



**Torstein Fløystad:**

*Ligningsbehandlingen for inntektsåret  
2009*

*og andre aktuelle spørsmål i petroleumsbeskatningen*



- ◆ Rettssaker – herunder nå rettskraftig Statpipe-sak
- ◆ Etablert kontrollmål ligning
- ◆ Ligningen for inntekståret 2009 – resultater
- ◆ Finansposter – med hovedvekt på klassifisering og konserntransaksjoner
- ◆ Dokumentasjon konserninterne transaksjoner – krav, etterlevelse og konsekvenser
- ◆ Konserninterne tjenester – fordeling etter indirekte metoder
- ◆ Naturgass – opplysningsplikt og aktuelle problemstillinger
- ◆ Refusjon av skatteverdien av leteunderskudd
- ◆ Faste driftsmidler på sokkel – petrsktl. § 3b
- ◆ Forsikringer i captive – historikk og aktuelle spørsmål
- ◆ Diverse
- ◆ Petroleumsbeskatningens betydning i norsk økonomi



## **Rettssaker**



## Rettssaker – Statpipe (I og II) avsluttet/rettskraftig

- ◆ Statpipe I (1993-94) – Rt. 2003 s. 1342: Vilkår for skjønn oppfylt, ligning opphevet, annet skjønnstema.
- ◆ Statpipe II:
  1. Skjønnstvist (1993-2002) – tolkning av skjønnstema formulert av HR
  2. Spørsmål om skjønnsadgang – tariff fastsatt i forskrift etter dannelsen av Gassled
- ◆ Bortsett fra spørsmålet om skjønnstema i HR (Statpipe I): 5 dommer i statens favør vedrørende Statpipe.
- ◆ Ser man på hele perioden saken får betydning (1993-2008) innebærer saken en samlet økt *skattebelastning* for de berørte selskaper på **2,8 mrd. NOK**, i **dagens pengeverdi ca 3,4 mrd. NOK**
- ◆ Ankeutvalget 29. september 2010:

” .. finner enstemmig at verken avgjørelsens betydning utenfor den foreliggende sak eller andre forhold tilsier at saken blir fremmet for Høyesterett”



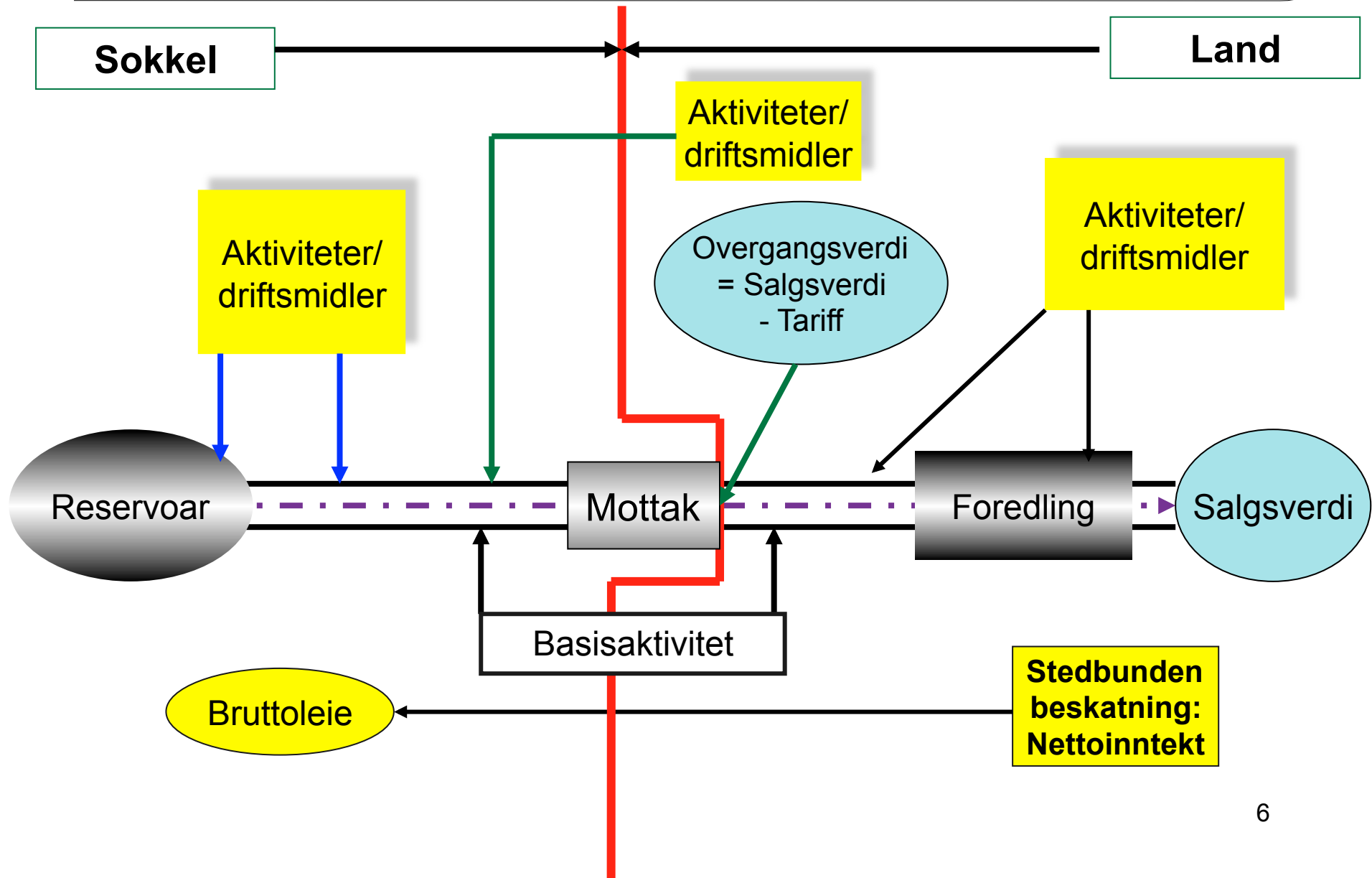
## Rettssaker – Statpipe (I og II) avsluttet/rettskraftig

