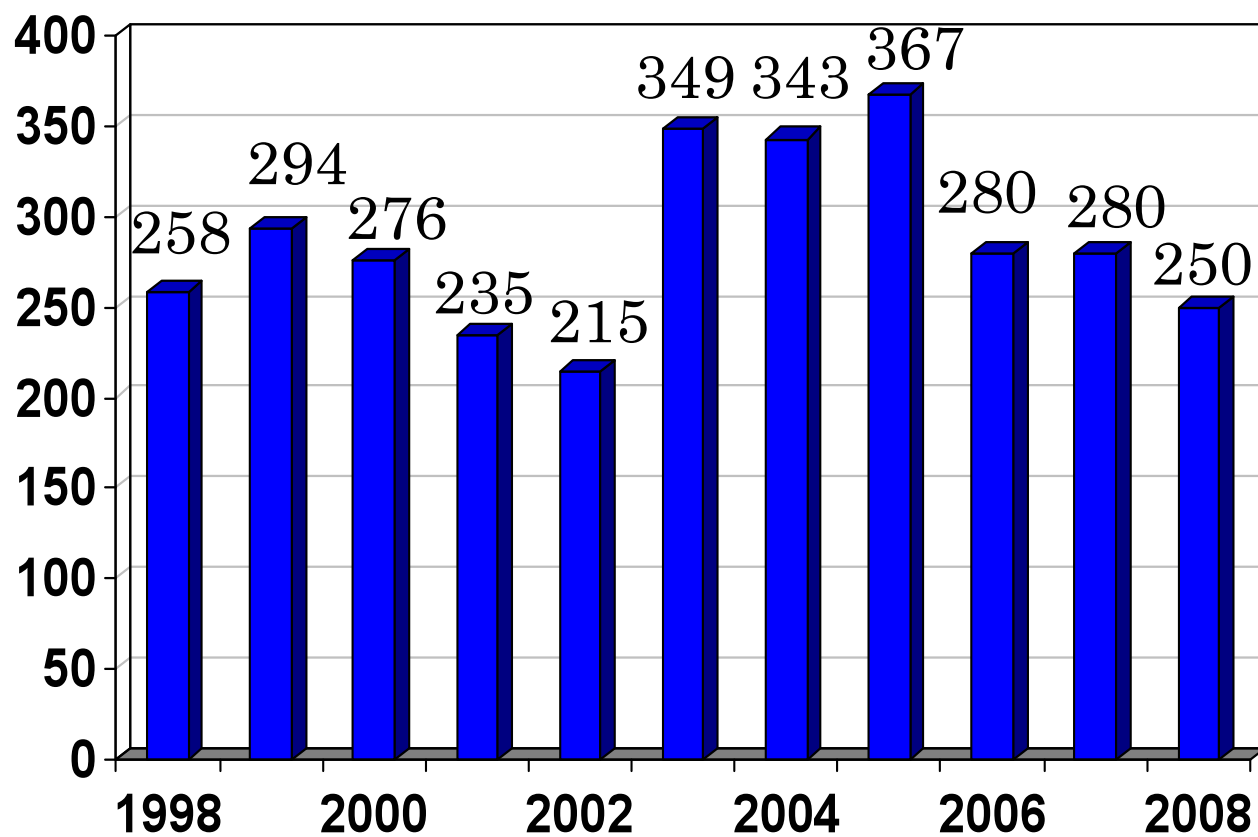
Milliarder NOK





Oljeskattekontoret

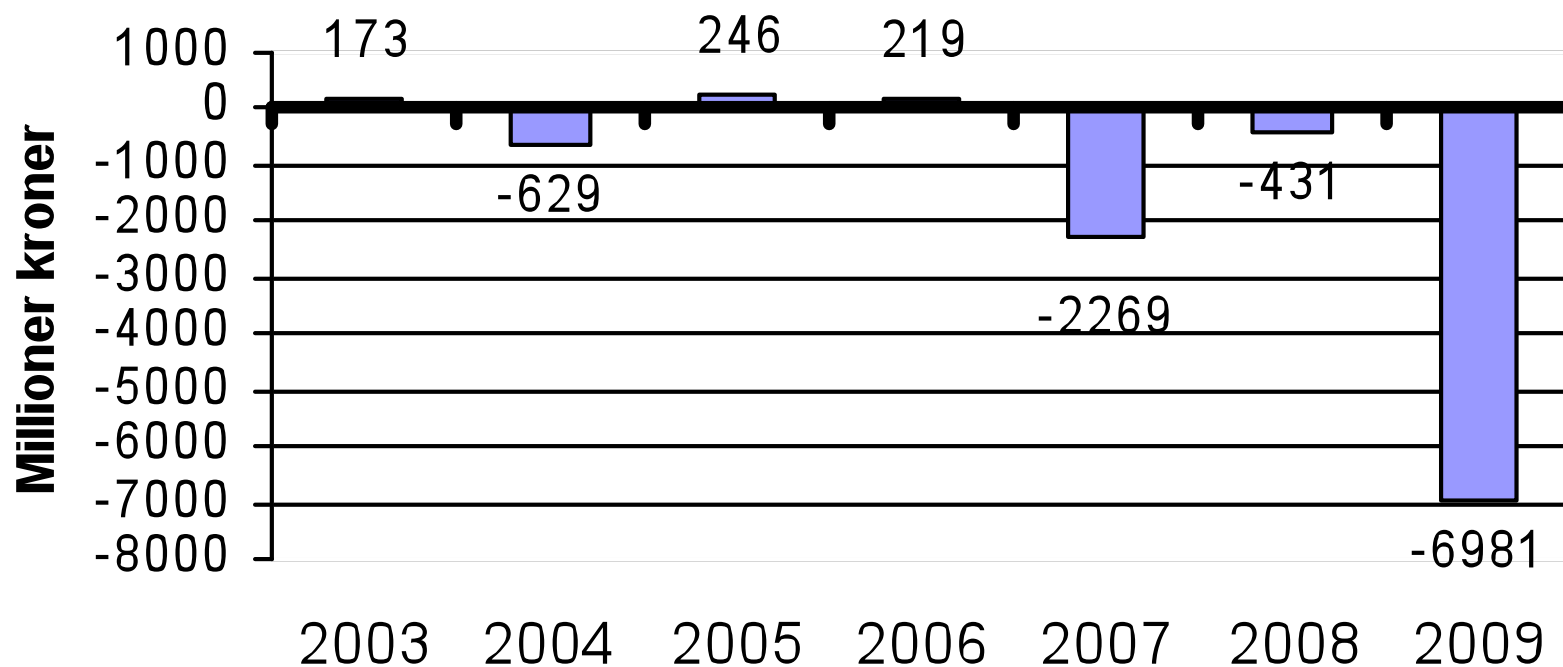
Antall fravikelser 1998-2008





Oljeskattekontoret

Endr. i utlignet skatt 2003-2009

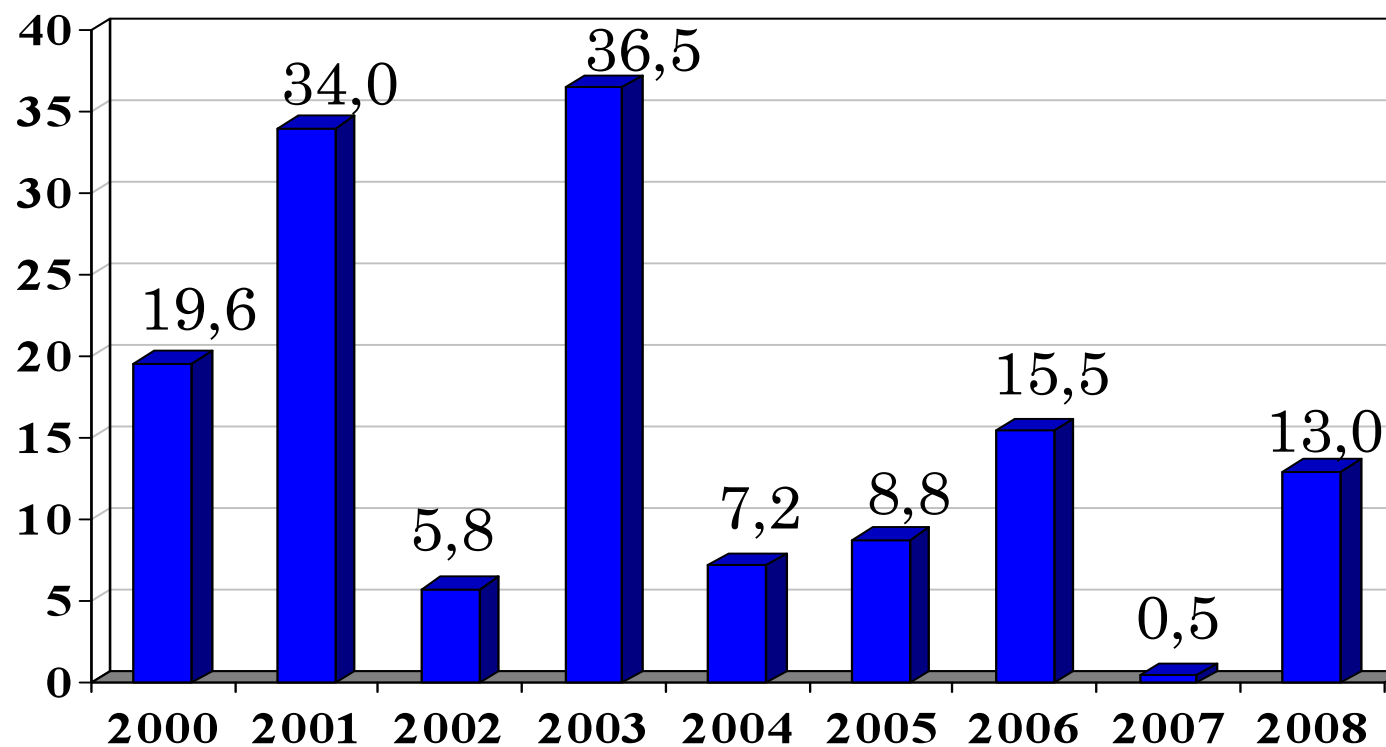




Oljeskattekontoret

Tilleggsskatt 2000-2008

Millioner NOK





Viktige avviksområder

- **2 mrd. kroner i internprisingfravikelser**
- **Fravikelser knyttet til forsikring og konsernbelastninger utgjorde 1,38 mrd. kroner**
- **Utbetaling leteunderskudd: 185 millioner kroner**
- **Salg av råolje, tørrgass, NGL: 455 millioner kroner (økt sokkelinntekt)**



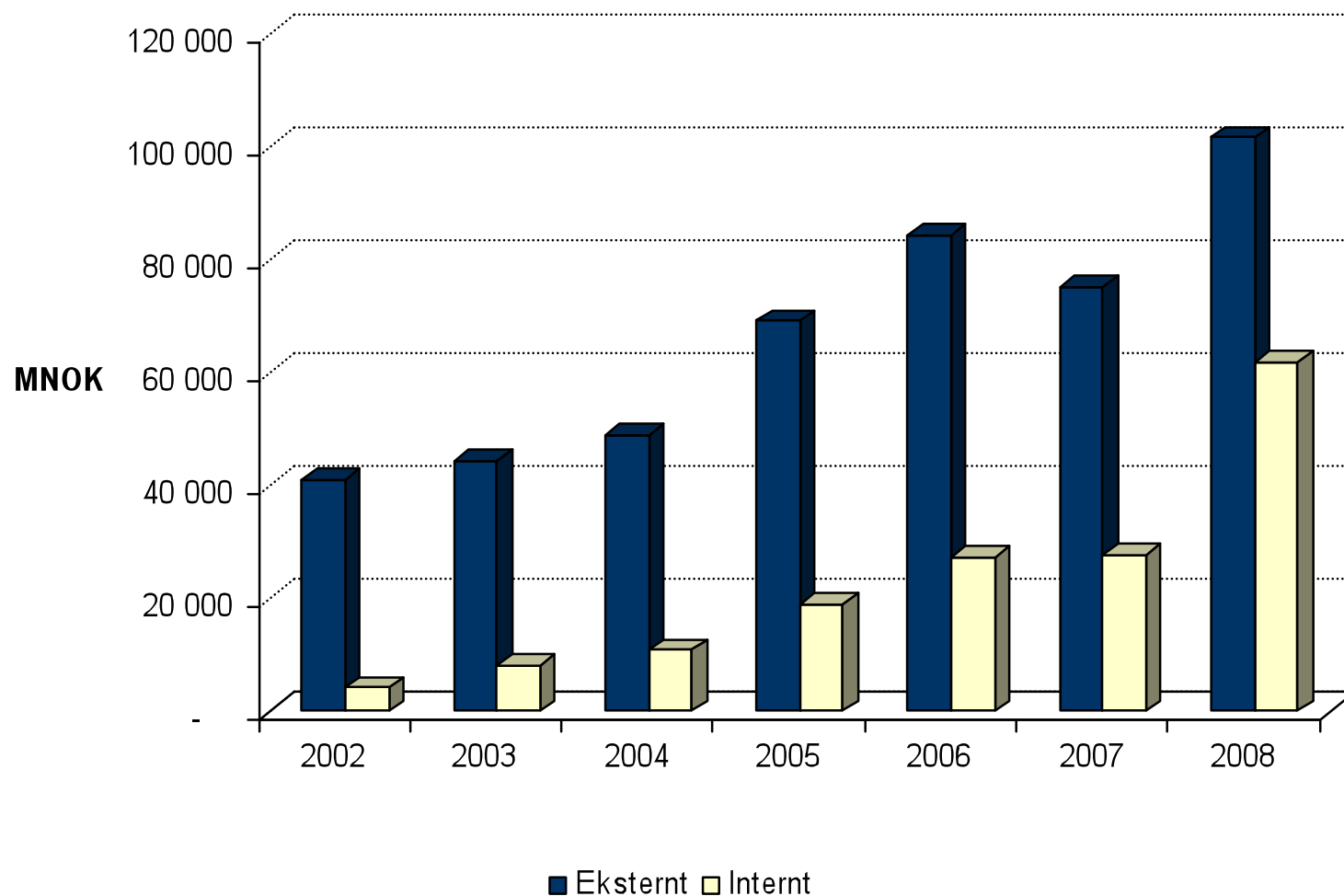
Etter bortfall av GFU har de to viktigste kontrollområdene vært:

1. *Pris* ved konserninterne salg (§ 13-1 – spørsmål om inntektsreduksjon)
 - ◆ økende andel konserninterne salg (verdi/volum)
2. Avledede (aksessoriske) inntekter: spørsmål om inntekter/gevinster som *på en eller annen måte* er knyttet til utvinning (av egen gass) omfattes av særskatteplikten (**avgrensing særskatteplikt**)
 - ◆ Kjøp/salg utenom egen produksjon: kan være ”koblet” mot egen produksjon slik at inntekt forskyves
 - ◆ f eks slik at rettigheter i kraft av å være produsent brukes til å maksimere inntekt knyttet til salg av innkjøpt gass
 - ◆ Rettigheter/muligheter knyttet til salg av gass kan i seg selv tenkes å bli gjenstand for omsetning
 - ◆ f eks transportrettigheter