Av disse dommene kan man slutte følgende:

1. Sammenhengende produksjon, transport og foredling uten marked for uforedlet produkt ved passering av geografisk grense:
  1. Bruttoverdi ved passering grense bestemmer særskattepliktig inntekt
  2. Denne beregnes på grunnlag av "net back", brutto salgsverdi foredlet produkt – tariff for transport og foredling på land
  3. Tariffen beregnes på grunnlag av armlengdestandarden på tidspunkt for avtaleinngåelse
  4. Og uavhengig av om landaktiviteten er eget skattesubjekt eller ikke
  5. Og selvsagt bare for den del av skattyters produksjon som det i forhold til landaktiviteten kan etableres et interessefellesskap til
  6. Sokkelinntekten innvinnes først når foredlet produkt selges (eventuelt ved uttak)
2. OED's godkjenning av tariff:
  1. Statpipe I : Dersom det kan legges til grunn at OED ville godkjent en lavere tariff, kan ligningsmyndighetene prøve om en lavere tariff ville blitt avtalt mellom uavhengige parter
  2. Statpipe II - LR (fastsatt i forskrift): Med utgangspunkt i at forskriften tok sikte på en videreføring av opprinnelig tariff. LR: " kan .. ikke se .. at den omstendighet at tariffen er fastsatt ved forskrift, kan virke inn på ligningsmyndighetenes adgang til å justere en tariff som i følge Høyesterett strider mot armlengdeprinsippet."



## Sammenhengende transport og foredling – geografisk og funksjonell avgrensing sokkel/land





Tre verserende saker – mange år siden så få saker!

1. Forsikring i captive – Statoil

- ◆ Staten medhold i TR
- ◆ LR berammet til oktober 2011 -10 dager
- ◆ Hovedspørsmål det samme som i rettskraftig dom (Hydro LR)

2. Føringer i regnskapet som har skattemessig virkning – lovlig utbytte, jf asl. § 8-1

1. Ikke kostnadsført ilignet skatt – selskapet legger til grunn at beløpet vil bli tilbakebetalt etter klagebehandling
2. Debetbalanser knyttet til avsetninger for nedstegning

3. Forretningsbygg

- ◆ Kompleks sak med mange problemstillinger: Internprising, uttak, frikjøp og gjennomskjæring ved salg
- ◆ berammet til 12-13.04.2011



## **Oljeskattekontorets kontrollmål**





- ◆ Målet er:
  - ◆ en årlig, grundig og tilnærmet gjennomgående kontroll av alle skattytere.
    - ◆ reelt etablert fra og med 1975
    - ◆ formulert på 80-tallet, og moderert på slutten av 90-tallet ("tilnærmet")
- ◆ Hvorfor? Statens eiendom, proveny, kost/nytte, risikovurdering/ skattesystemets incitamenter, internasjonale konserner, erfaring osv
- ◆ "Motytelsen" til grundig kontroll?
  - ◆ Fagkyndige uavhengige nemnder (som ikke kan instrueres)
- ◆ Omfanget av stedlig kontroll økt de to siste år
- ◆ "Enhanced relationship"?



## **Resultater ligning**

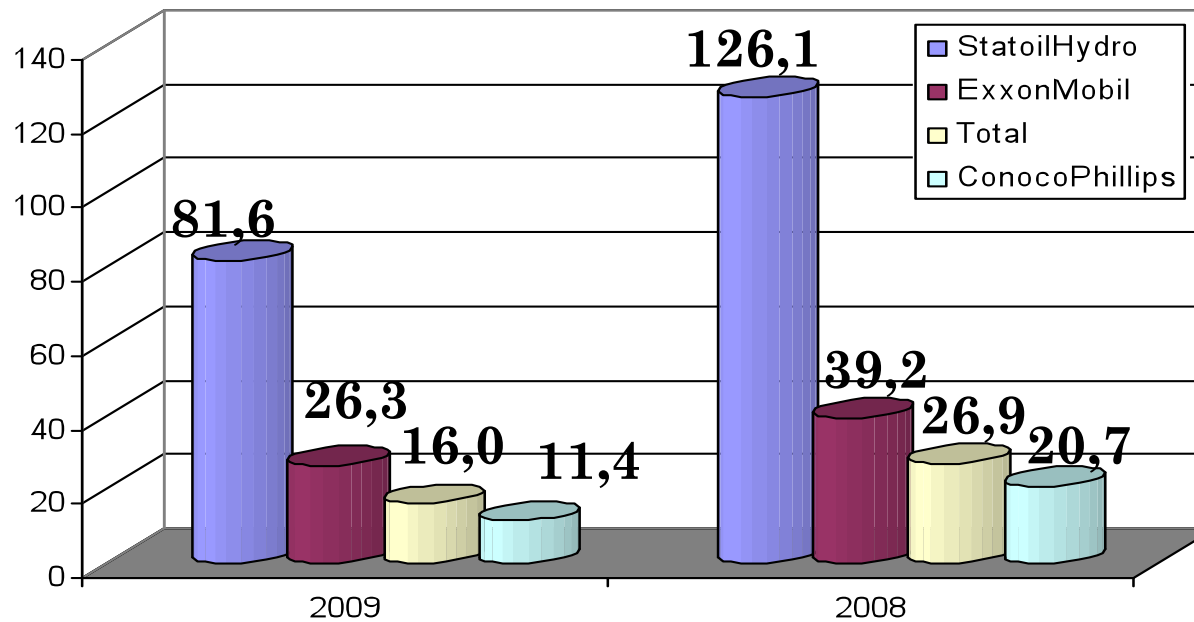


## Utlignet skatt

2009: 154,2 milliarder NOK

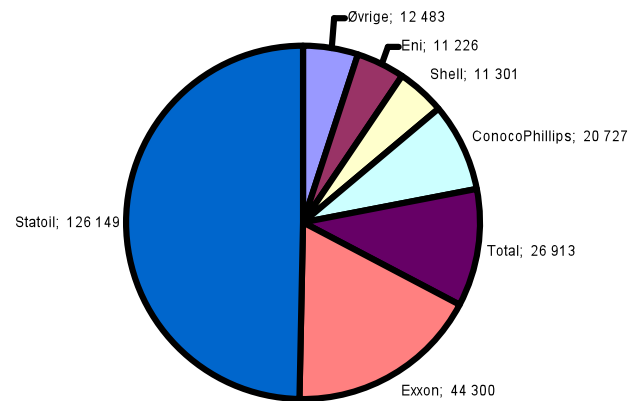
2008: 253,1 milliarder NOK

Milliarder NOK

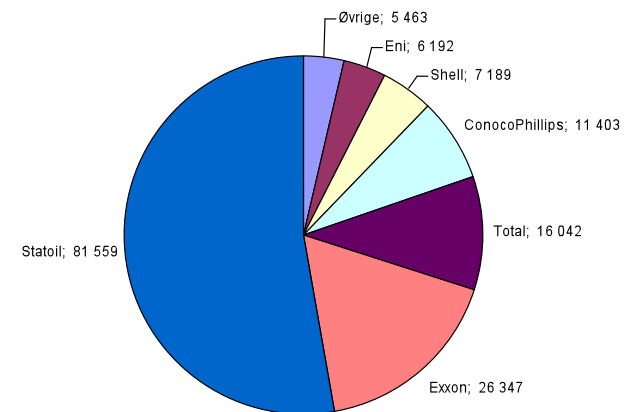




**Utlignet petroleumsskatt 2008  
(MNOK)**



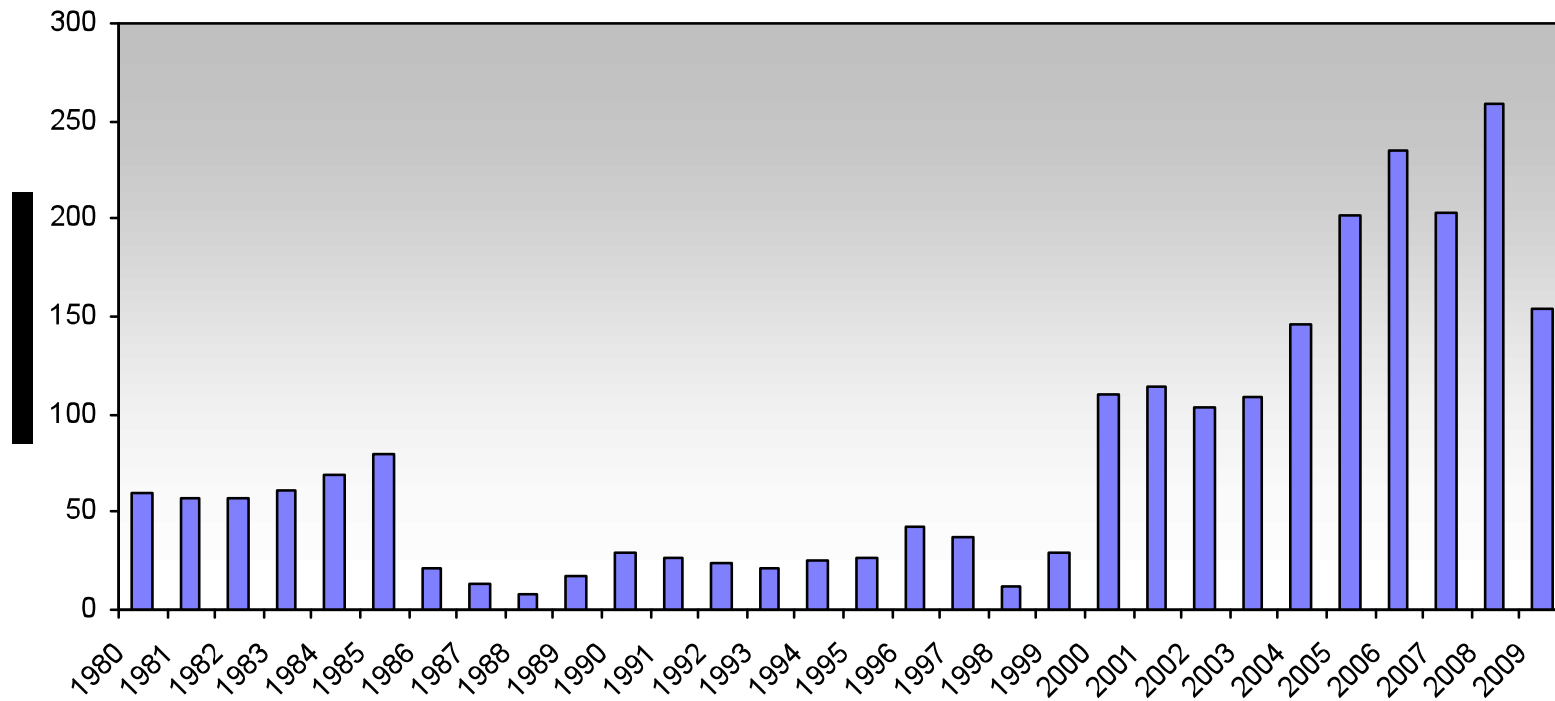
**Utlignet petroleumsskatt 2009  
(MNOK)**