Oljeskattekontoret

Samlet inntekt fra salg av tørrgass 2002-08

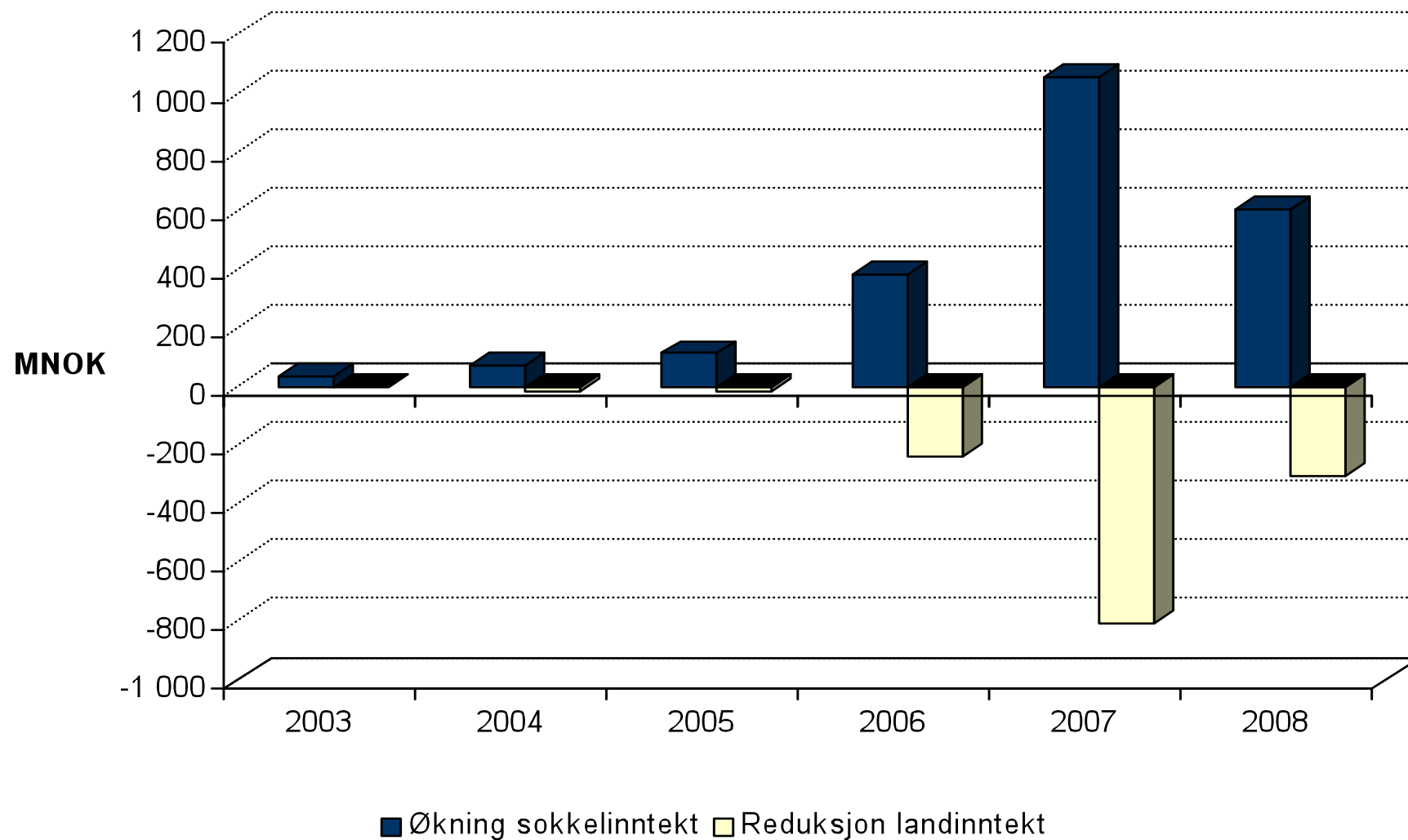




Oljeskattekontoret

Tørrgassfravikelser 2002-2008

Økning sokkelinntekt/reduksjon landinntekt





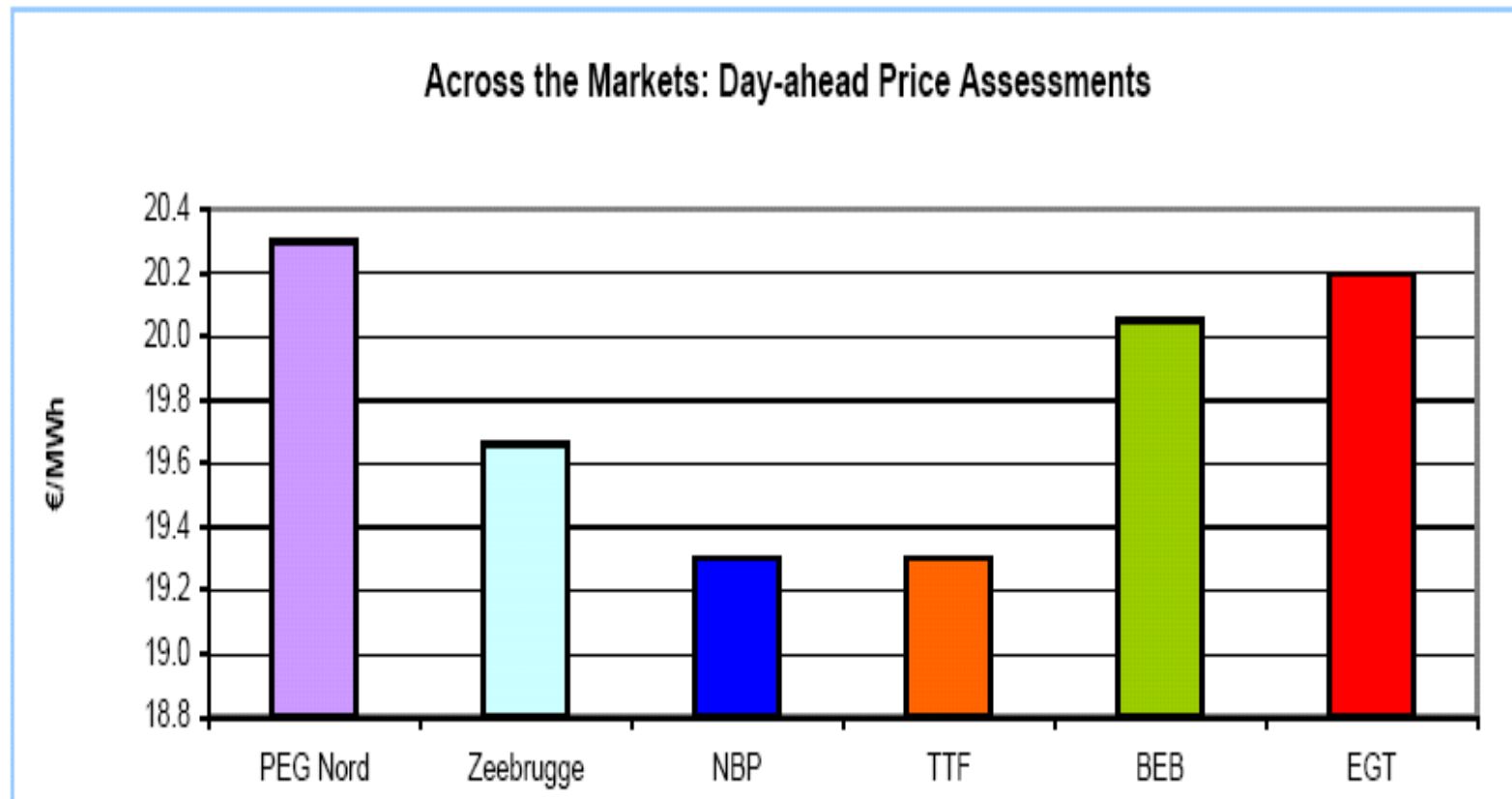
◆ Markedet:

- ◆ (I hovedsak) ett produkt, men ikke ett marked: markedsplassene kalles HUB (kan være fysisk eller virtuell)
- ◆ Ulike markedsplasser gir også ulik mulighet for pris
- ◆ Klare sesongvariasjoner etterspørsel/pris
- ◆ (Fysisk) salg krever tilgang til transport
 - ◆ Gassled den formelle eier av infrastrukturen knyttet til norsk gassproduksjon
 - ◆ Tariff ment fastsatt slik at ressursrenten skal tilfalle produsent
 - ◆ Tilgang transportkapasitet administreres av Gassco
 - ◆ Tilgang gis naturgassforetak og kvalifiserte kunder med et ”behørig begrunnet rimelig behov” (petroleumsforskriften)
- ◆ Også rettigheter mht uttak kan gi prisfordeler



Oljeskatt







Typetilfeller prising:

- ◆ Selskapet bruker markedsnotering
 - ◆ som spotpris, futurespris, indeks eller eventuelt videresalgspris som anses relevant i relasjon den avtale som er inngått,
 - men det er spørsmål om *størrelsen på avtalte justeringer* i forhold til markedsnoteringen pga f eks transportkapasitetskostnader, funksjonsfordeling, risikofordeling.
- ◆ Spørsmål om *den avtalte markedsnoteringen er relevant*
 - i forhold til den avtale som er inngått.
- ◆ Spørsmål om den avtalte prisen er armlengde når det ikke foreligger noen direkte tilknytning til markedsnotering (f eks SUP)
 - f eks ved bruk av fast pris eller formelbasert pris
- ◆ Selskapet bruker (det som hevdes å være) SUP-pris i en ekstern avtale
 - ◆ med *justeringer for forskjeller i avtalebetingelser* (f eks fleksibilitet, leveringspunkter mv).
 - Spørsmålet blir da: Er SUP-avtalen relevant å sammenligne med og er det gjort fornuftige korreksjoner.



- ◆ Annet – prising
 - Spørsmål om det er andre forhold i avtalen som ikke er armlengde.
 - ➔ F eks klausul om beregning av størrelse på erstatninger for manglende leveranser. Vurderingen blir da om størrelsen på erstatningen samsvarer med hva som ville vært avtalt mellom uavhengige.
 - Tidfesting knyttet til avsetninger/føringer relatert til prisrevisjoner.
- ◆ Bindende forhåndsuttalelse gasspriser – petrsctl. § 6 nr. 5
 - ◆ Innført 2006 – kun én uttalelse (en del henvendelser/sonderinger)
 - ◆ Anbefales
 - ◆ forutberegnelighet
 - ◆ større sannsynlighet for riktig avgjørelse (?)



Tørrgass – marked, prising og trading

avledede/aksessoriske inntekter

Som påpekt foran: den enkelte selger av gass vil kunne utnytte/kombinere sine posisjoner som produsent på mange ulike måter (*i tilknytning til handel med innkjøpt gass*) som grunnlag for inntektsøkning, f. eks.:

- ❑ Tidsaspektet:
 - ❑ lang- eller kortsiktige kontrakter, forward- eller spotsalg
 - ❑ tidspunkt for uttak av egen produksjon
- ❑ Leveringssted
- ❑ Lagringsmuligheter
- ❑ Transportkapasitet
- ❑ Tilgang til produksjon fra flere felt
- Det enkelte element kan i seg selv være sammensatt (f eks rett til å utsette uttak kombinert med andre leveringsforpliktelser)



Oljeskattekontoret

Tørrgass – marked, prising og trading

avledede/aksessoriske inntekter

- Utgangspunktet er at inntekt ved ”ren” handel med innkjøpt gass ikke er særskattepliktig
- Spørsmålet er imidlertid – når man handler med innkjøpt gass – i hvilken grad eller på hvilken måte ulike koblinger mot utvinningsvirksomheten vil utløse særskatteplikt?
- Det er også et spørsmål om handel med rettigheter/posisjoner i seg selv utløser særskatteplikt
- Og videre: betydningen av om rettighetene er eksklusive (som utvinner) og (enn videre) om rettigheten/muligheten bygger på en formell posisjon eller en realitet
- Grunnrentehensyn ikke avgjørende. Transaksjonen må ikke i seg selv gi grunnlag for ekstraordinær avkastning.
 - Avgjørende synes å være graden av tilknytning/nærhet til utvinningsvirksomheten
 - Gir virksomheten grunnlag for et (ekstra) inntektserverv er det ikke unaturlig at inntekten blir gjenstand for særskattelegging



Oljeskattekontoret

Tørrgass – marked, prising og trading

avledede/aksessoriske inntekter

Dessuten:

- ❑ 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 *utvinningsselskap*
 - ✓ og selskapet ikke har organisert denne aktiviteten med sikte på selvstendig virksomhetsutøvelse
- ❑ Vil antakelig dette innebære 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



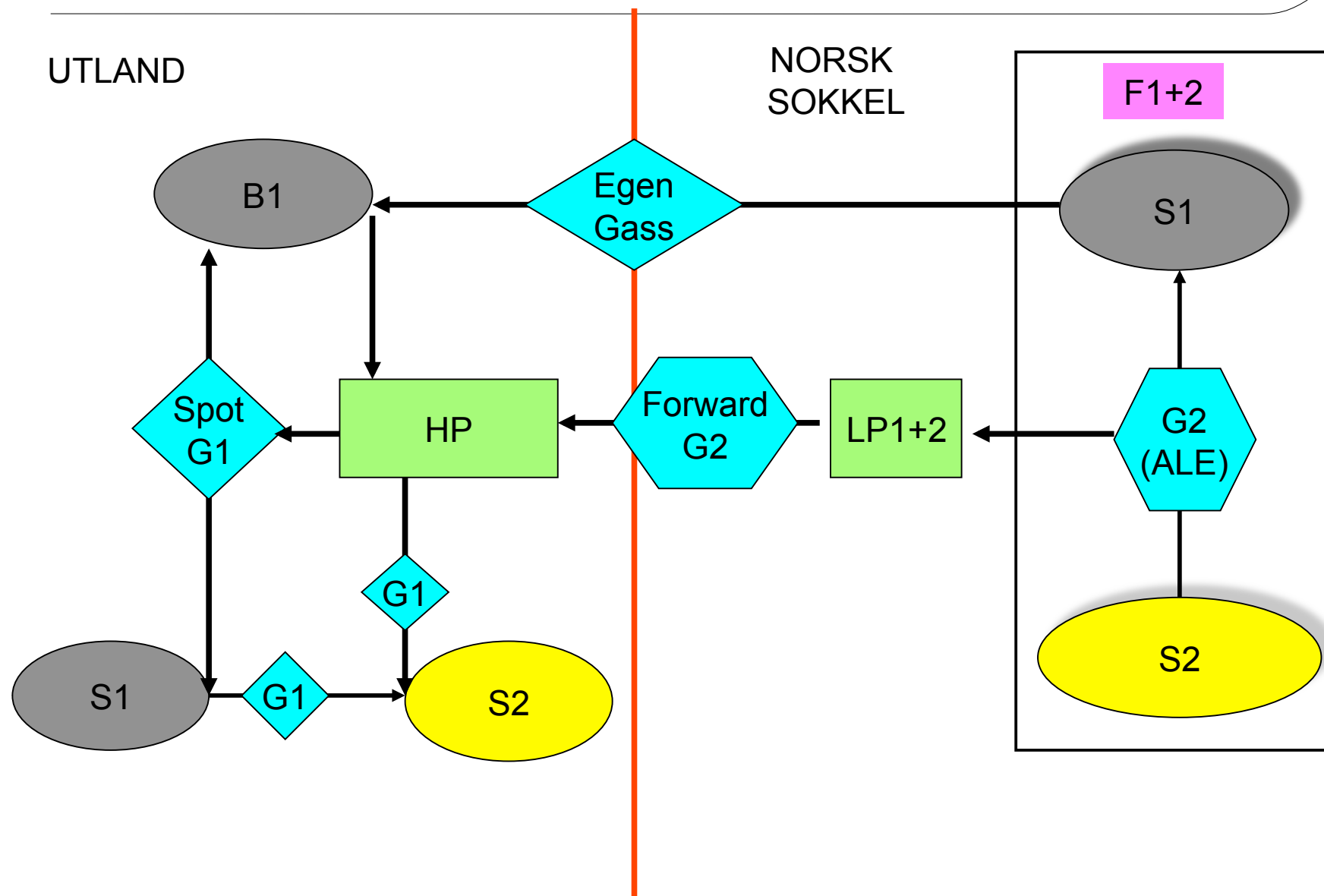
Oljeskattekontoret

Tørrgass – marked, prising og trading

avledede/aksessoriske inntekter

Typetilefeller trading mv

- ◆ Tilfeller der egen eller innkjøpt gass ikke er direkte involvert
 - ◆ transaksjoner med rettigheter (eks. transport, lager, tidspunkt for uttak mv.)
 - ◆ tjenester knyttet til salg (eks. egen administrasjonskapasitet tilbys mindre aktører)
- ◆ Ulike sammenhenger mellom egen gass/innkjøpt gass/rettigheter/tjenester
 - ◆ Utgangspunktet – det selvfølgelig: solgt egenprodusert gass, enten på kontrakt eller spot, er omfattet av særskatteplikten
 - ◆ Underleveranser – kjøp av erstatningsgass når man ikke kan levere egen gass (utsatt start, lavere produksjon enn forventet mv)
 - ◆ Uansett kontraktsbetingelser (lang, kort, forward, spot): (Den alt overveiende hovedregel) særskatteplikt
 - ◆ Har mulighet til å oppfylle med egen produksjon, men oppfyller med innkjøpt gass, og selger egen gass
 - ◆ enten umiddelbart
 - ◆ eller utsatt som følge av mulighet for fleksibelt uttak
 - ➔ (Den alt overveiende hovedregel) særskatteplikt





- ◆ Utgangspunktet:
 - ◆ Selskapet A selger gass til et beslektet selskap B
 - ◆ Det skilles mellom
 - ◆ fast volum som selges med utgangspunkt i en oljeprisindeksert pris i en **salgsavtale C** – heretter kalt **pris C** – knyttet til et annet felt
 - ◆ og et variabelt element, selgernominert volum (priset ihht markedsindeks).
 - ◆ det siste elementet ikke vurdert.
 - ◆ Pris C er bestemt på grunnlag av en salgsavtale der kjøper har betydelig fleksibilitet mht daglig avtak, dog slik at kjøper må betale for et gitt årlig (samlet) volum
 - ◆ Denne fleksibiliteten gjør det mulig for kjøper å utnytte sesongvariasjon mht etterspørsel/pris.
 - ◆ Prisen mellom A og B er derfor satt lik:
 - ◆ Pris C – **lagerleiekostnader ved reservasjon av lager ved periodens begynnelse som vil gi samme maksimale *mulighet* for fleksibilitet som kontrakt C.**



- ◆ Tenker man seg vilkår i salgskontrakt C på kontrakten mellom A og B, ville det gitt følgende muligheter:
 - ◆ B kunne den enkelte dag ta ut minimum $x\%$ og maksimum $y\%$ av det faste (daglige) volum
 - ◆ Som illustrasjon: $x=50$ og $y=150$
 - Full utnyttelse av fleksibiliteten innebærer et halvt år med et uttak lik 50% og et halvt år med et uttak lik 150% (dog ikke nødvendigvis sammenhengende)
 - Men: velger B å ta ut mindre enn 150% én dag, reduseres antall dager med minimalt uttak tilsvarende
 - Eks: uttak 130% ➔ minimalt uttak 70% (én dag) (eller f eks 85% to dager)
 - Altså: lagerbehov tilsvarende full fleksibilitet krever at kjøper utnytter alle dager med maksimumsuttak fullt ut