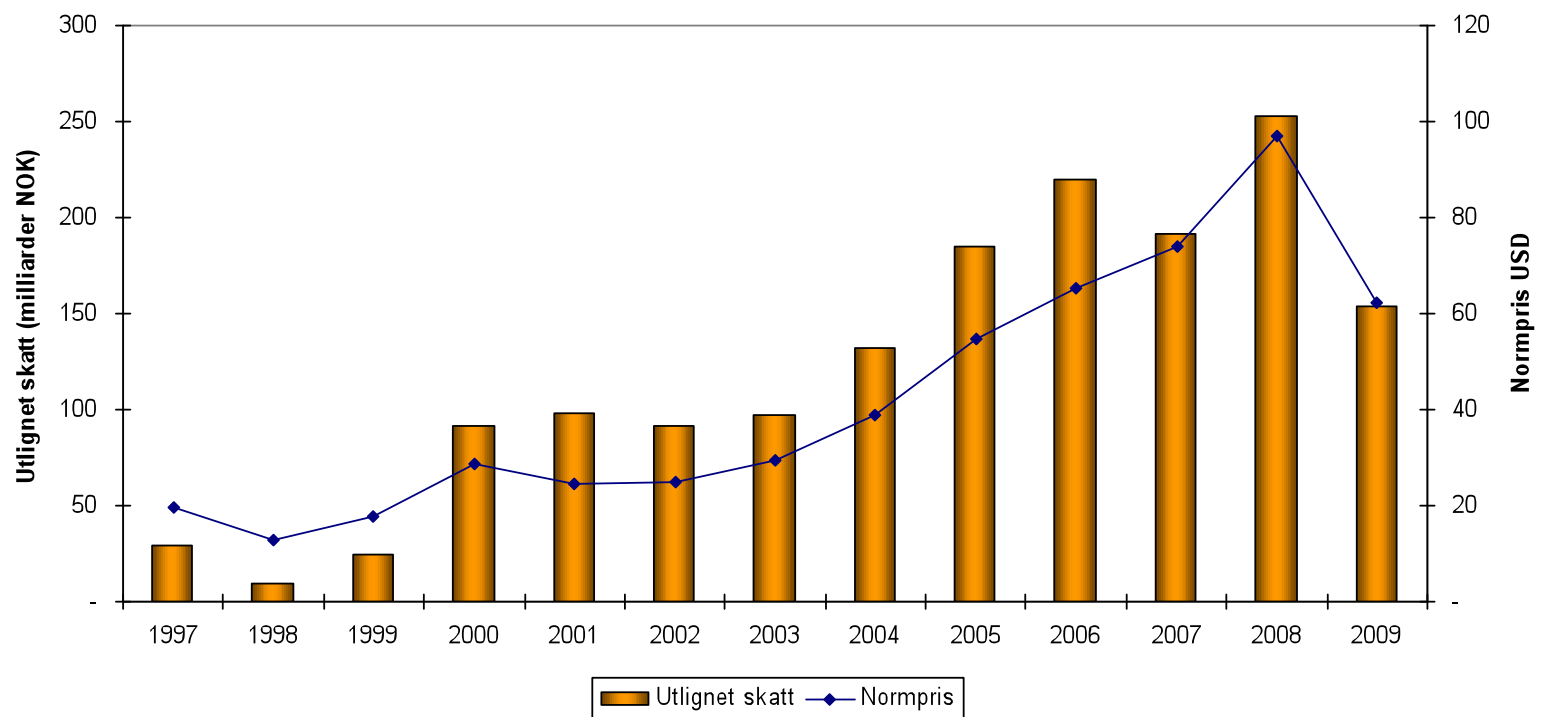
## Utlignet skatt

sum 1980-2009 =  
2 348 milliarder NOK





## Utlignet skatt vs normpris





## Terminskatt 2010

Terminskatt for 2010 er utskrevet med: 177,6 milliarder kroner

Bygger på selskapenes egne opplysninger:

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

 Oljepris

74 USD

 Dollarkurs

6,2 NOK/USD

- Medio november var snittpris 2. halvår:

 Oljepris

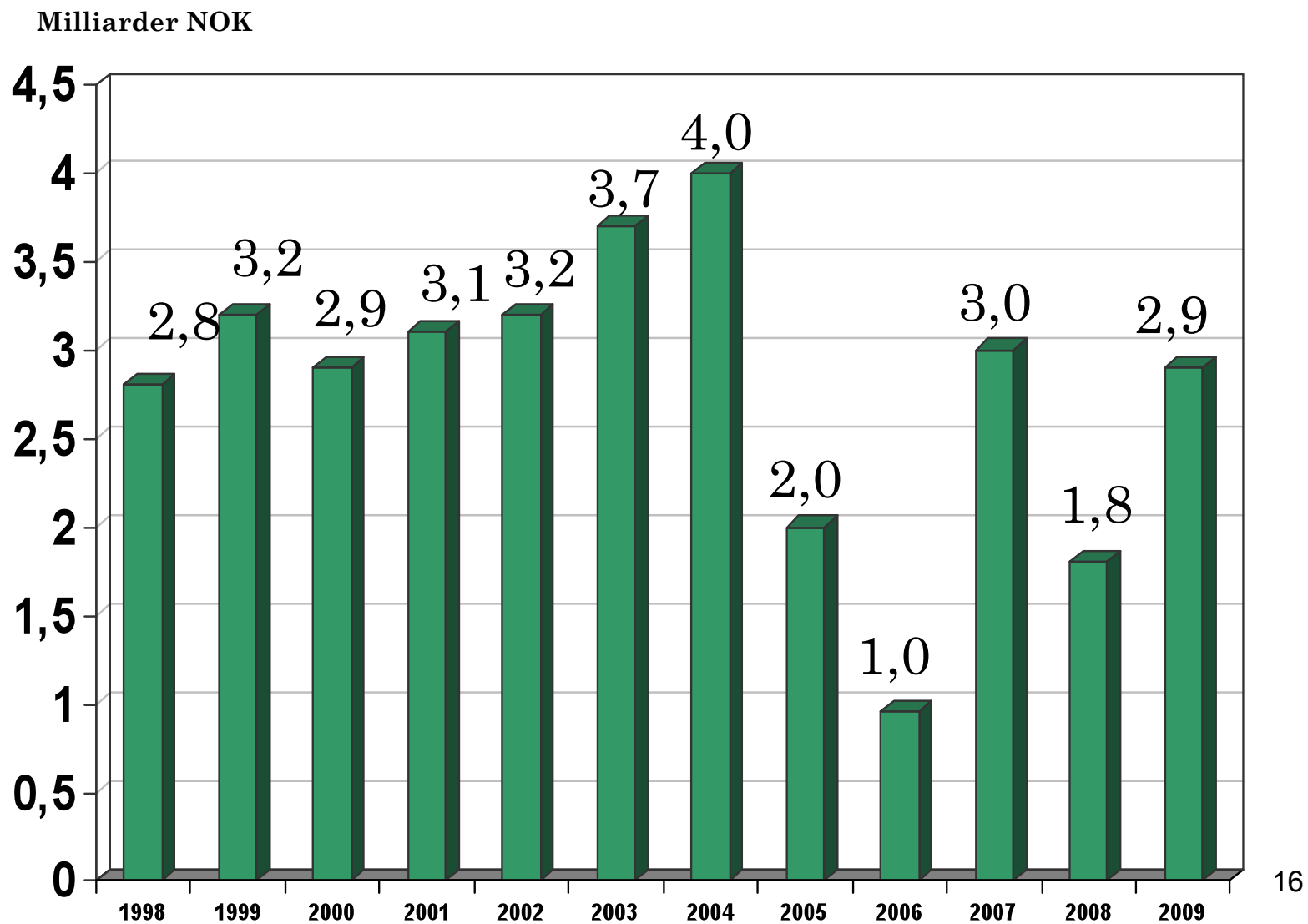
80 USD

 Dollarkurs

6,1 NOK/USD



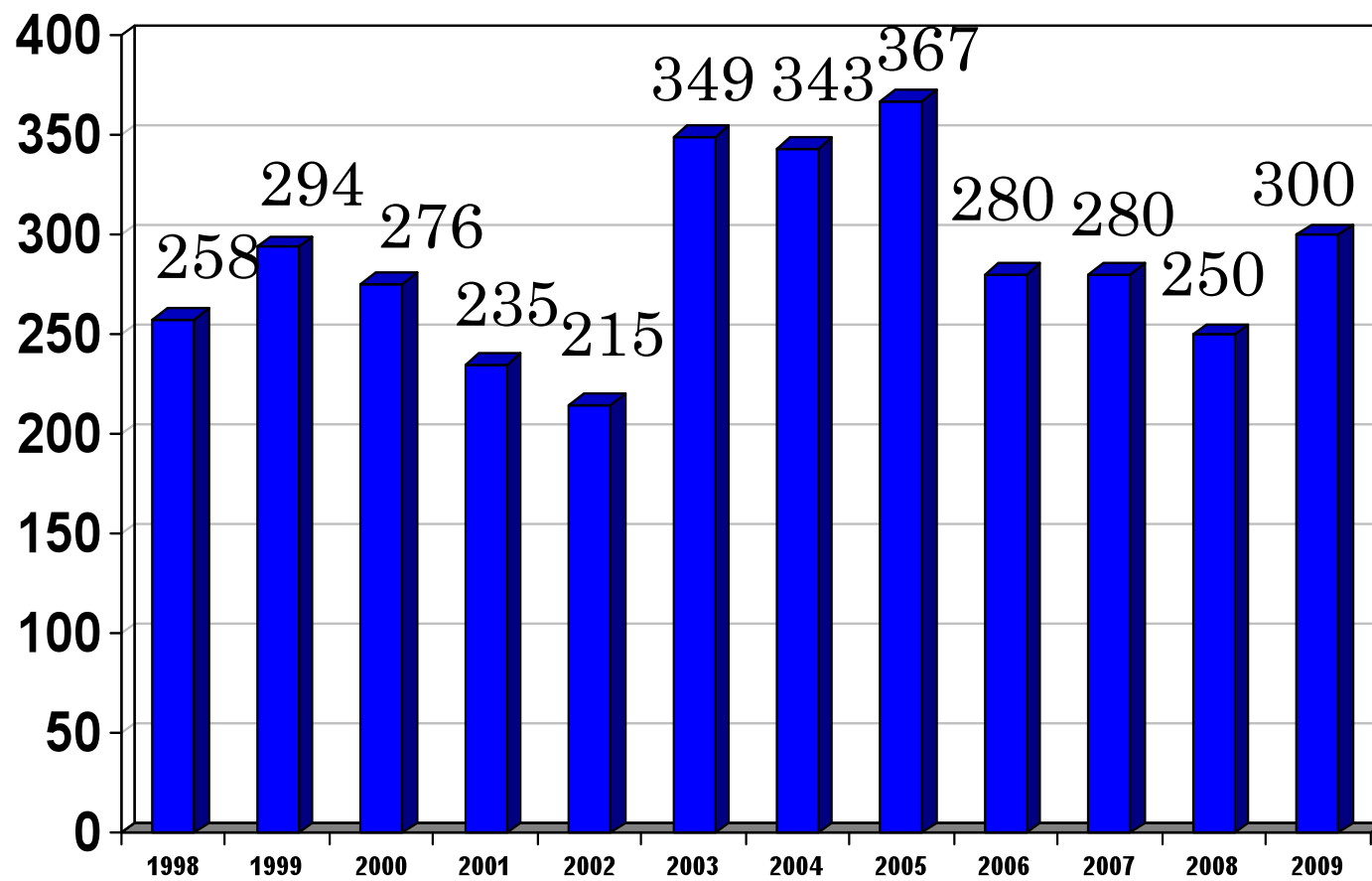
## Inntektstillegg særskatt 1998-2009





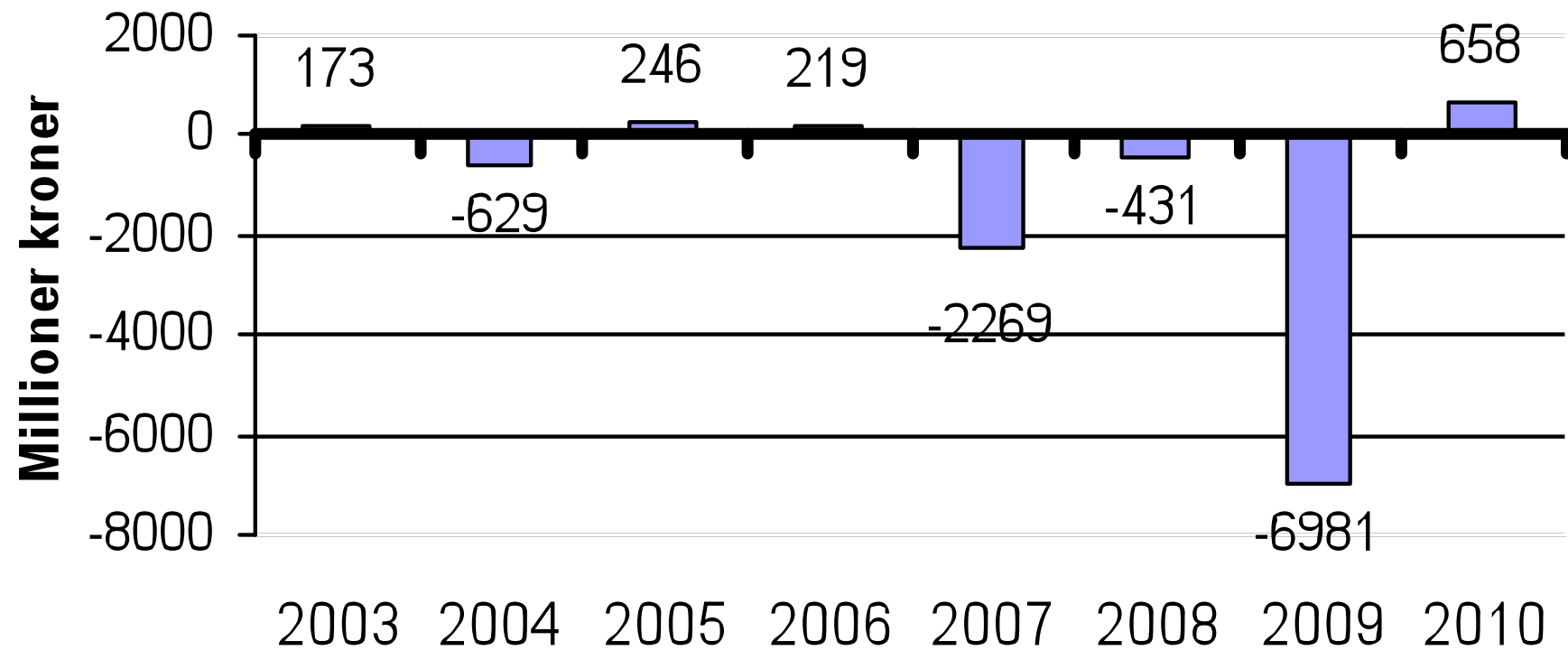


## Antall fravikelser 1998-2009





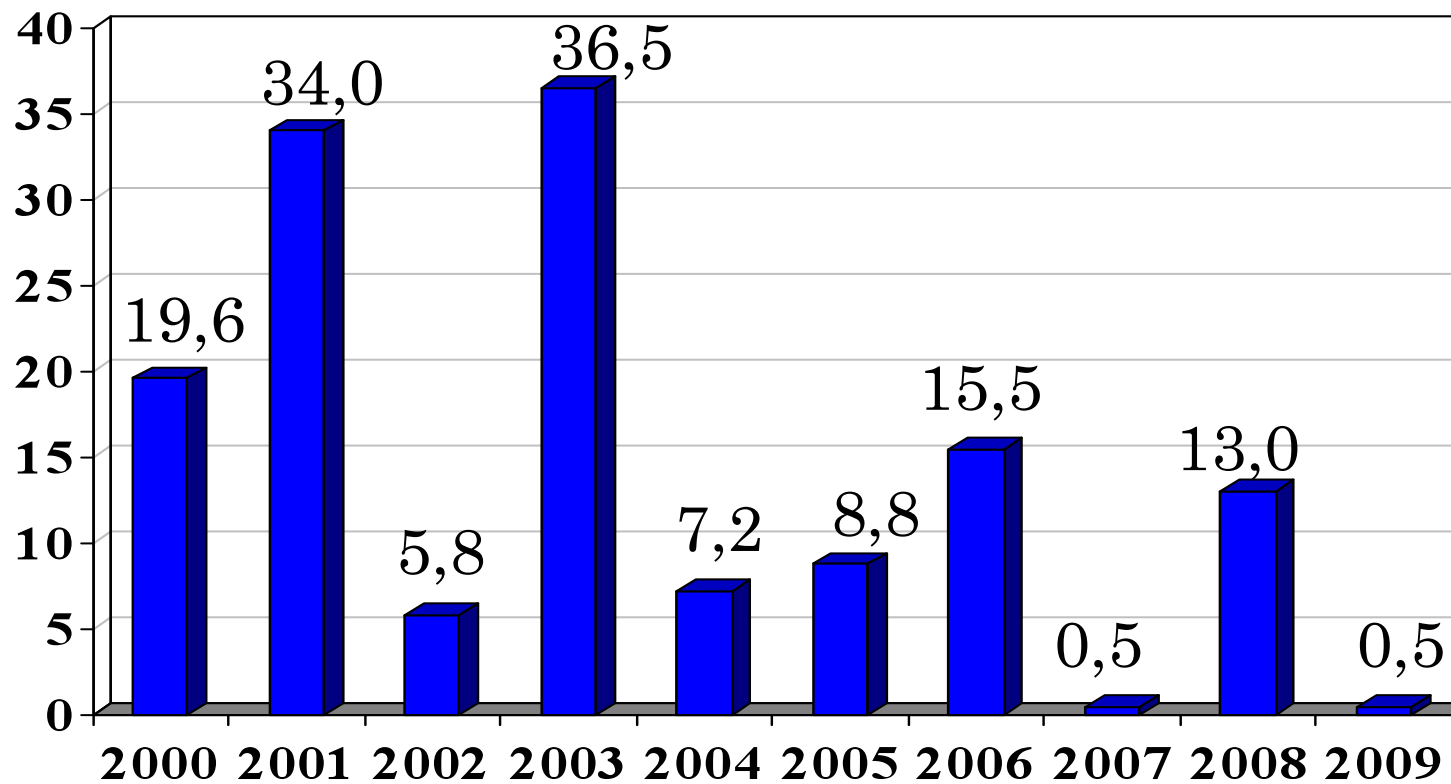
## Endr. i utlignet skatt 2003-2010





## Tilleggsskatt 2000-2009

Millioner NOK





## Viktige avviksområder 2009

- **2,7 mrd. kroner i internprisingfravikelser**
- **Fravikelser knyttet til forsikring og konsernbelastninger utgjorde 1,1 mrd. kroner**
- **Utbetaling leteunderskudd: 300 millioner kroner**
- **Salg av råolje, tørrgass, NGL: 549 millioner kroner (økt sokkelinntekt)**