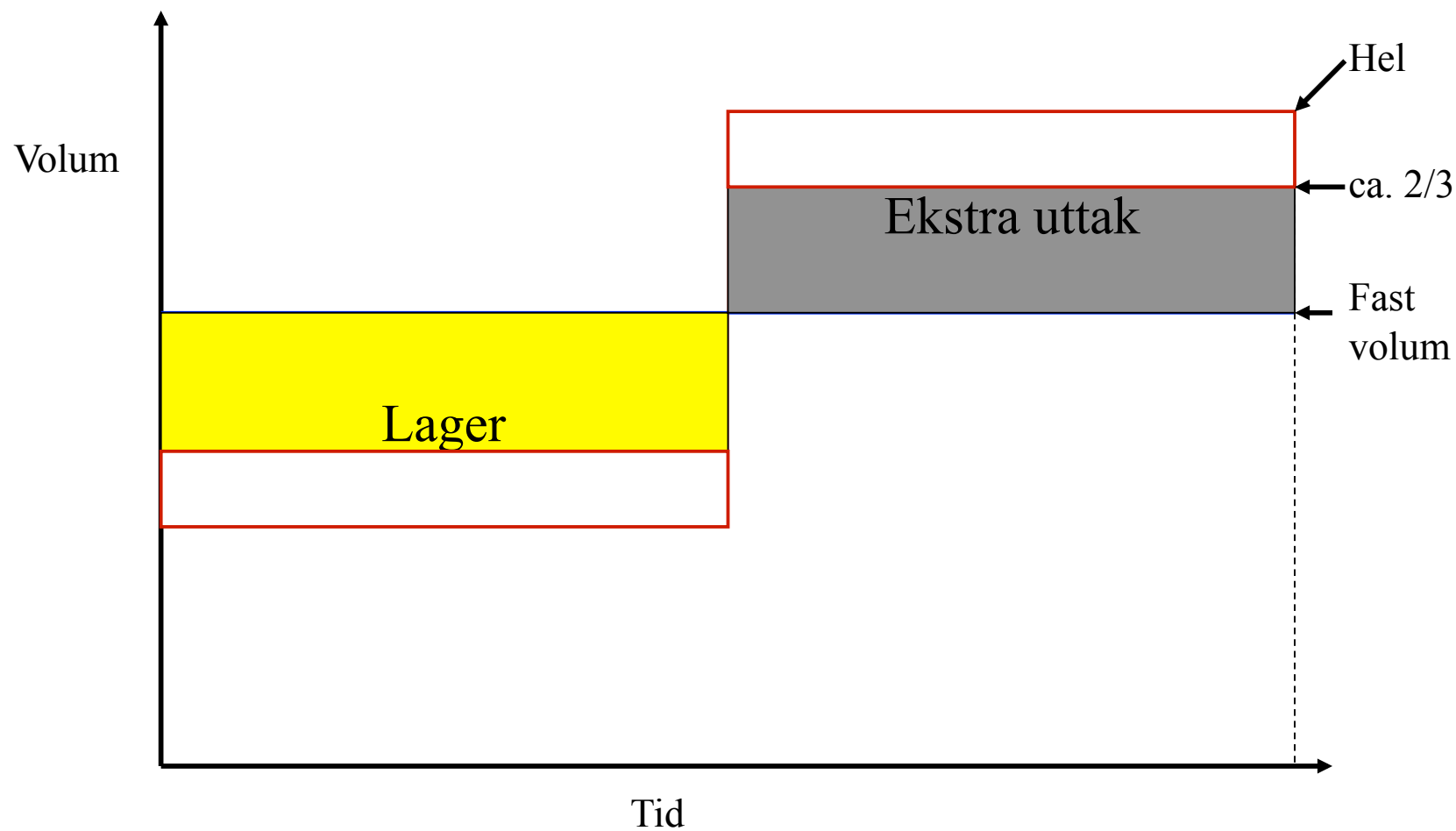


Oljeskattekontoret

Tørrgass – prising

Prising manglende fleksibilitet for kjøper

Enhetlig profil

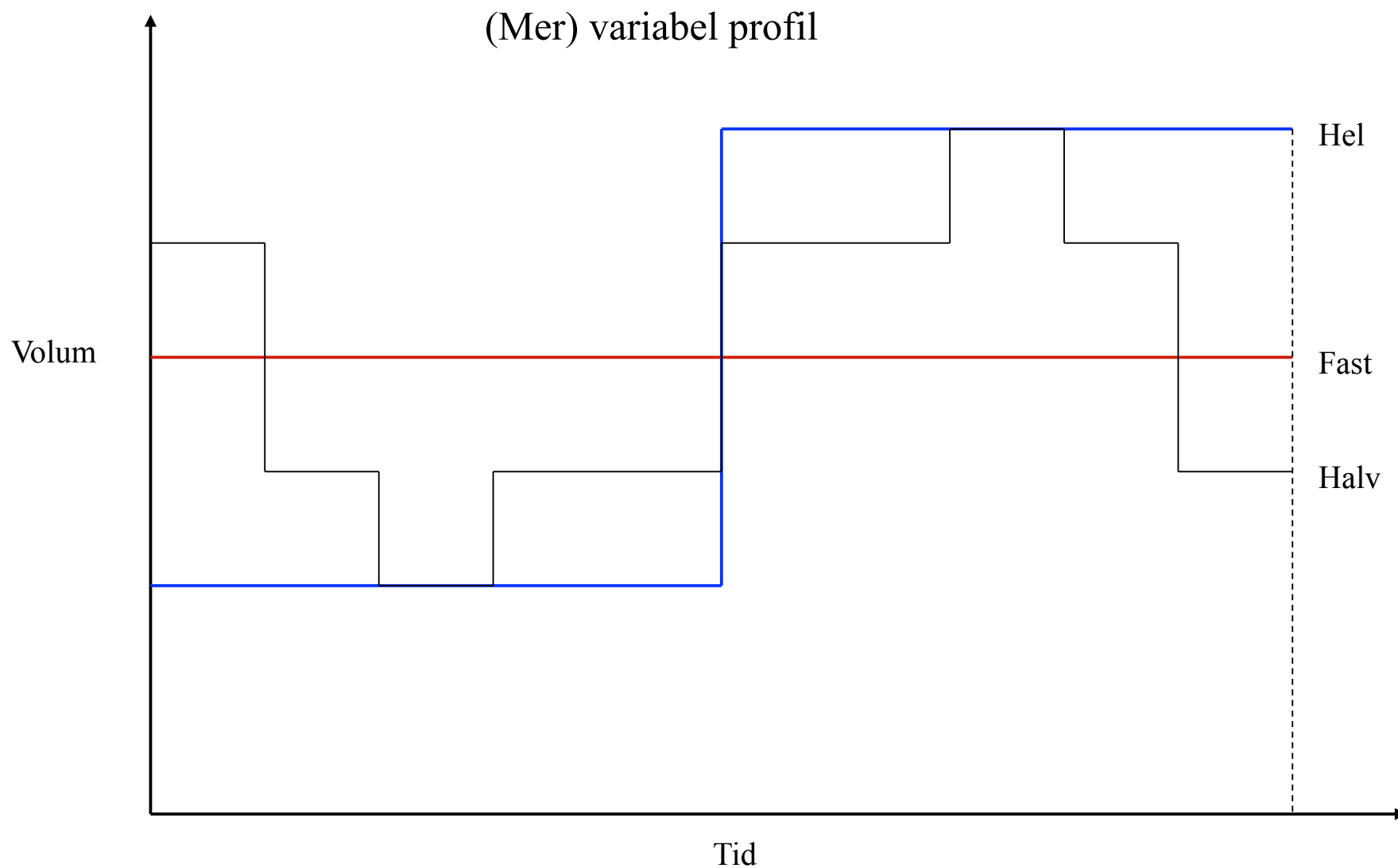




Oljeskattekontoret

Tørrgass – prising

Prising manglende fleksibilitet for kjøper





- ◆ Pris C avtalt mellom uavhengige parter → markedsmessig
- ◆ Kontoret enig med selskapet i at en uavhengig kjøper ville krevet prisreduksjon for manglende fleksibilitet når pris C var utgangspunktet
- ◆ Kontoret var også enig i at det var naturlig å prise denne manglende fleksibiliteten med *utgangspunkt* i lagerkostnader for å ”kopiere” uttaksprofil etter salgskontrakt C
- ◆ Men, mellom uavhengige parter, ville prisreduksjonen ikke blitt større enn det som var nødvendig for å kopiere faktisk (forventet) uttaksprofil etter salgskontrakt C:
 - ◆ det finnes muligheter for å tilpasse reservasjon av lager etter faktisk behov på kort sikt
 - ◆ reserverer man for maksimal lagring og tilpasser seg faktisk avtak under kontrakt C (dvs. faktisk fleksibilitet), vil man få ledig kapasitet som har et selvstendig inntektpotensial



- ◆ Kontoret la til grunn at fleksibilitetspotensialet i salgskontrakt C rent faktisk ikke ville bli utnyttet fullt ut.
 - ◆ forutsetter egentlig at man til enhver tid vet om det er lønnsomt å ta ut maksimalt eller minimalt
 - ◆ dette vet man imidlertid først i ettertid
 - ◆ en strategi der man enten tar ut maksimalt eller minimalt vil maksimere tapet når man tar feil mht fremtidig markedsutvikling
- ◆ Kontoret mente at det var grunnlag for skjønn: skjønnstema måtte da bli (forventet faktisk) utnyttelse av fleksibilitet i kontrakt C.
- ◆ Som utgangspunkt for skjønnet ble import av tørrgass til vedkommende land valgt.



- ◆ Med utgangspunkt i årene 2005-2007 ble det, for hvert av årene, beregnet et gjennomsnittlig daglig importvolum.
 - ◆ Dette volumet ble anvendt som et tenkt daglig basisvolum, dvs. det volum som det etter kontrakt C kunne leveres maksimalt 150% og minimalt 50%
- ◆ Dette hypotetiske basisvolum var da utgangspunkt for en teoretisk månedlig beregning av lagervolum:
 - ◆ Basisvolum pr. dag
 - ◆ Minus gjennomsnittlig daglig importvolum i vedkommende måned
 - ◆ Multiplisert med antall dager i måneden
 - Positiv forskjell ("mindre import") et mål på lagerbehov
- Disse beregningene viste et lagerbehov på ca 8% av total import (gjennomsnitt av årene 2005-2007)
- Maksimal utnyttelse av fleksibiliteten i kontrakt C tilsvarte et lagerbehov ca. dobbelt så stort
- Skjønn/OLN: fradraget i prisformelen redusert med 50%.



- ◆ Første ledd i prisformelen bygget på en annen kontrakt inngått mellom selskap B (beslektet) og selskap C (uavhengig)
- ◆ Kontoret ba om denne avtalen (2007)
- ◆ Selskapet (A) mente at det ikke kunne sende avtalen siden det ikke var part i avtalen
- ◆ Dette er selvsagt (i all hovedsak) galt:
 - ◆ Først del av prisformelen er avtalt mellom de beslektede selskapene A og B
 - ◆ Hvordan denne delen av prisen fastsettes må selskapet selvsagt opplyse.



Faktum – bakgrunn:

- Salg av ukommittert gass til beslektet selskap (B) under en rammeavtale
- Rammeavtalen regulerer standardvilkårene
- I tillegg transaksjonsavtaler for hvert enkelt salg
 - varierer fra avtale til avtale (leveringspunkt, leveringsperiode, mengde osv.)
- Pris:
 - likvide markeder: månedlig markedsindeks
 - ikke likvide markeder: videresalgpris
 - i begge tilfellene redusert med det selskapet kaller ”Market Value Adjustment” (MVA) som er en fast prosent av prisen



Faktum – bakgrunn (forts):

Levering – volum:

- Selger nominerer volum for en måned av gangen
 - gir beskjed om hvilket volum som skal leveres hver dag kommende måned
- Nomineringen er basert på prognose for ukommittert gass som er en funksjon av:
 - daglig produksjon
 - daglig avtak i de langsiktige avtalene
- Stor usikkerhet knyttet til prognosen \Rightarrow faktisk leveranse vil stort sett avvike fra det nominerte volum
- I praksis viser det seg at kjøper tar den gassen selger leverer uavhengig av hva som er nominert
- Ingen erstatningsplikt for selger ved underleveranser



- **MVA er iflg selskapet begrunnet i en risiko- og funksjonsfordeling:**
 - ◆ volumrisiko (kjøper ”tar det han får”) ⇒ prisrisiko ⇒
 - risiko for å måtte videreselge til lavere pris enn innkjøpspris når leveransene er høyere enn nominert og
 - risikoen for å måtte kjøpe inn annen gass til høyere pris enn avtalt videresalgspris når levering er mindre enn avtalt (shortfall)
 - ◆ risiko av uvanlig karakter - force majeure
 - ◆ Kostnader ved salgsorganisasjon:
 - ◆ salgs- og markedsføringskostnader – de funksjonene kjøper utøver ved avsetningen av gassen (dvs de oppgaver selger ellers selv ville ha måttet påta seg)
 - ◆ nettomargin (fortjeneste)
 - ◆ kredittrisiko – risiko for at kjøper ved videresalg ikke kan betale
- **Ikke omstridt at en MVA var berettiget – OSK mente imidlertid at den var satt for høyt**



Selskapet mente at størrelsen på Mva'en var markedsmessig – to spor:

1. Markedsanalyse basert på såkalte avbrytbare kontrakter, dvs. der selger har rett til å avbryte leveransene. Etter selskapets syn viste dette klart at MVA'en var markedsmessig.
2. En analyse/beregninger av de enkelte elementene i MVA'en:
 - ◆ Anslag over hvor stor volumrisiko ville være basert på bestemte forutsetninger, som for eksempel om
 - ◆ omfanget av over-/underleveranser ift nominering
 - ◆ størrelsen på tap ved erstatningssalg/-kjøp av over-/underleveranser ift nomineringen
 - ◆ Volum-/prisrisikoen av selskapet beregnet til å skulle utgjøre *halvparten* av MVA'en
 - ◆ I utgangspunktet mente selskapet at kreditt-risikoen utgjorde en ubetydelig andel, ved ligningen fremmet imidlertid påstand om at dette elementet egentlig var 6 ganger større enn opprinnelig påstått



Kontorets vurdering:

- ◆ Generelt:
 - ◆ Månedsprognozen er neppe kontraktsrettslig forpliktende for levering av gass mellom partene. Verken ordlyden i kontrakten eller partenes faktiske handlemåte tilsier at månedsprognozen kan regnes som faktisk nominering.
 - ◆ Ettersom faktisk tilgjengelige gassvolumer fra dag til dag er høyst usikre, har det formodningen mot seg at uavhengige parter ville ha avtalt bindende levering basert på en så usikker prognose
 - ◆ Dersom kjøper velger å selge gassen videre basert på månedsprognozen, må dette være et valg om risikoeksponering som kjøper selv må bære risikoen for.
- ◆ **Markedet:** mye kan tyde på at størrelsen på MVA'en er markedsmessig i avtaler der selger har rett til å avbryte leveransene. Kontoret mener imidlertid at dette ikke er en relevant sammenligning (jf generelle betraktninger)
- ◆ Beregningene bygger på at over-/underleveranser aldri kunne gi gevinst – (begrunnet i spotprisens virkning på avtaket i de langsiktige kontraktene). Selskapet har i liten grad, for tidligere år, kunnet fremlegge dokumentasjon for faktisk påløpte kostnader/tap (for B) knyttet til volum-/prisrisiko
- ◆ Gitt selskapets forutsetninger ville det ikke være rasjonelt for kjøper å kjøpe til månedspris mer enn det volum han sikkert vet at selger minst kan levere



Kontorets vurdering (forts.):

- ◆ Beregningene *bygger på salg i det likvide markedet* – volum-/prisrisikoen i utgangspunktet ikke til stede der prisvilkårene er B's videresalgspris
 - ◆ En stor andel selges med prisvilkår videresalgspris
 - ◆ Det vil dog kunne knyttet seg noe prisrisiko til underleveranser i de tilfeller kjøper allerede har videresolgt gassen
 - ◆ Rent faktisk synes også kjøper, langt på vei, å ha fjernet tapsrisikoen i videresalgskontraktene (bl.a. ved å inngå avbrytbare kontrakter)
 - ◆ Uansett er dette en risiko som B (ved videresalg) kan "beskytte" seg mot (jf. generelle betraktninger)
- ◆ Kontoret la til grunn at det – usikkerheten mht omfanget av leveransene tatt i betraktning – ikke ville være markedsmessig av B å selge utelukkende på månedsbasis, men en kombinasjon av måneds- (sikker del) og dagsalg.
- ◆ Force majeure. (Vilkåret gjelder begge veier.) Kontoret uenig i selskapets beregninger.
- ◆ Salgskostnader – selskapets egne beregninger langt på vei akseptert



Kontorets vurdering (forts):

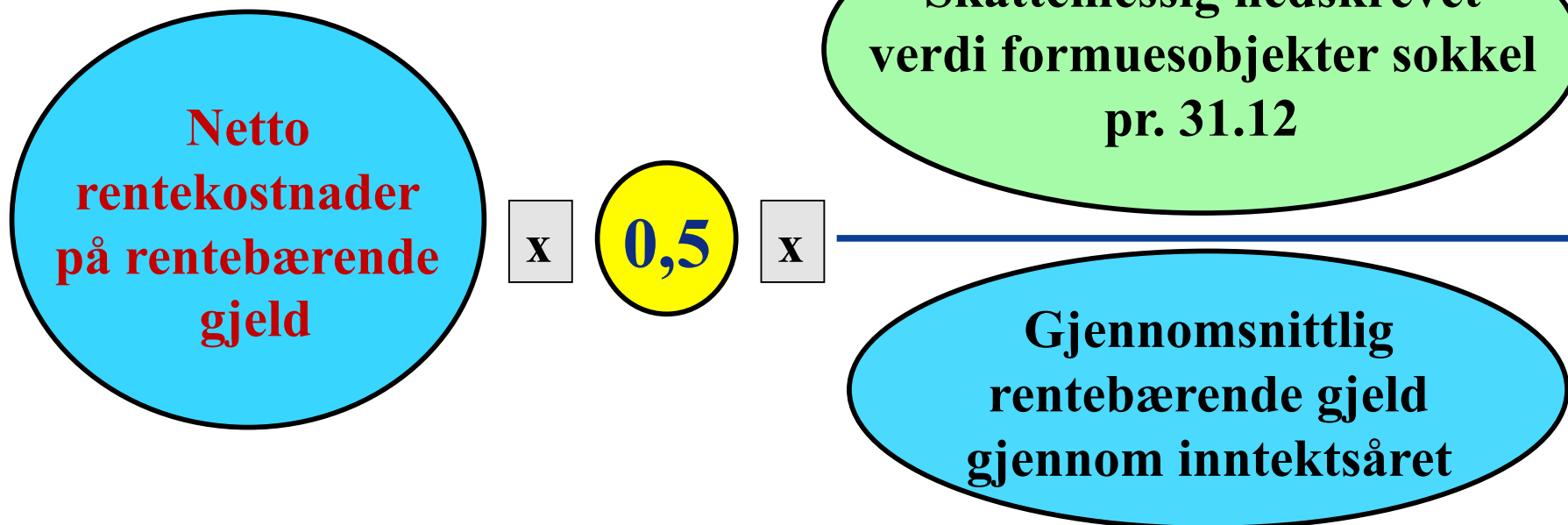
- ◆ Kredittrisiko – selskapet bygget her på to analyser:
 1. En statistisk analyse basert på forventet tap (utgangspunkt i risikoklassen til B's kjøpere) + ett standardavvik
 2. Med utgangspunkt i forskjellen i kredittverdighet mellom B og B's kjøpere ble det beregnet det selskapet kalte en kredittmarkeds kostnad
 - Begge beregningene er teoretiske. Selskapet hevdet snittet ga uttrykk for kredittrisiko.
 - Faktisk tap i (*kriseåret*) 2008 var imidlertid lavere enn det laveste av de to teoretiske beregningene. (Selskapet mente at dette skyldes dyktighet, og at det derfor ikke kunne tas som uttrykk for riktig prising av kredittrisikoen)
 - Oljeskattenemnda tok ikke eksplisitt stilling til selskapets anførsel på dette punkt. Skjønnet bygget på en totalvurdering.
- ▶ Med hjemmel i sktl. § 13-1 ble MVA'en – for skatteformål – satt til litt over 40% av påstand av Oljeskattenemnda



- ◆ Nye klassifiserings-/tilordningsregler fra og med inntektsåret 2007, jf petrsktl. § 3 d.
- ◆ Hovedprinsipp:
 1. Utelukkende renter/valutaposter knyttet til rentebærende gjeld kan tilordnes sokkeldistriktet
 2. Alle andre finansposter henføres land
 3. Tilordning sokkel:
 1. Skattemessige sokkelverdier fordelingsgrunnlag
 2. Er slik utformet at (tenkt) maksimal rentebærende opplåning utgjør 50% - altså at summen av egenkapital og ikke rentebærende gjeld må utgjøre minst 50%



**Beregningsformelen for
direkte tilordning av
rentekostnader til sokkel
- § 3 d annet ledd**





- ♦ De nye reglene er utvilsomt en klar forbedring
 - ♦ Tilpasningsmuligheter langt på vei borte
- ♦ En ”elegant” virkning er nøytralitetsegenskapene:
 - ♦ Det er ikke mulig å øke *andel* renter mv til sokkel ved å ”blåse opp” gjelden (redusere EK)
 - ♦ andel øker bare om $0,5 \times$ sokkeleiendeler/gjeld er > 1
 - ♦ Vi har imidlertid sett eksempel der lav EK brukes som argument for høyere rentemargin i interne låneforhold (omtales senere)
- ♦ Ett problem krever imidlertid avklaring:
 - ♦ Omregning av (gjennomsnittlig) rentebærende gjeld i fremmed valuta til norske kroner
 - ♦ Petroleumskatteforskriften (valutakurs) § 18 tredje ledd: ” .. et veid gjennomsnitt av valutakursene som er benyttet ved omregning til norske kroner av årets rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden ..”



- ♦ I høringsnotat til forskriften er det angitt en beregningsmetode for veid valutakurs som i mange tilfeller vil gi et meningsløst resultat (negative kurser, snitt langt utenfor faktisk intervall)
- ♦ Ved ligningen for 2007 ble følgende tilnærming valgt:
 - absolutte tall (istedenfor virkelig verdier) i metoden angitt i høringsnotatet (ga samme resultat som i regneeksempelet i høringsnotatet)
 - men også andre løsninger ble akseptert
 - dersom metoden kunne ”forsvares” i forhold til forskriftens ordlyd
 - og resultatet var innenfor intervallet for faktisk anvendte kurser
- **Slik også ved ligningen for 2008**



- ♦ OLF har i brev av 19.10.09 tatt opp problemet med Finansdepartementet
 - ♦ mener at § 18 tredje ledd kan gi vilkårlige resultater
 - ♦ men det er vel metoden i høringsbrevet som er problemet?
- ♦ OLF foreslår følgende metode:

$$\textbf{Gjennomsnittlig valutakurs} = \textbf{Rn/Rv}$$

der:

Rn = årets bokførte rentekostnader i norske kroner per valuta

Rv = årets bokførte rentekostnader i valuta per valuta

- ♦ Fordi ”Det er et innbyrdes forhold mellom rentekostnader og gjennomsnittlig rentebærende gjeld og dette forhold er et sentralt element i utformingen av de nye regler.”



OLF gjengir også følgende formel presentert på forrige ligningskveld som alternativ og mulig løsning. Dette omtales som ”Oljeskattekontorets forslag”!!!

$$\sum K1 \times \frac{G1}{G1+\dots+G12} + \dots + K12 \times \frac{G12}{G1+\dots+G12}$$

Der 1= januar, 2= februar osv

K = en offisiell gjennomsnittlig månedskurs

G = månedens gjennomsnittlige gjeld i den aktuelle valuta

Gir samme resultat som regneeksempelet i høringsnotatet !



- ◆ OLF har beregnet virkning basert på egen metode(M1), metode gjengitt på foregående plansje(M2) og beregning etter § 18 tredje ledd (M3) (men som vel egentlig er en beregning basert på metode i høringsnotat(?))
 - ◆ Ved månedlig rentebetaling gir M1 og M2 likt resultat
 - ◆ Ved kvartalsvis eller færre betalinger pr. år vil (selvsagt) M1 gi større vekt til valutakursen for de måneder der renteutgiften bokføres
 - ◆ OLF's bekymring synes knyttet til perioder med stor volatilitet i valutamarkedene og at bruk av valutaposter i vektingen kan gi svært høy veid valutakurs sammenlignet med offisiell gjennomsnittlig valutakurs
- ✓ OLF's bekymring for høy valutakurs er forståelig
 - ➔ dersom $0,5 \times \text{sokkeleiendeler/gjeld} > 1$ vil en høyere valutakurs gi lavere andel fradrag



- ◆ Kommentar:
 - ◆ Siden gjennomsnittlig rentebærende gjeld skal beregnes på grunnlag av daglige endringer (§ 18 annet ledd), er det klart at gjennomsnittlig valutakurs vil måtte beregnes på en vekting
 - ◆ Forskriften bygger på at både rentebetalinger og valutaposter skal tas med i vektingen.
 - ◆ Dette er i utgangspunktet logisk siden begge elementene inngår i fordelingen
 - ◆ Problemet er
 - ◆ hvordan man veker og
 - ◆ at vekting med begge elementer kan bli (unødvendig?) komplisert
 - ◆ Spørsmålet er derfor om man kan anvende en annen, og enklere, metode
 - ◆ som (over tid?) gir et akseptabelt resultat (jf. her at fordelingsformelen inneholder et skjønnelement, nemlig 0,5)
 - ◆ og som ikke åpner for skattemessige tilpasninger
- ✓ **Finansdepartementet finner sikkert en løsning!**



- ◆ Rentebærende gjeld: ” ... selskapets samlede gjeld som har gitt opphav til rentekostnader som inngår ved beregningen..”
- ◆ Regnes ikke som gjeld: leverandørgjeld, daglig kontantbalanse mellom operatør og rettighetshavere, skyldig vederlag og refusjoner ved overdragelser av utvinningstillatelser, erstatningskrav, bøter mv., misligholdte krav
- ◆ Valutaposter: må være direkte knyttet til den rentebærende gjelden.
 - ◆ Urealiserte poster: i samme utstrekning som de kan inntekts-/fradragsføres for skatteformål
 - ◆ Sikringsgevinster og –tap og valutaposter knyttet til aktivaposter: til land (Ot.prp. 1 2006-07 kap. 9.5.3)



➤ **Bestemmelser i § 3 d i tillegg til beregningsregelen:**

- Fjerde ledd: Restbeløp ikke direkte henført sokkel etter beregningsregelen henføres land
- Femte ledd: Ikke formuesobjekter sokkel ⇒ finansposter til land
- Sjette ledd: Finansposter omfattet av § 3 d, men som ikke inngår i beregningsregelen, henføres til land
 - Ingen endring mht hvilke finansposter som omfattes av § 3d
 - Emisjonskostnader
 - Stiftelseskostnader
 - Valutasikring (forarbeidene)
 - Kostnader til låneopptak betalt til andre enn långiver (f eks suksesshonorar)
 - Mottatt utbytte
 - Ulike finansielle instrumenter til sikring av den rentebærende gjelden (Ot.prp. 1 2006-07 kap. 9.6.2)
 - Ligning 2008: tap knyttet til *rentebytteavtale* henført land
 - Sikring
 - Også holdepunkter for løsningen i omtalen av valutasikring
- Sjuende ledd: finanskostnader som er henført land og som ikke kommer fullt ut til fradrag der, kan tilbakeføres til fradrag i 28%-grunnlaget på sokkel (og fremføres med renter)



- ◆ Tre selskaper fikk påstått konserninternt lån klassifisert som EK etter en (tradisjonell) realitetsvurdering
- ◆ Ett av selskapene var AS, mens to var filialer.
- ◆ Hvordan realitetsvurdere kapitalskudd for skatteformål når skattyter er en filial?
 - ◆ Filialen er ikke en egen juridisk enhet – hovedkontor og filial kan ikke inngå avtaler
 - ◆ I følge OECD skal filialen i slike tilfeller, som utgangspunkt og for skatteformål, tildeles en andel av hovedkontorets gjeld og EK i forhold til filialens funksjoner og risiko (rapport 17.07.08)
 - ◆ Slik ”tildeling” syntes ikke foretatt
 - ◆ Ett av selskapene viste til at hovedkontoret hadde en låneavtale med mor og at lånet etter avtalen skal tilbakebetales.
 - ◆ Den norske filialen er også omfattet av denne avtalen

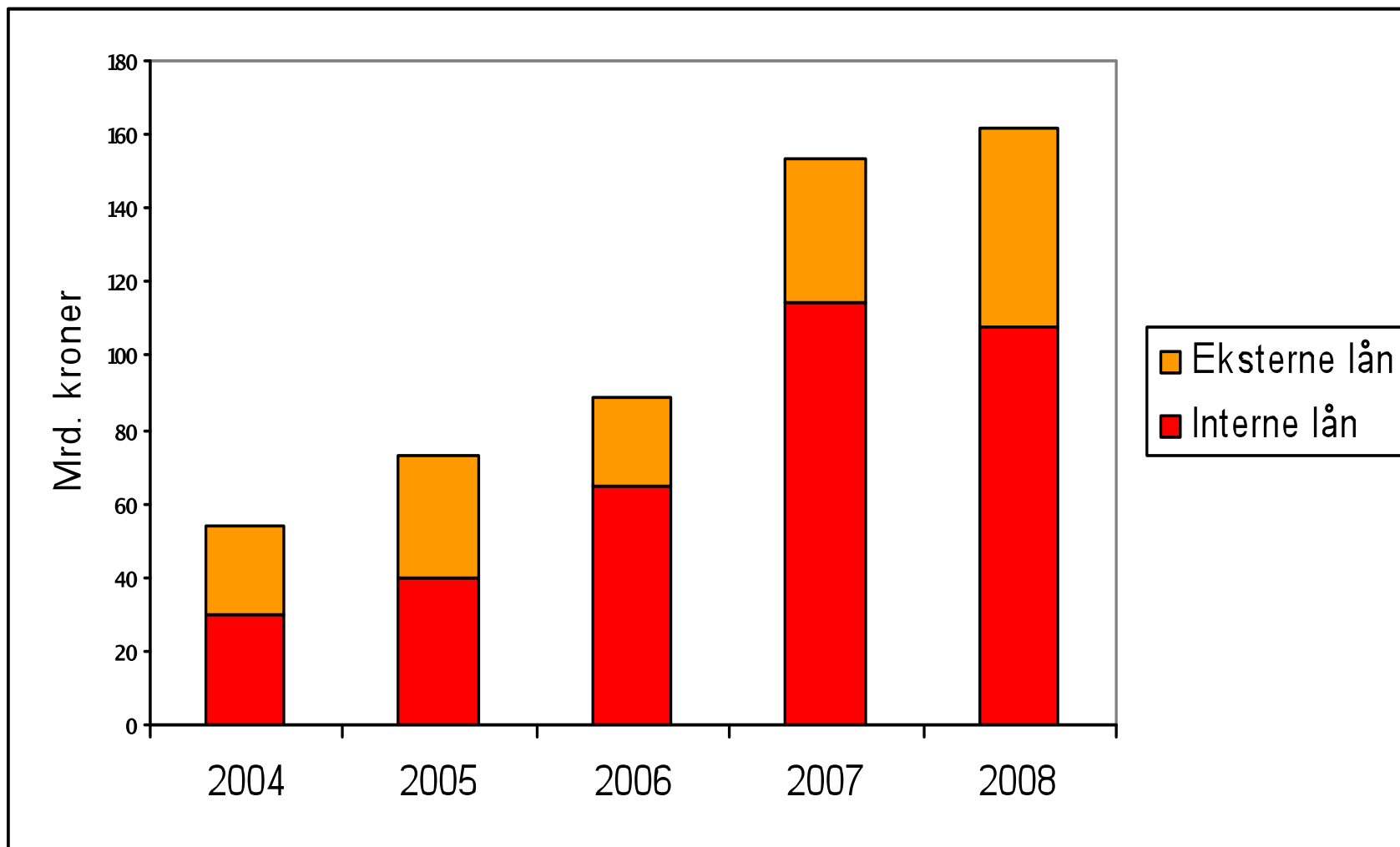


- ◆ Selskapets anførsler bygger i stor utstrekning på en forutsetning om at kapitaltilførselen mellom hovedkontor og filial er gjeld
- ◆ Her var imidlertid utgangspunktet en realitetsvurdering. Hvilke kriterier skal man da bygge på når det dreier seg om ett subjekt?
- ◆ Petroleumsskatteforskriften §12 (når foretaket også driver annen virksomhet): særskattepliktig inntekt ”ansettes som om virksomheten var drevet av frittstående foretak”
 - ◆ Selvstendighetsfiksjon
- ◆ Petrsctl. § 5 a: Likestiller filial med AS mht utbytteutdeling (størrelse og tidspunkt)
- ➔ Ved den skattemessige klassifiseringen av kapitaltilførselen fant man å kunne anvende de samme kriterier (innhold ikke form) som mellom to subjekter.



Oljeskattekontoret

Oljeselskapenes innlån pr. 31.12 for perioden 2004 til 2008





- ❑ **De siste årene har:**
 - ❑ Etablerte selskaper i stor grad refinansiert og restrukturert sine låneforhold
 - ❑ Restrukturering innebærer i en del tilfeller at flere selskaper involveres
 - ❑ og at inn-/utlån kobles (eks. ulike former for pool-ordninger)
 - ❑ Endringer skjer hyppigere
 - ❑ Markedene endres raskere og mer komplekse transaksjoner/strukturer tilbys
 - ❑ Mange nye aktører som i stor grad benytter seg av konserninterne lån
- ❑ **Konserninterne inn-/utlån er et stort og ressurskrevende kontrollområde, hvor OSK:**
 - ❑ Årlig samler inn og sammenstiller opplysninger om *alle* inn-/utlån
 - ❑ Innhenter opplysninger om selskapenes kredittrating
 - ❑ Foretar egne kredittratingsberegninger basert på anerkjente metoder (Standard & Poor, Moody's)
 - ❑ Normalt også innhenter opplysninger fra uavhengige kilder om markedsutvikling, prisingsmatriser osv.
- ❑ **Virkingen av marginale avvik fra markedsvilkår innebærer ofte store beløp i absolutte tall**



Fra årets ligning

- ♦ Ikke tidligere observert vilkår:
 - ♦ Rentemarginer løpende tilpasset markedsnivå
 - ♦ Ensidig fastsettelse hos långiver
 - ♦ Intet i avtalen om hvor ofte justering kan foretas
 - ♦ Ingen kriterier for avvik (bortsett fra markedsnivå)
 - ♦ Låntaker synes altså å ha overlatt all kontroll til långiver
 - ♦ Selskapet mener betingelsene er vel kjent fra bankenes kredittbetingelser (her: en avspeiling av refinansieringskostnadene i marginen)
 - ♦ Marginen ble økt med 300% høsten 2008
- ♦ Ved ligningen ble lånet priset med utgangspunkt i selskapets kredittverdighet ved avtalens inngåelse, jf her også OECD's retningslinjer punkt 1.37



Fra årets ligning

- ◆ Konsernets rating av selskapet ble satt ned med ett trinn fra 2007 til 2008 (ett trinn er f eks fra A til A- eller A- til BBB+)
- ◆ Etter kontorets oppfatning var ratingen ("stand alone") satt for lavt.
 - ◆ Lav EK bidro til lavere rating enn andre forholdstall i selskapets egen nøkkeltallsanalyse
 - ◆ Den lave EK skyldes særlig konsernets utbyttepolitikk
 - ◆ Som påpekt foran gir ikke lav EK høyere andel renter mv til fradrag i sokkel
 - ◆ Lav EK brukes imidlertid som grunnlag (via rating) til å påstå høyere margin på internlån enn ved mer normale EK-andeler (mer i samsvar med forutsetningen i §3d), noe som innebærer høyere rentefradrag sokkel (absolutte tall)



Fra årets ligning

- ◆ Kontorets egen analyse (S&P-metode):
 - ◆ ga i utgangspunktet en rating på (minst) 1-2 trinn over selskapets egen
 - ◆ kontoret forstod det slik at selskapet ikke bestred tallene i analysen
 - ◆ kontoret mente imidlertid at det var naturlig å tillegge forholdstallet gjeld/totalkapital mindre vekt i dette tilfellet
 - ◆ Utbyttepolitikken bestemmes av eier (som låner ut)
 - ◆ Tre andre nøkkeltall viste meget god total gjeldsbetjeningsevne. Også rentedekningsevnen var god.
 - ◆ Konsekvensen av selskapets fremgangsmåte er at selskaper i konsernet hvor utbytte-uttak er mindre vil kunne få bedre lånerente (margin)



Fra årets ligning

- ◆ Naturlig i større grad å se hen til betydningen av konserntilhørigheten
 - ◆ Utgangspunktet er god gjeldsbetjeningsevne hos låntaker og
 - ◆ Høye utbytteutbetalinger som styrker eiers soliditet
- ◆ Selskapet mente at det ville være i strid med armlengde-prinsippet å ta hensyn til konserntilhørigheten
- ◆ At det kan tas hensyn til konserntilhørigheten (konkret vurdering) er sikker rett (dommer, klagekjennelser mv)
 - ◆ Forutsatt i OECD's retningslinjer pkt. 7.13
 - ◆ Både i teorien og i praksis knyttet til rating av selskaper er dette utgangspunktet
- ◆ Oljeskattenemndas skjønn bygget på en rating av selskapet som lå fire trinn over selskapets egen rating. Marginen ble så fastsatt på grunnlag av en prisingsmatrise fra uavhengige banker.



♦ **Som påpekt foran:**

- ♦ Er det nå blitt mer og mer vanlig at konserninterne lån/plasseringer på ulike måter kobles sammen
- ♦ En variant er f eks at norske selskapers inn-/utlån ”sluses” via norske mor til konsernets ”bank”
- ♦ En annen variant er såkalte ”pool-ordninger” som tilbys av uavhengige banker.
- ♦ Bankenes rolle er da først og fremst av koordinerende art
- ♦ Et godt eksempel på dette er ConocoPhillips-saken
 - ♦ Staten vant i tingretten (dom 23.03.09)
 - ♦ Forhandlinger i lagmannsretten fra 03.12.09 – tre dager

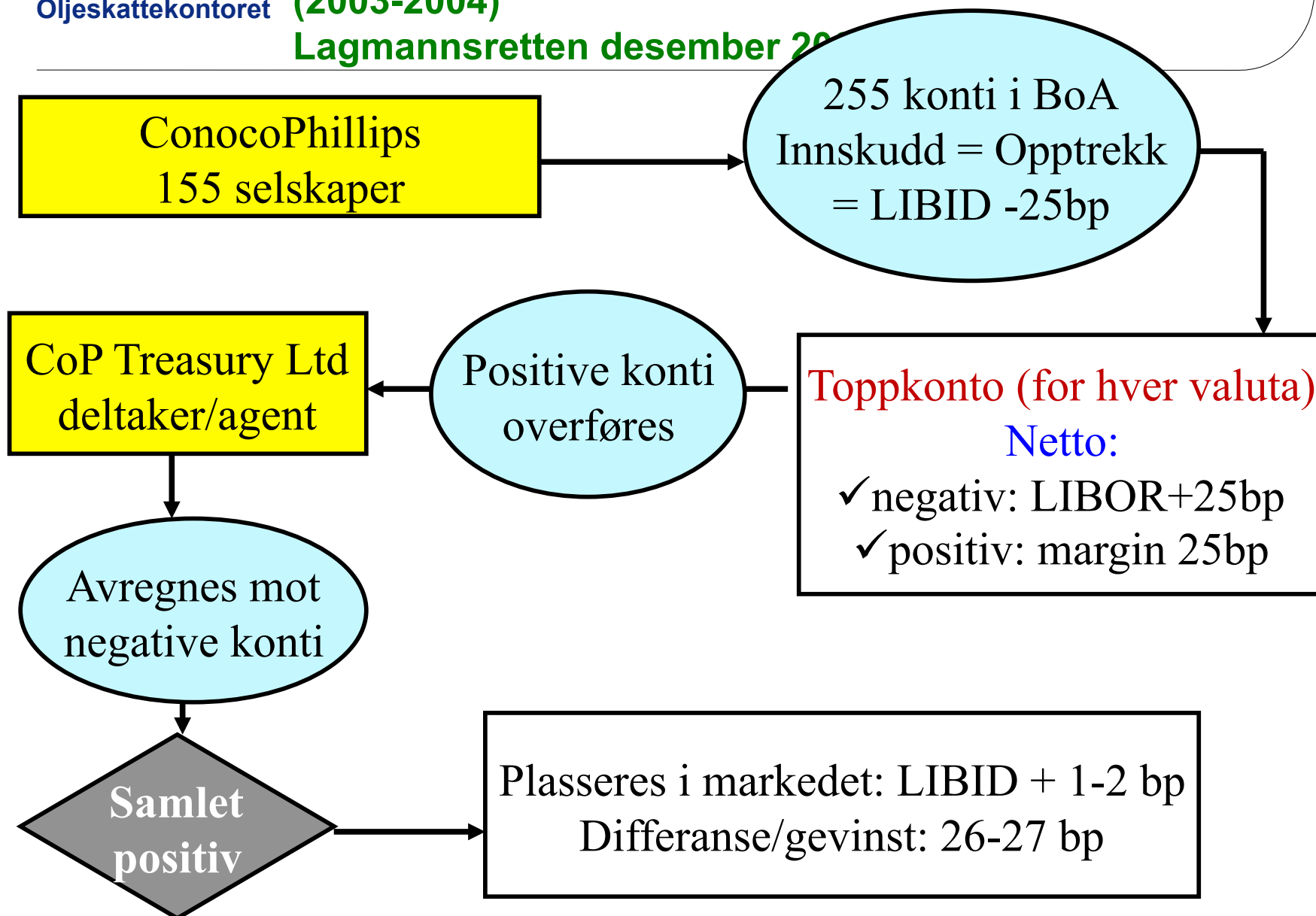


Oljeskattekontoret

ConocoPhillips – Konsernkontoordning

(2003-2004)

Lagmannsretten desember 2004





Oljeskattemyndighetenes syn - kortversjonen

- ◆ Det er den som er *netto innskyter* er den som skaper gevinstmulighetene
- ◆ Fordelen tilfaller altså langt på vei den som er *netto låntaker*
 - ◆ Innskuddsrente er riktignok noe høyere enn tilsvarende plassering i uavhengig bank, men risikoen er her en annen
- ◆ Incentiveegenskapene er altså: *lån maksimalt - ikke gjør innskudd*
- ➡ avtalen kunne i utgangspunktet ikke tenkes inngått mellom rasjonelle aktører
 - ➡ p.g.a. manglende vilje til å gjøre innskudd
 - ➡ avtale vil kreve kompensasjon for innskuddsposisjonen hvor det tas hensyn til risiko og realitet (banken i hovedsak en administrator, utlånet er til annet konsernselskap)



Oljeskattemyndighetenes syn - kortversjonen

- ◆ Likeverdige parter (over tid) mht bidragsevne ville gitt det beste grunnlaget for avtale
- ◆ Forhandlingsrommet:
 - ◆ partenes alternativkostnader (alternativ anvendelse av ledig kapital, kostnader ved ny kapital) viktigste faktor for resultatet, hvor sterkt behovet for ny kapital er vil også kunne spille en rolle
 - ◆ én innsatsfaktor: (ledig) kapital → denne ville kreve avkastning i samsvar med realiteten (utlån til selskap)
 - ⇒ mindre gevinst for netto låntakere
 - ⇒ renten vil ligge nærmere lånerenten i ekstern bank enn innskuddsrenten



Oljeskattemyndighetenes syn - kortversjonen

- ◆ De norske CP-selskapene i en sterk finansiell stilling ved avtaleinngåelsen – en langt sterkere innskuddsevne enn andre deltakere
 - ◆ Samlet gjennomsnittlig netto innestående 2004: 3,8 mrd. NOK – opptrekk (2003) relativt sett ubetydelig
 - ◆ Grunnlaget for skjønnet: En kredittrisiko tilsvarende konsernets (morselskapets) – altså større enn ved et ordinært bankinnskudd
 - ◆ Ved negativ saldo belaster BoA ConocoPhillips Treasury LIBOR + 25 bp
 - ◆ Antatt at kapitalinnskyterne i poolordningen må stå i samme posisjon som BoA når motparten (Treasury) er den samme.
 - ◆ Men bruker LIBID og ikke LIBOR fordi kapitalyteren selv bestemmer størrelsen på mellomværendet (margin uavhengig av bid-ask spreaden) – LIBID 12,5 bp lavere enn LIBOR
 - ◆ Skjønnet basert på at innskuddsrente = opptreksrente slik at eventuelle uavhengige aktører i ordningen ville være tjent med å foreta både innskudd og opptrekk
- ➔ "Felles" rente = LIBID + 25 bp (tilsvarende Treasury Ltd.'s til BoA)



Petroleumskattesystemet:
Utvikling incentiv (1975-2005)



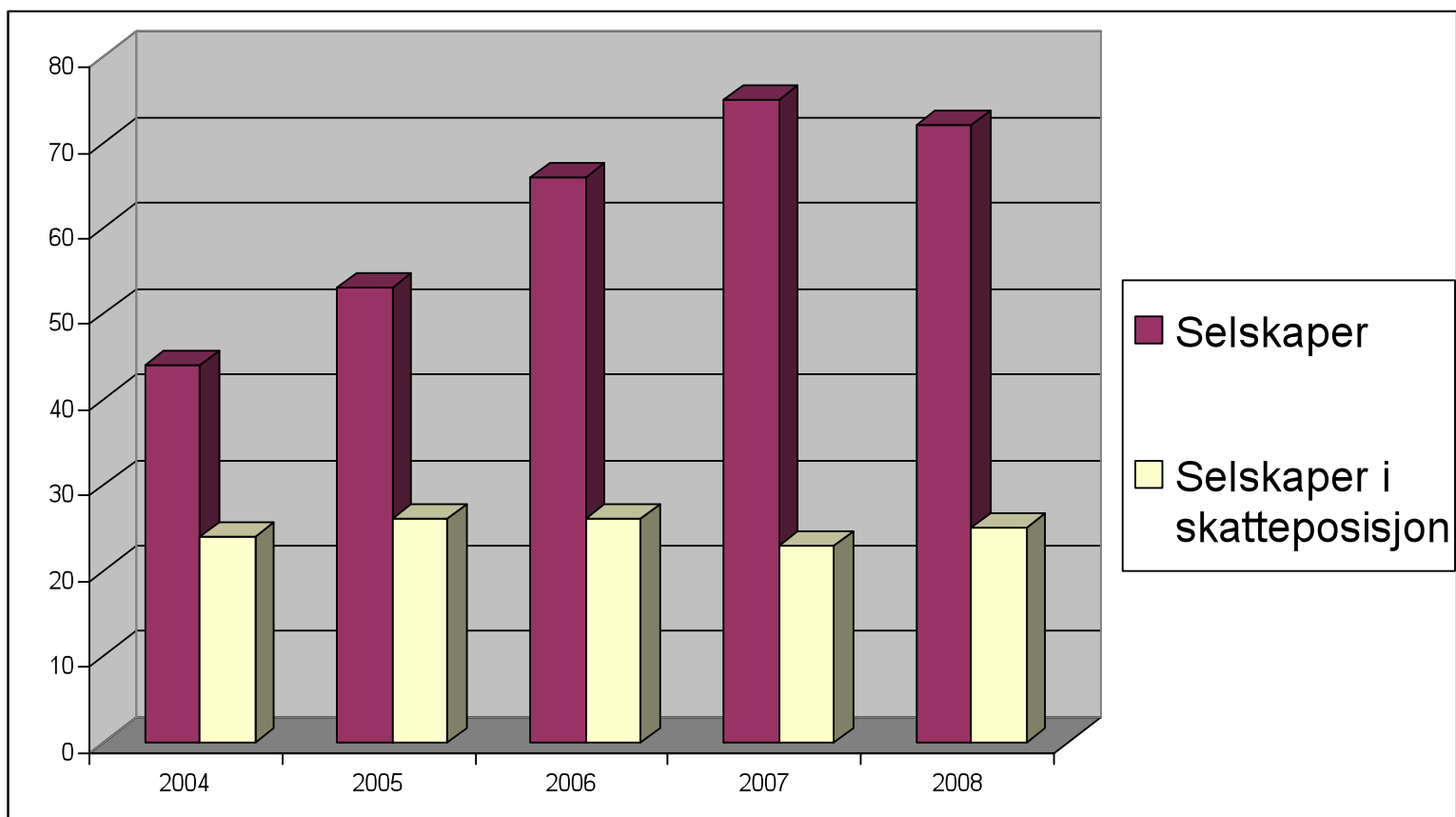
Inntekt → UT
Kostnad → INN

- Høy marginalslett (fra 1975) – nå 78%
- Renter på underskudd til fremføring og overskytende friinntekt og mulighet for salg/overføring av underskudd/friinntekt (2002)
 - betydelig sikkerhet for å kunne hente ut (tilnærmet) skatteverdi fradrag
- Refusjon av skatteverdi av udekket underskudd/friinntekt inkl. renter ved opphør (2005)
 - i praksis sikkerhet for utbetaling
- Årlig refusjon av skatteverdi leteunderskudd (inkl. renter f.o.m 1.1 i ligningsåret) (2005)
 - Likviditetsfordel – sikkerhet for utbetaling
 - (2007) mulighet for pantsetting av skatteverdien av leteunderskudd
- Risiko for endring ? Grl. § 97?



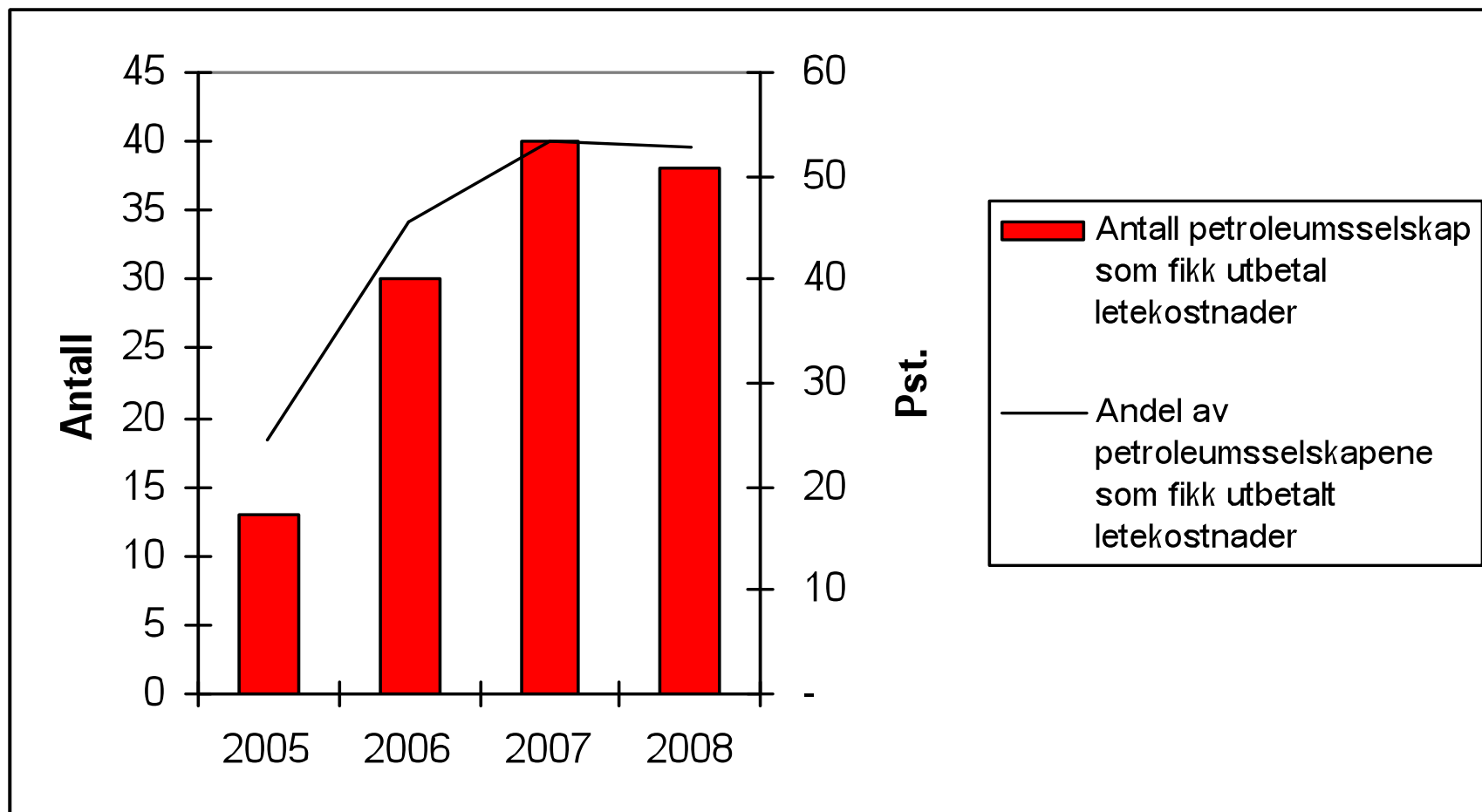
Oljeskattekontoret

Refusjon skatteverdien leteunderskudd Virkning – antall skattytere

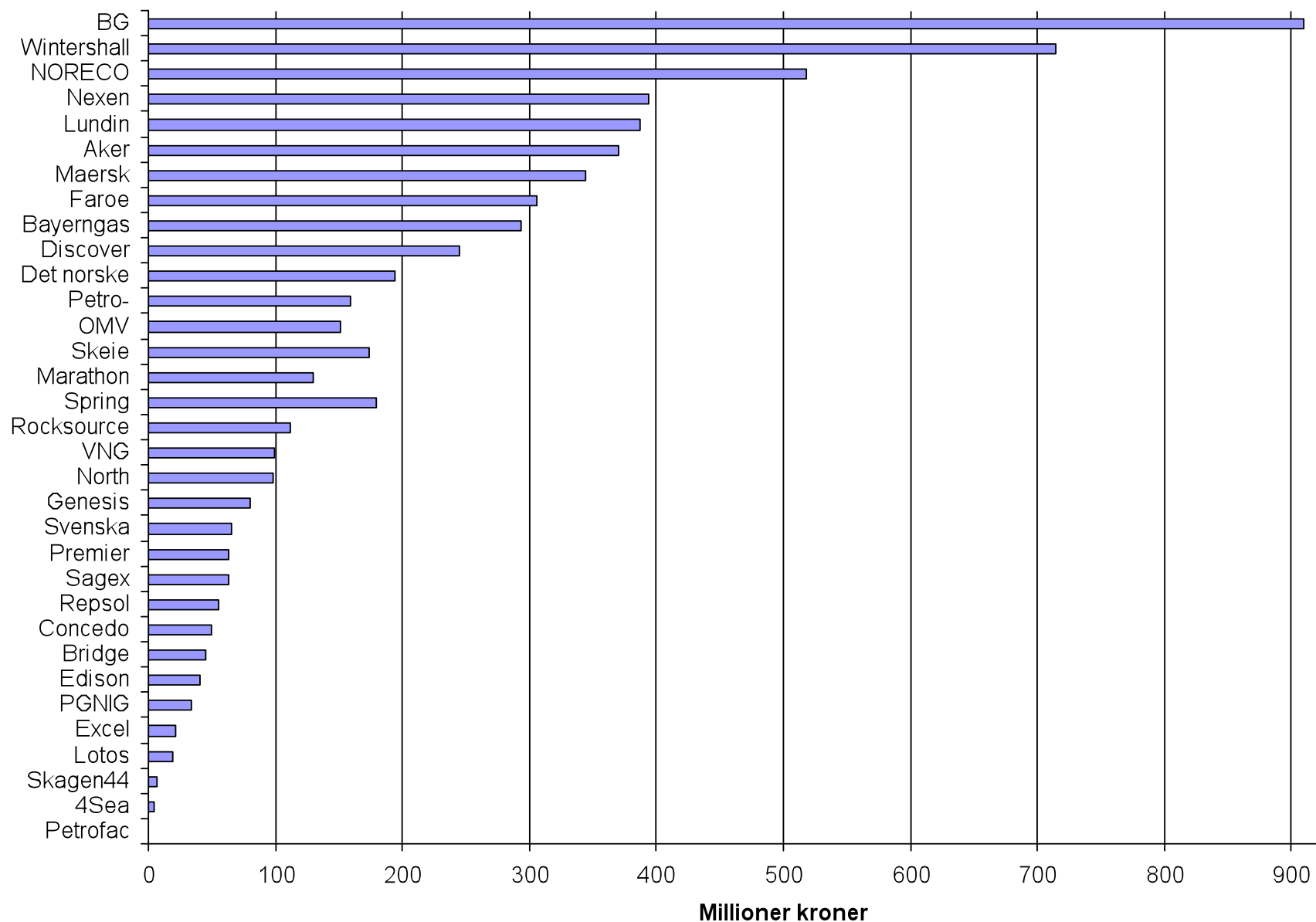




**Antall og andel petroleumsselskaper som fikk utbetalt
skatteverdi leteunderskudd**

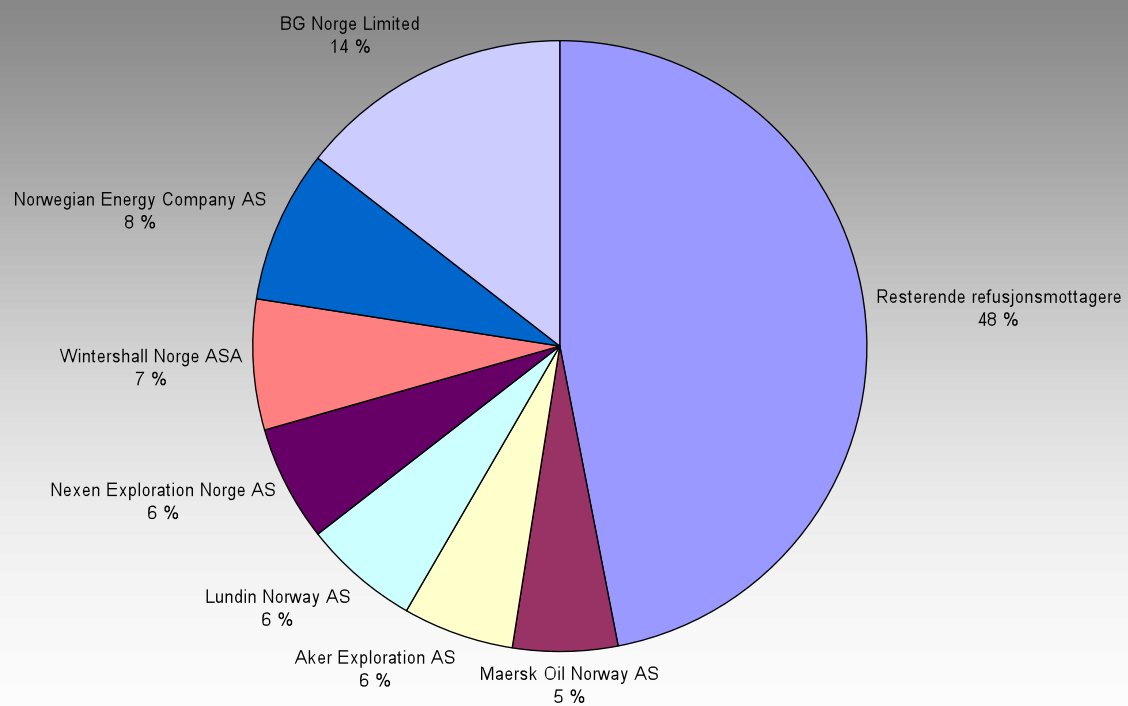


Utbetalinger av skatteverdi av letekostnader 2008





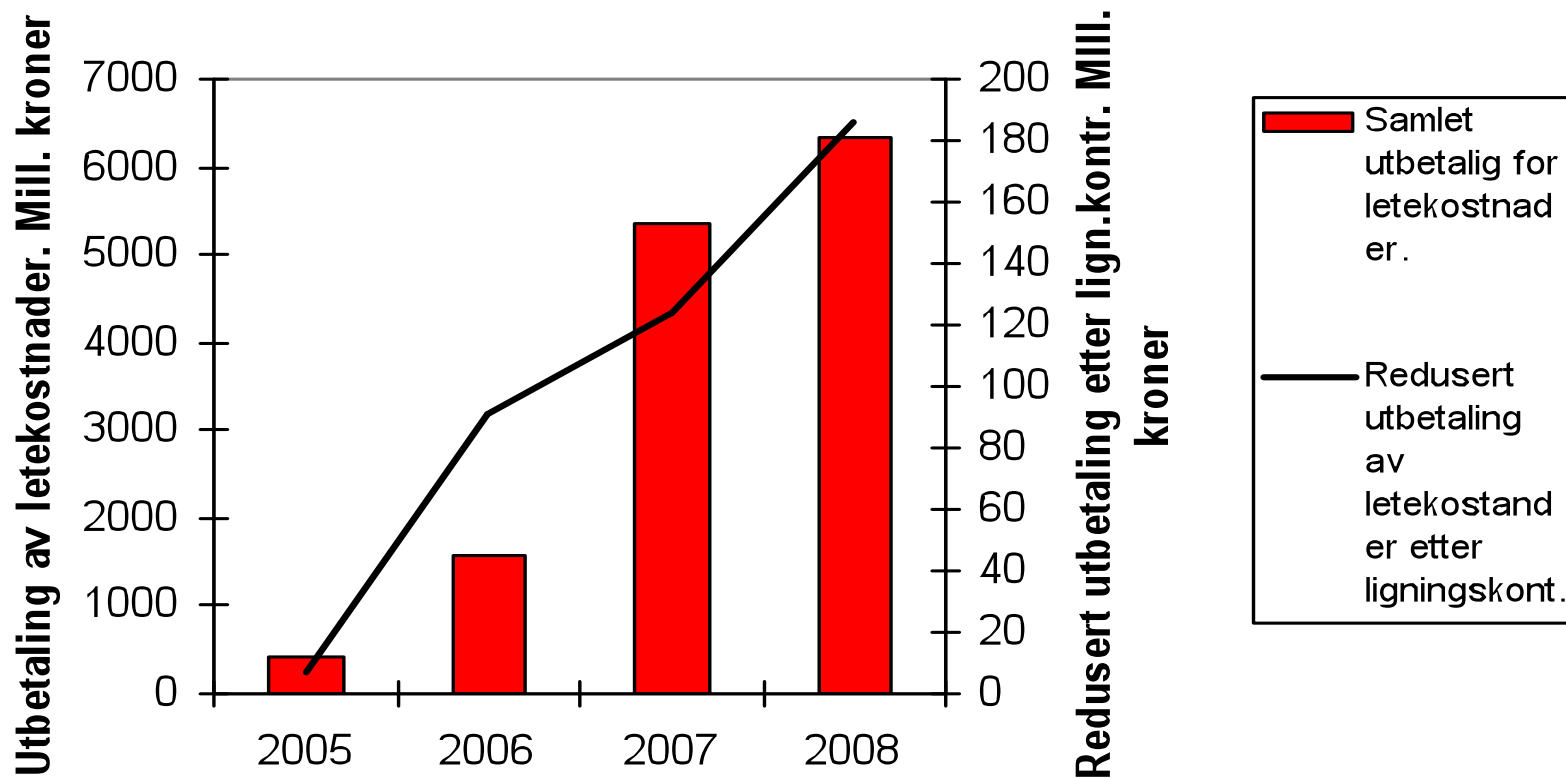
Andel av skatterefusjon





Oljeskattekontoret

Utbetaling av leteknstnader og redusert utbetaling av leteknstnader etter ligningskontroll





Refusjon skatteverdien leteunderskudd Andre virkninger

- Mange mindre selskaper uten samme ”totalkompetanse” og finansielle styrke som aktørene hadde tidligere
- Målet var å tiltrekke seg deltakere på sokkelen med geologisk eller annen teknisk kompetanse (delkompetanse), ikke selskap som primært ønsker å delta finansielt
- Etablert ordning med (frivillig) prekvalifisering
- Ofte har de ”nye” (norske) selskapene hatt en eller annen form for aktivitet på norsk sokkel tidligere, gjerne ytet en spesialtjeneste
- Denne kompetansen brukes
 - som innsatsfaktor i egen letevirksomhet
 - som grunnlag for å etablere samarbeid med andre deltakere
 - i forbindelse med lisenssøknader, men også
 - som grunnlag for å kjøpe seg inn i tildelte lisenser
- Det forekommer også tilfeller der refusjonsordningen synes brukt som finansieringskilde for teknologisk utvikling (gjern i eget ikke-særskattepliktig selskap),
 - **og dermed fremtidig ikke-særskattepliktig inntektserverv**
 - ➔ **dette reiser særdeles vanskelige avgrensningsspørsmål**



Eksempel:

- Eierskap til teknologi ligger i søsterselskap
- Utvinningsselskap betaler alle kostnader til videreutvikling og testing fra et gitt tidspunkt
- Dette gir tids- og geografisk begrenset eksklusiv rettighet til teknologien
- Selskapet verdsatte denne immaterielle rettigheten tilsvarende kostnadsdekningen
- Kontoret/OLN var ikke enig i dette. Verdien betydelig redusert
- Avskrivning (på redusert verdi) ikke godkjent som letekostnad:
 - selskapet betaler samme pris som øvrige deltakere ved bruk av teknologien
 - og har samme rettighet (som de andre deltakerne) ift resultatene av bruken av teknologien



Refusjon skatteverdien leteunderskudd Oppsummering rettstilstand

Utgangspunkt: Den skattepliktige kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (med unntak av finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster

- To grunnvilkår:
 - særskattepliktig virksomhet – små krav/terskel
 - undersøkelse (leting)
- Ikke krav om at lisens er ervervet
- Undersøkelse/leting
 - refusjon kan bare gis dersom det foreligger kostnader som etter sin art er letekostnader
 - et reelt, men ikke strengt krav (Jf ligningskveld 2007):
 - generelle vurderinger av mulighetene på norsk sokkel kan neppe anses som leting,
 - mens derimot analyser av avgrensede, store områder antakelig må anses som leting
 - at det er pådratt letekostnader (egne eller fra operatør) en forutsetning for at indirekte kostnader kan tilordnes letekostnader og være gjenstand for refusjon



Letekostnader er *ikke en residualpost*. Bestemmes direkte.

- Fra forarbeidene (s. 122): ”Departementet antar at et særskattepliktig selskap som ikke driver annen aktivitet enn undersøkelse etter petroleumsforekomster, etter en konkret vurdering ville kunne få utbetalt skatteverdien av selskapets samlede kostnader..”
 - Påberopes fortsatt av mange selskaper
 - Ser bort fra at det her sies ”... etter en konkret vurdering ...”
 - Klagenemnda har lagt til grunn at det uansett er utgiftens art som vil være avgjørende
 - Men forarbeidene gir egentlig bare uttrykk for det som er selvsagt
 - Videre:
 - Dersom man ikke driver utbygging eller produksjon betyr ikke dette at man nødvendigvis bare driver undersøkelse
 - Selv om man ofte omtaler tidsperioden før utbygging som letefasen, innebærer dette ikke nødvendigvis at man rent faktisk leter



- Driver selskapet *verken utbygging eller produksjon* vil avgrensningen mellom letekostnader og andre kostnader som oftest bygge på om kostnadene er pådratt av hensyn til virksomheten som sådan (alle faser)
 - Etablering av selskapet: Stiftelses-/emisjonskostnader
 - Kostnader ved etablering av organisasjonen
 - Prekvalifiseringskostnader (deltaker, operatør)
 - Kostnader ved kjøp/tildeling av lisens (herunder gebyrer)
 - Unntak: kostnader som knytter seg til vurdering av funnmulighet (f eks: seismikk)
 - Posisjoneringskostnader (dvs. kostnader pådratt for å kunne fremstå som et attraktivt selskap å samarbeide med).
 - Profilering av selskapet (generelt og i relasjon til næringsliv), nettverksbygging (må avgrenses mot administrative fordelingsposter)
 - Alle finansieringskostnader – herunder kostnader til etablering av "letelån" (konsulentbistand, pant/tinglysing)
 - Arealavgift – årets "nyhet"



Refusjon skatteverdien leteunderskudd Arealavgift

- Nye regler med virkning fra 1.1 2007 (jf forskrift til lov om petroleumsvirksomhet § 39)
- ”Gamle” regler - avgiften:
 - ble betalt for å inneha en tillatelse til å drive leting etter og produksjon av petroleumsressurser på norsk kontinentalsokkel.
 - betalt pr. km² av tildelt areal.
 - ikke betalt i tillatelsenes leteperiode (initiell periode) jf. petroleumsloven § 3-9.
 - fra utløpet av denne perioden eskalerte avgiften lineært over 10 år, fra kr 7000-70 000 pr. km², og lå så fast i den resterende del av tillatelsens varighet.
 - fradragsberettiget mot skattbar inntekt, og
 - der det ikke forelå forkjøpsrett for andre enn staten rett til 40 % reduksjon av avgiften.
- ➔ Kombinasjonen av en relativt lav reell avgiftssats etter skatt, og en lang eskaleringsperiode
 - ➔ avgiften hadde begrenset betydning for selskapenes beslutninger om aktivitet og tilbakelevering i de enkelte tillatelser.



- Nye regler – formål: gi insentiver til rask og effektiv utforskning av tildelt areal på sokkelen
- To hovedgrupper:
 - Lisenser tildelt ihht kgl.res. av 9. april 1965
 - 1. (1965) og 2. (1969) konsesjonsrunde
 - Lisensnr. 001-036: utgjør 7% av samtlige tildelte lisenser (hvorav en del tilbakeleverte/ikke aktive)
 - kan etter søknad velge at de alminnelige (nye reglene skal gjelde)
 - omtales i det følgende som særreglene hvis det ikke er søkt
 - Alle andre lisenstildelinger – 037 og høyere



De nye reglene:

- Initiell perioden (nå inntil 10 år) – dvs. der leteaktivitet skjer etter et pålagt arbeidsprogram – en videreføring av gamle regler: det betales ikke arealavgift i denne perioden.
- For å motivere til effektiv utnyttelse av påviste forekomster etter utløpet av initiell periode:
 - opptrappingen av avgiften kortet ned fra 10 til 3 år.
 - arealavgiften endret til 30 000 NOK/km² første år, 60 000 NOK/ km² andre år og deretter 120 000 NOK/km² frem til innlevering av Plan for utbygging og drift (PUD).
 - Men det gis (jf forskriftens § 39 annet og tredje ledd)
 - fritak for områder dekket av innlevert PUD
 - og refusjon etter søknad der det bores letebrønner



Konklusjon:

- Selskaper som har betalt arealavgift etter særreglene i 2007 og/eller 2008
 - skulle man kanskje kunne tro ville kunne medta disse betalingene som letekostnad og dermed i grunnlaget for beregning av refusjonskravet
 - I en kjennelse som gjaldt spørsmålet om arealavgift kunne aktiveres som utbyggingskostnader når lisensen var under utbygging, har imidlertid Klagenemnda uttalt følgende: ”.. Da arealavgiften verker kan karakteriseres som undersøkelsesutgift eller utbyggingsutgift....
- I alle tilfeller vil derfor arealavgiften måtte behandles som en ordinær sokkelkostnad
 - avgiften er et incitament til aktivitet (herunder leting)
 - og betales i de tilfellene hvor man verken driver leting, utbygging eller produksjon



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner – nye regler 2008

- ◆ Med virkning fra og med [inntektsåret 2008](#) er det i ligningsloven § 4-12 innført nye regler om oppgave- (2007) og dokumentasjonsplikt
- ◆ Nr. 1: [Oppgaveplikten](#) – skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for om det er grunn til å undersøke enkelte transaksjoner eller selskaper nærmere
- ◆ Nr. 2: [Dokumentasjonsplikten](#) – skal danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er fastsatt i overensstemmelse med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter
- ◆ I etterkant av ligningsbehandlingen har kontoret undersøkt og systematisert erfaringene med de nye reglene, bl.a.
 - ◆ I hvilken grad (de ulike) pliktene er oppfylt – med særlig vekt dokumentasjonsplikten
 - ◆ Saksbehandlernes syn på i hvilken grad de ulike opplysningene har vært nyttig (som grunnlag for videre analyse mv)
 - ◆ [Hovedkonklusjonen er at majoriteten har levert mangelfull og/eller dårlig dokumentasjon](#)



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- ◆ Det ble samlet inn informasjon om 44 selskaper av i alt 70
- ◆ 26 selskaper
 - ◆ har enten ikke hatt konserninterne transaksjoner
 - ◆ eller OSK har av en eller annen grunn ikke gjennomført videre undersøkelser
- ◆ Den videre redegjørelsen knytter seg til de 44 selskapene det er innhentet informasjon om
- ◆ Saksbehandlerne er bedt om å gradere selskapenes opplysninger etter en skala fra 1 (dårligst) til 5 (best)



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- ◆ § 4-12 nr.1: Oppgave over art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger.
 - ◆ Leveres sammen med selvangivelse (Ot.prp. nr. 62 (2006-07) s. 47)
- ◆ Forskrift av 07.12.2007 nr. 1368
 - ◆ Begrensninger mht hvem plikten omfatter – gjelder også utvinningsvirksomhet, forskriften § 1 og SKD's retningslinjer punkt. 3.4.2.2
- ◆ Skjema RF – 1123: oppgaveplikten anses oppfylt når dette skjema er utfyllt.
 - ◆ Antakelig kan oppgaveplikten oppfylles ved å gi opplysningene på annen måte
 - ◆ Av 44 selskaper hadde 38 fylt ut skjema
 - ◆ Disse opplysningene fikk en snittscore på 2,1 (om informasjonen var nyttig) – laveste score i hele undersøkelsen



§ 4-12 nr. 2:

”Selskap eller innretning som nevnt i nr. 1 skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. ”

§ 4-12 nr. 3 – unntak fra plikten.

- Dette unntaket gjelder ikke for særskattepliktig virksomhet



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- ◆ Forskrift 07.12.2007 nr. 1369
- ◆ Forskriften begrenser i § 1 dokumentasjonsplikten – i tillegg til begrensningen i § 4-12 nr.3
 - ◆ begrensningen knytter seg til omfanget av kontrollerte transaksjoner
 - ◆ begrensningen er ikke i konflikt med § 4-12 nr. 3
 - ◆ særskattepliktig virksomhet er ikke unntatt fra bestemmelsen i forskriftens § 1
 - ◆ *ett selskap har påberopt seg dette unntaket*
 - ◆ opplysninger kan likevel innhentes, jf. Ot.prp nr. 62 (2006-07) s. 47:
 - ”Departementet understreker også at opplysningsplikten som foreslås i ligningslovens § 4-12, ikke begrenser ligningsmyndighetenes adgang til å be om opplysninger i medhold av lignl. § 4-8 og § 4-10.”
 - ”Departementet presiserer at også skattytere som faller utenfor den særskilte dokumentasjonsplikten, med grunnlag i den alminnelige opplysningsplikten etter ligningsloven, må være forberedt på å kunne dokumentere sine internpriser dersom ligningsmyndighetene ber om det.”
 - Tilsvarende i forskriften § 15 (3)



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- ◆ Dokumentasjonsplikten oppstår etter krav fra ligningsmyndighetene
- ◆ Frist for innsendelse er 45 dager
 - ◆ *Ca. 80% overholdt tidsfristen*
 - ◆ I en del tilfeller – eks. enkelte standardbrev – ble krav om opplysninger utsendt før selvangivelsesfristen
 - ◆ Frist for innsendelse ble satt til 45 dager etter selvangivelsesfrist, jf forskriften § 15 (1)
- ◆ Kontoret har for tidligere inntektsår benyttet seg av såkalte standardbrev for innhenting av opplysninger knyttet til (komplekse) konserninterne transaksjoner (eks. forsikringer)
 - ◆ Kontoret legger til grunn at slik informasjonsinnhenting også vil omfattes av dokumentasjonsplikten
 - ◆ Man vil uansett kunne forankre dette i den alminnelig opplysningsplikten



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- Standard/prinsipp knyttet til plikten:

- **Kvalitet:** Ot.prp. nr. 62 side 61:

”Den dokumentasjon som fremlegges må være av en viss kvalitet for at skattyter skal anses å ha oppfylt plikten”

- **Proporsjonalitet** – retningslinjene punkt 4.2 (s. 16)

”... transaksjoner med stort økonomisk omfang bør dokumenteres bredere og grundigere enn opplysninger om transaksjoner av mindre betydning ... For transaksjoner som ikke er av stort økonomisk omfang eller som ikke er komplekse kan dokumentasjonen på samme måte være mindre omfattende”

Forskriften § 3: ”... skal tilpasses til den kontrollerte transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet ..”



Konkrete opplysninger som kan kreves etter forskriften (overskrifter)

- ◆ § 4: Opplysninger om foretaket, konsernet og virksomheten
- ◆ § 5: Opplysninger om finansielle forhold
- ◆ § 6: Opplysninger om art og omfang av kontrollerte transaksjoner
- ◆ § 7: Funksjonsanalyse
- ◆ § 8: Særlig om sentralisert tjenesteyting
- ◆ § 9: Særlige opplysninger om immaterielle verdier
- ◆ §10: Opplysninger om valg og anvendelse av prissettingsmetode
- ◆ § 11: Opplysninger om sammenlignbarhetsanalyse
- ◆ § 12: Opplysninger om avtaler



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- ◆ Dokumentasjonsplikten er meget omfattende
- ◆ og må oppfylles når lovens og forskriftens vilkår er oppfylt og ligningsmyndighetene krever det
- ◆ men kan ”tilpasses omfang og kompleksitet”
- ◆ og i visse tilfeller unnlates (§11 – sammenlignbarhet, §13 – uvesentlighet)
- ◆ i utgangspunkt kan skattemyndighetene nøye seg om å be om opplysninger i samsvar med forskriften (for alle konserninterne transaksjoner)
- ◆ kontoret har imidlertid valgt å innhente opplysninger knyttet til *konkrete transaksjonstyper*
 - ◆ også uten henvisning til dokumentasjonsplikten
- ◆ Eksempler på transaksjonstyper: tjenester, forsikringer, finansielle transaksjoner (inn-/utlån), våtgass og tørrgass



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- ◆ Saksbehandlerne tilbakemelding (vedr. nytte mv) knytter seg til **5 transaksjonstyper** med hhv
 - ◆ 26 tilbakemeldinger for tjenester,
 - ◆ 7 på forsikring,
 - ◆ 24 på lånevilkår,
 - ◆ 7 på våtgass og
 - ◆ 10 på tørrgass
 - ➔ til sammen 74.
- ◆ Disse er igjen inndelt i **13 dokumentasjonskategorier** (ikke sammenfallende med forskrift, men inndeling i brev)
- ◆ Snittscore er 3,02 – basert på 568 enkeltvurderinger
- ◆ Av mottatt dokumentasjon mente saksbehandlerne:
 - ◆ at tilnærmet 100% var relevant
 - ◆ at 80% var systematisk
 - ◆ at 10% var for omfattende
 - ◆ at 38% var for lite
- ◆ **2/3 av saksbehandlerne ment at dokumentasjonen førte til mindre behov for tilleggsspørsmål**
- ◆ **drøyt 1/3 mente dokumentasjonen førte til raskere behandlingstid**
- ◆ **og at det oppstod flere kontrollmuligheter**



Oljeskattekontoret

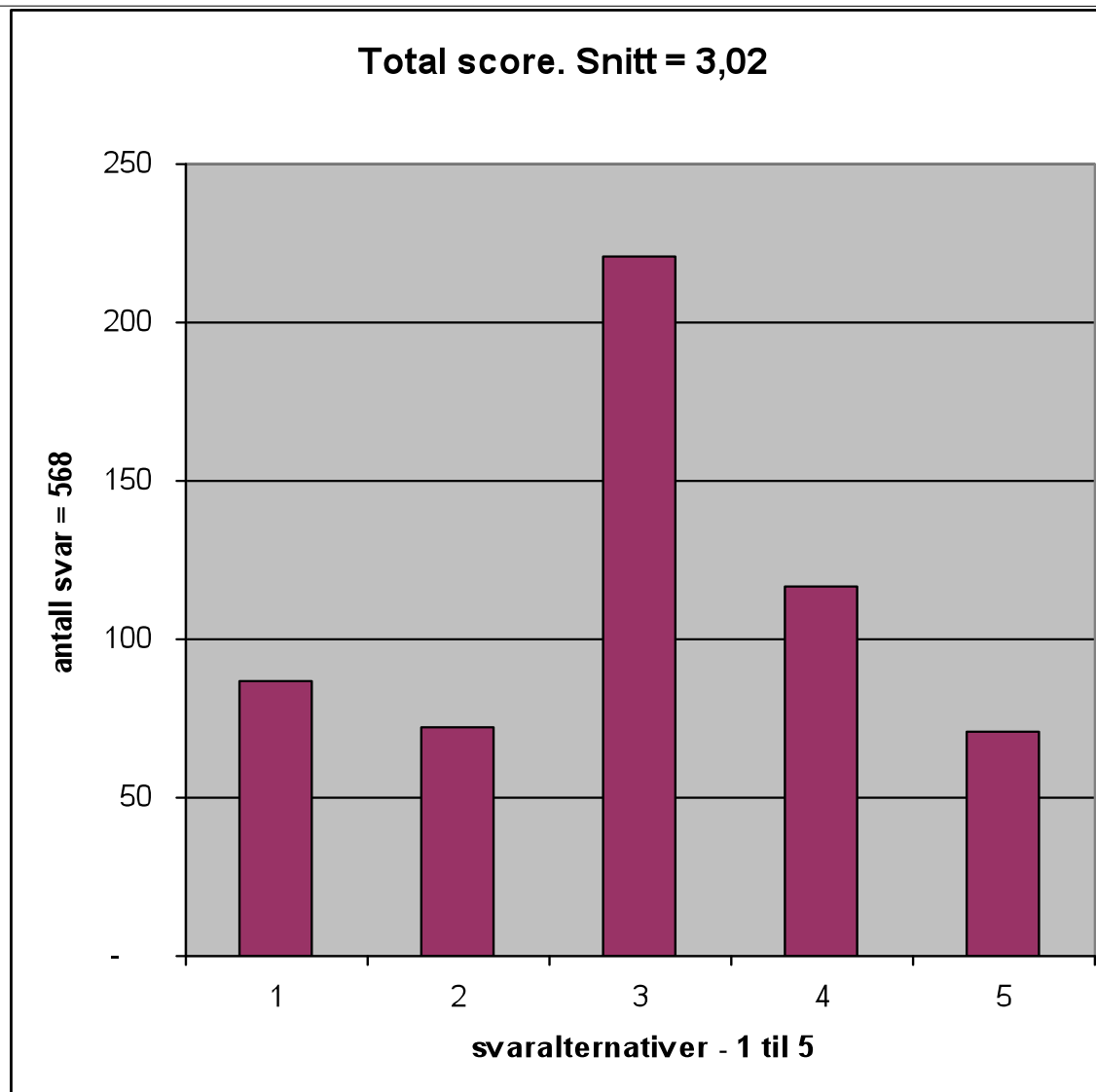
Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

<i>Dokumentasjon</i>	<i>Snitt alle</i>	<i>Tjenester</i>	<i>Lånevilkår</i>	<i>Forsikringer</i>	<i>Tørrgass</i>	<i>Våtgass</i>
Organisasjon og beskrivelse av tjenester	3,4	3,4				
Beløpsmessig oversikt / skjema	3,5	3,4	4,0	3,0	3,9	3,5
Omfang og kvalitet	3,5	3,0	3,6	3,0	3,4	3,6
Avtaleverk	3,2	3,5	3,9	3,0	4,5	3,3
Risikoanalyse	3,2	3,0	2,5		3,1	2,3
Rapport fra tjenesteyter	2,9	2,4	3,0		5,0	
Rapport fra tjenestemottaker	2,8	2,5	3,0	3,0	5,0	2,5
Funksjonsanalyse:	3,3	3,0	2,8		3,3	2,3
Prisingsmetode:	3,0	3,2	3,0	4,5	3,9	3,3
Sammenlignbarhetsanalyse:	3,0	3,0	2,6		2,9	2,7
Timelister	3,1	3,0	3,0			
Fakturaer	2,8	2,7	3,0	3,0	4,0	
Årsrapporter fra tjenesteytende avdeling	2,2	2,2	3,0			
Snitt alle	3,1	3,0	3,1	3,3	3,9	2,9



Oljeskattekontoret

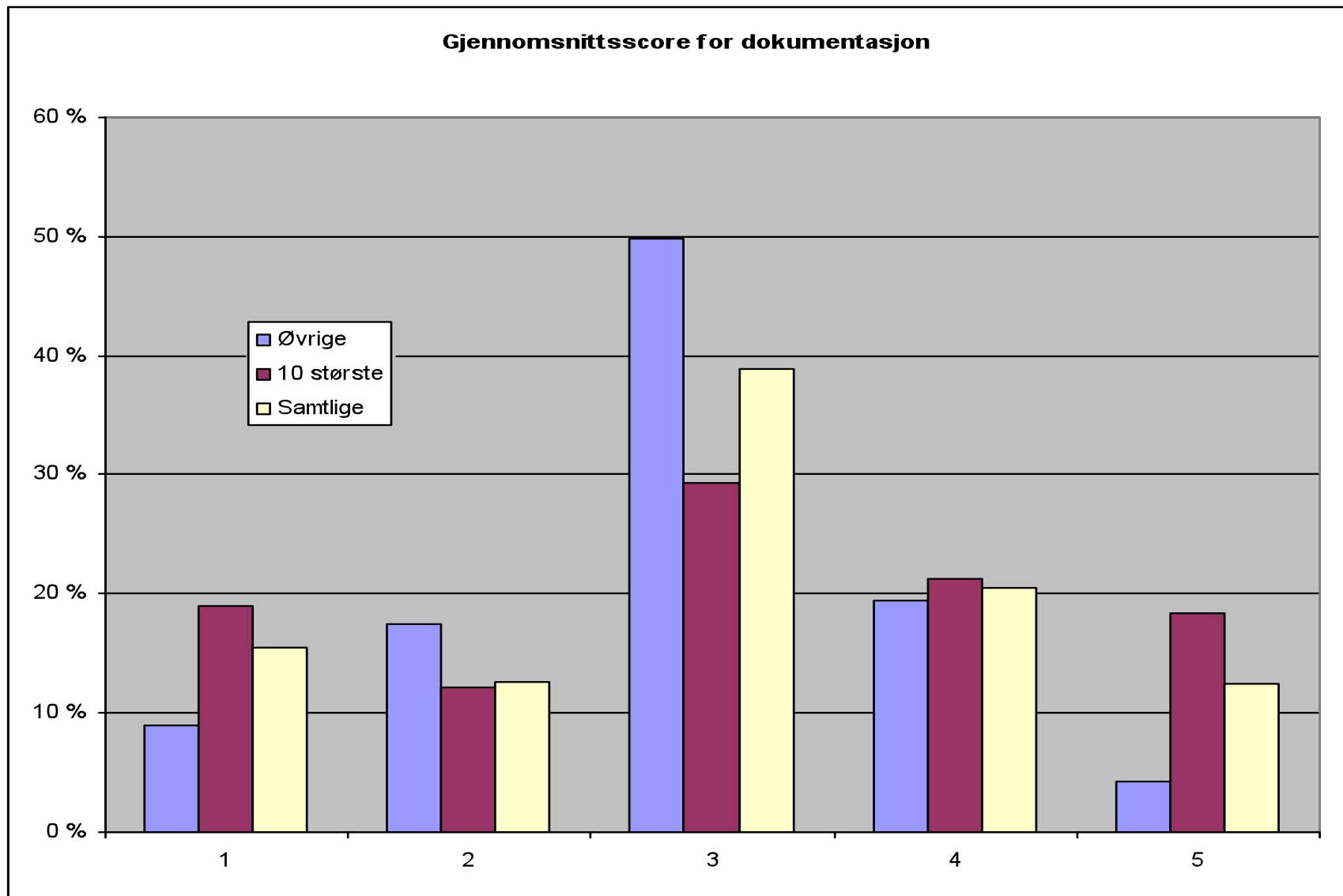
Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner





Oljeskattekontoret

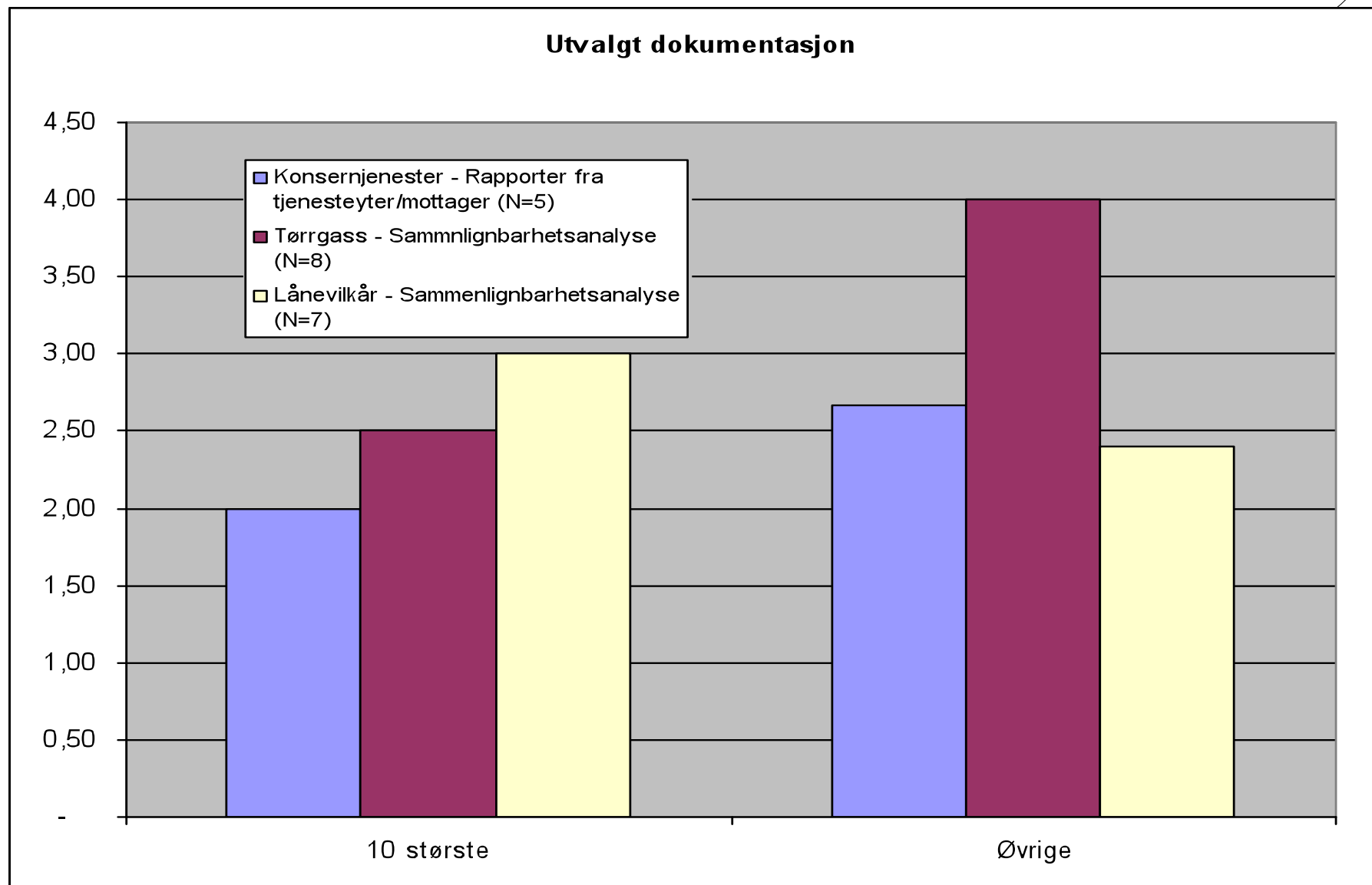
Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner





Oljeskattekontoret

Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner



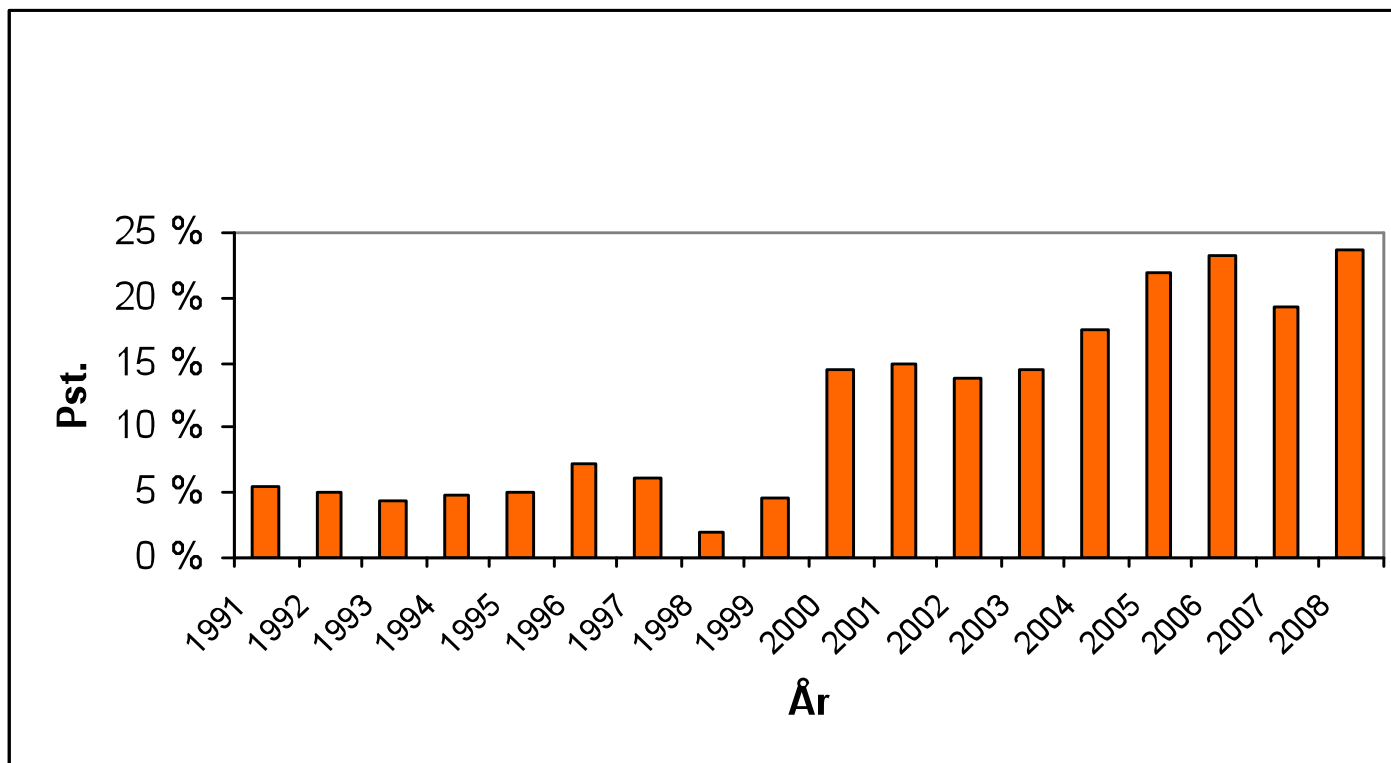


- ◆ Totalinntrykk:
 - ◆ meget store forskjeller
 - ◆ kun to selskaper har levert tilfredsstillende dokumentasjon (og kan dermed levere tilsvarende for 2009)
 - ◆ de fleste har ”et godt stykke igjen”
 - ◆ spesielt sammenlignbarhetsanalysene skiller seg ut som et område hvor kvaliteten er særs dårlig
- ◆ Ny inntektsmulighet?
 - ◆ Det fremgår (eksplisitt) at ca en tredjedel av selskapene har benyttet eksterne konsulenter
 - ◆ Det kan gjelde flere



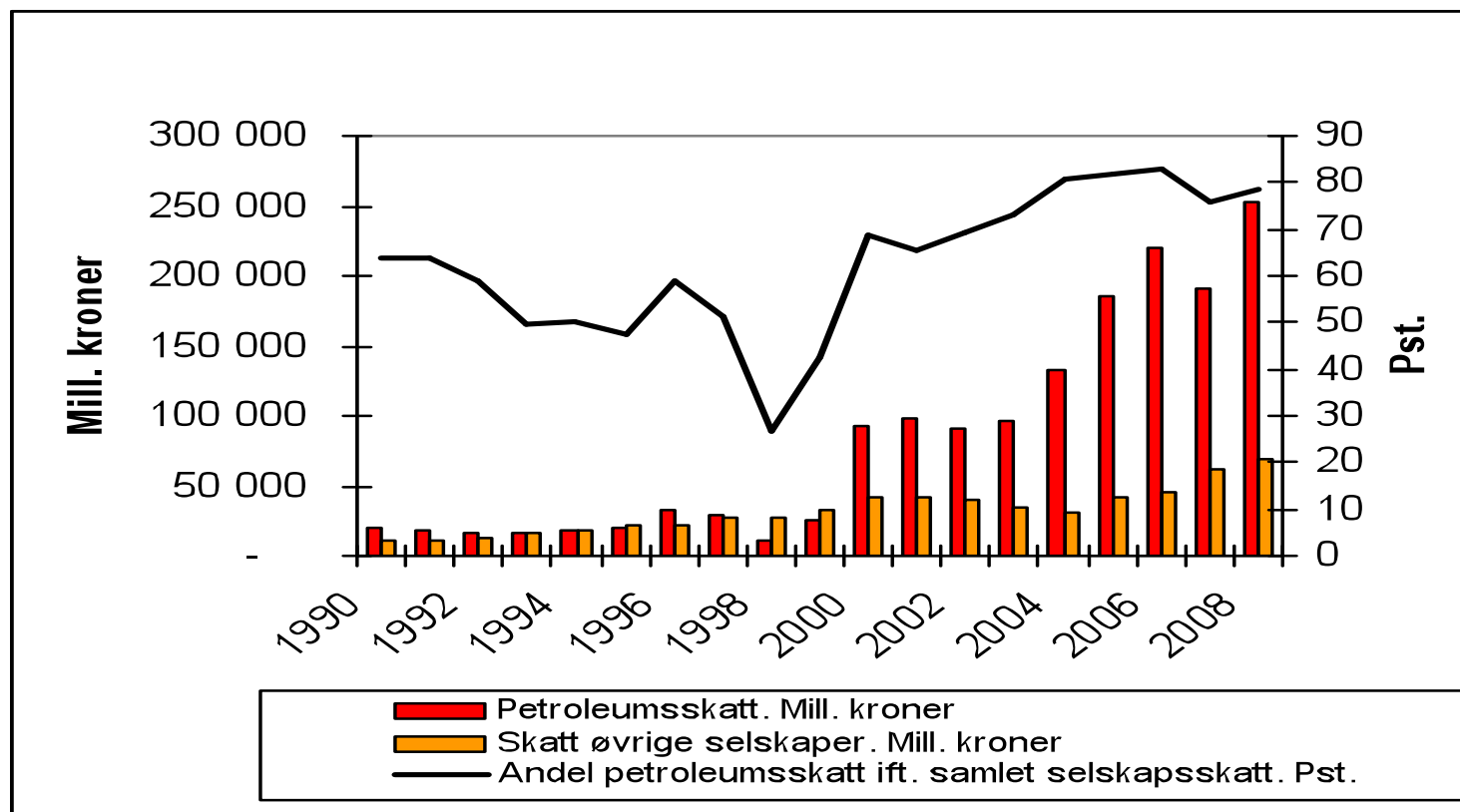
Oljeskattekontoret

Petroleumsskattens andel av de samlede skatte- og avgifts- inntektene



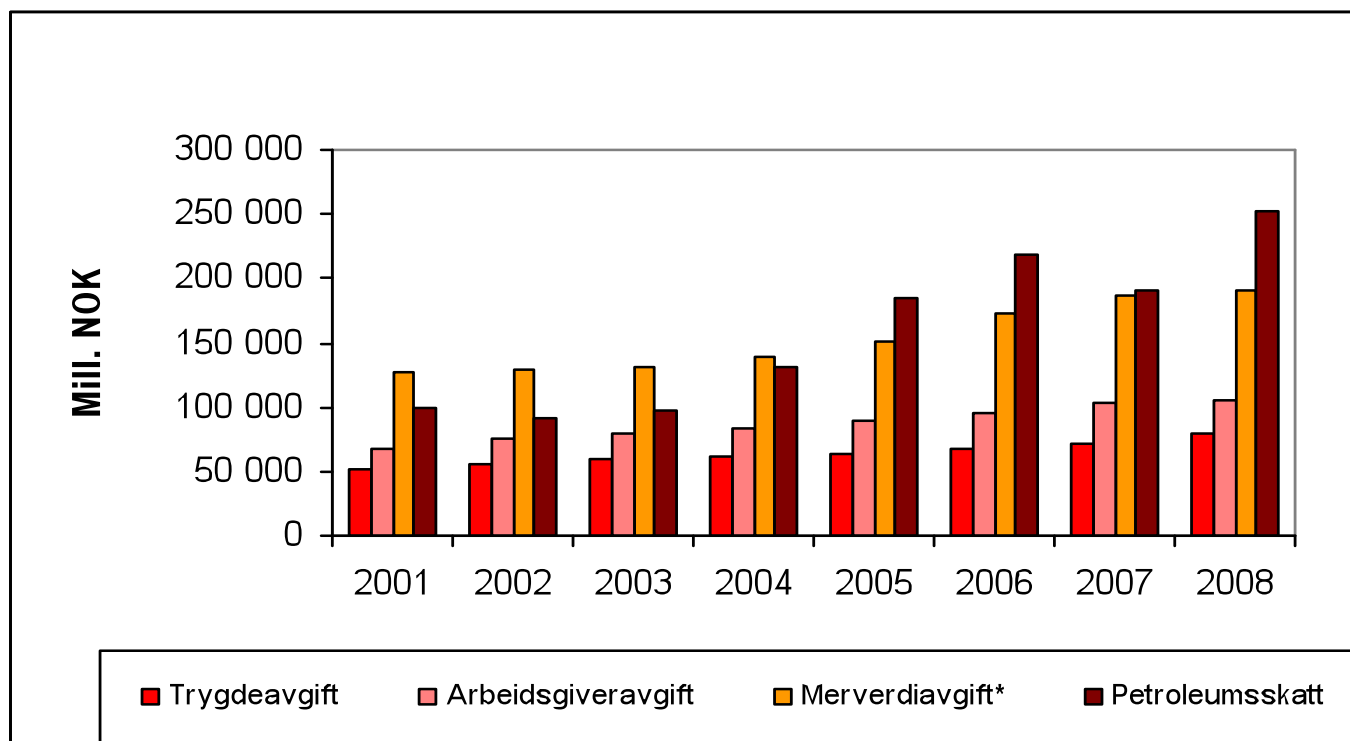


Petroleumsskatt og skatt på øvrige selskaper



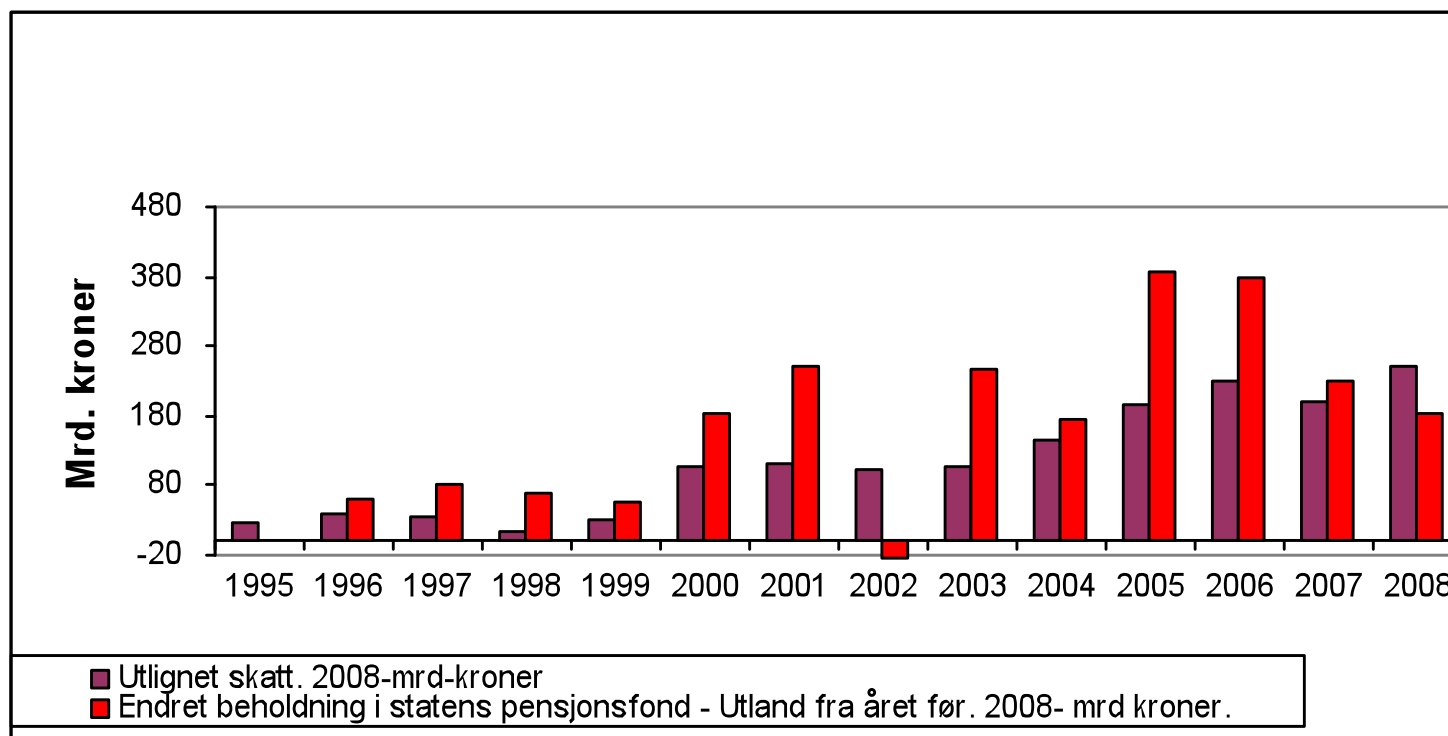


Provenyet av petroleumsskatten og andre skatter og avgifter



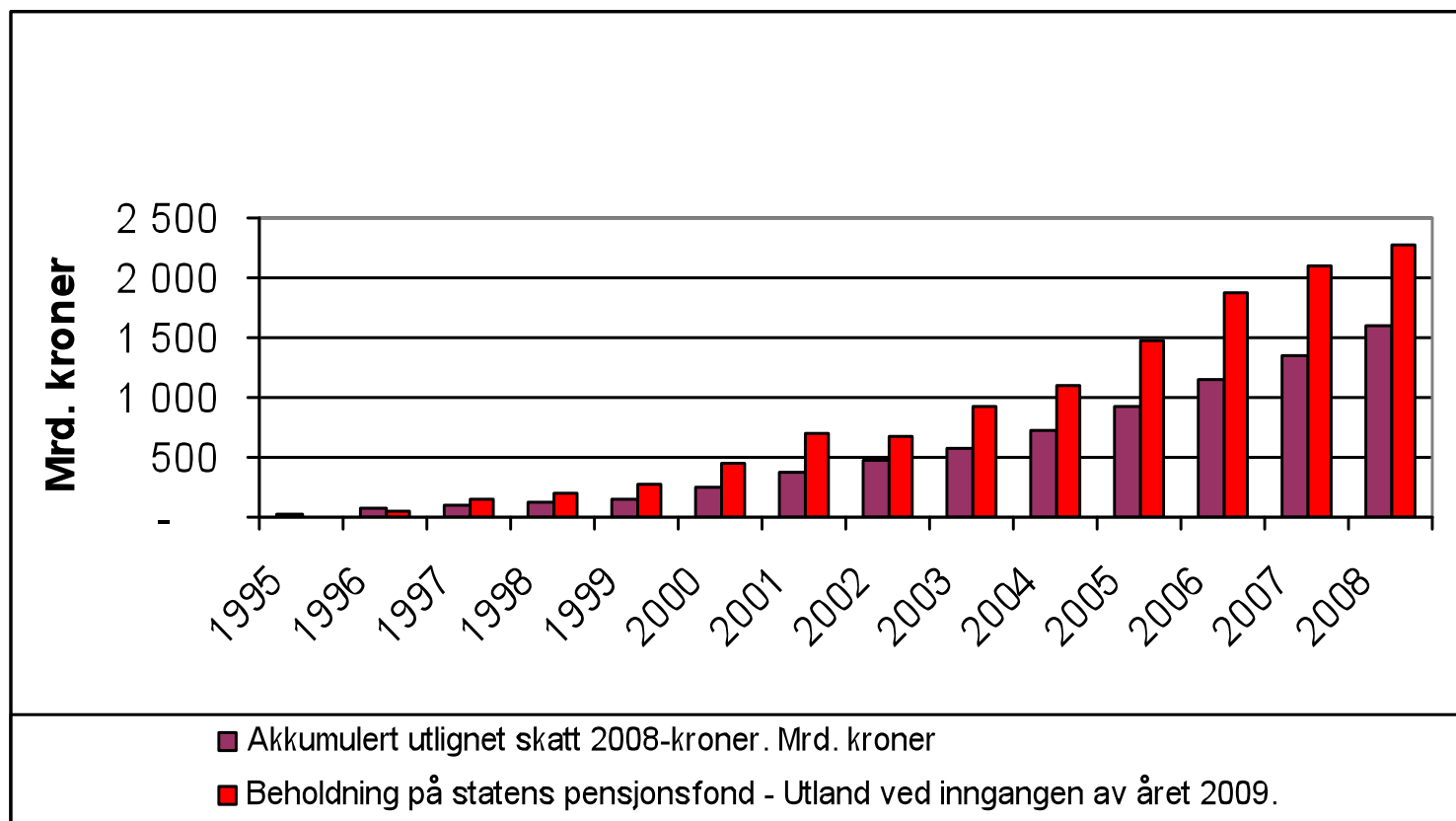


**Endret beholdning av Staten pensjonsfond –
Utland og utlignet oljeskatt i perioden 1995 til 2008**





**Statens pensjonsfond - Utlands beholdningsverdi
og akkumulert utlignet oljeskatt over perioden 1995 til 2008**





Oljeskattekontoret

**Statens pensjonsfond - Utlands beholdningsverdi
og akkumulert utlignet oljeskatt over perioden 1975 til 2008**