## **Finansposter**



Fire hovedkategorier:

## 1. Klassifisering

- ◆ I første omgang om posten omfattes av petrsktl. § 3 bokstav d eller ikke
  - ◆ Eks. garantier: i utgangspunktet gitt for å sikre betalingsevne, og slik sett i utgangspunktet en finanspost. Nemnda har imidlertid lagt til grunn at garantier for å sikre betalingsevne for driftskostnader også er driftskostnader
- ◆ Derneft klassifisering "innenfor" § 3d
  - ◆ Rentebærende gjeld i fordelingsformelen – avgjør hvilke renteutgifter og valutaposter som skal være gjenstand for fordeling
  - ◆ Andre poster til land
  - ◆ Spesielt: "finansielle ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde" – "finansielle" tilføyd 2007, men av forarbeidene fremgikk at det ikke var tilsiktet noen endring
    - ➔ også poster som ikke har utpreget finansiell karakter omfattes: emisjonskostnader, stiftelseskostnader, registreringsavgift ved kapitalutvidelse, kursnoteringsavgift, kontokostnader VPS mv

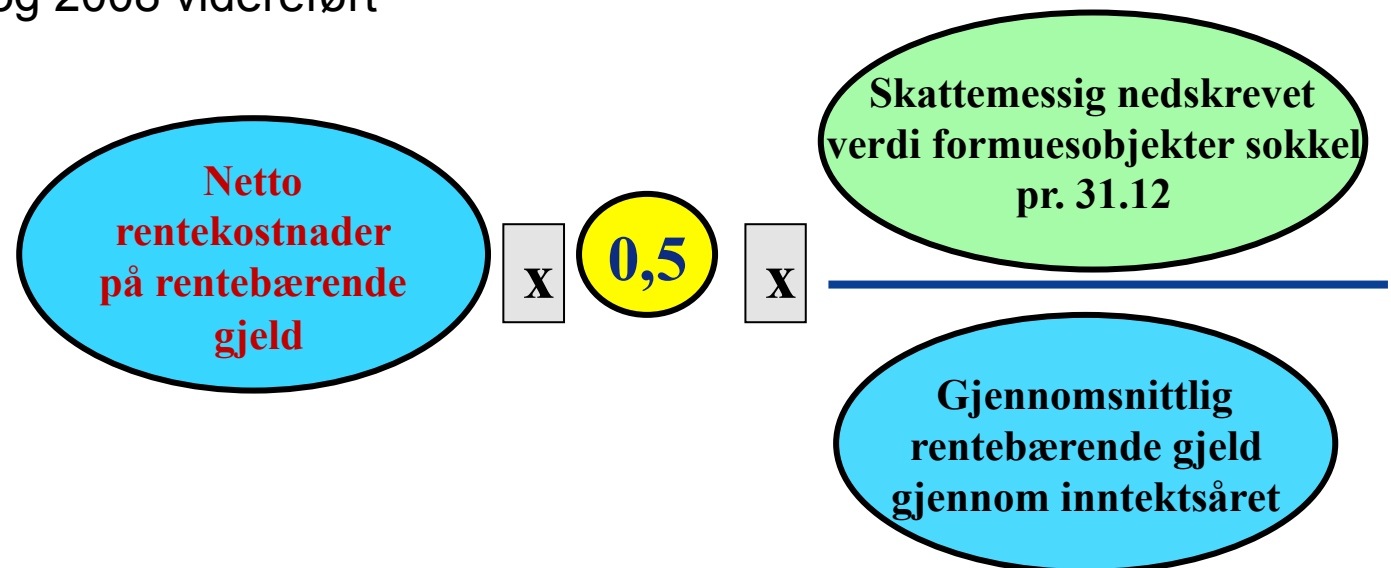


Fire hovedkategorier (forts):

## 2. Tilordning

- Nye regler : tilpasningsmuligheter i stor utstrekning fjernet
- Tilordningsproblematikk først og fremst ved gjennomskjæring
- Avventer regelpresisering vedr gjennomsnittlig veid valutakurs ved beregning av gjennomsnittlig rentebærende gjeld – praksis 2007 og 2008 videreført

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





Fire hovedkategorier (forts):

### 3. Finansielle transaksjoner i interessefellesskap

1. I første rekke et spørsmål om den aktuelle transaksjon er riktig priset
  - ◆ I 2009 har 31 selskaper tatt opp nytt lån eller reforhandlet eksisterende lån
  - ◆ det vakte skattemyndighetenes "interesse" at dette ble gjort i etterkant av finanskrisen med historisk høye lånekostnader
2. Derneft vil det kunne reises spørsmål om det er grunnlag for restrukturering (justering med tilhørende prisvirkning) av transaksjonsvilkår, jf OECD's retningslinjer pkt. 1.65, eks:
  - ◆ Spesielt "strenge" lånevilkår i långivers favør som låntaker ikke ville akseptert på bakgrunn av egne posisjoner/utsikter
  - ◆ Forretningsmessig unaturlig høy låneramme belastet med beredskapsprovisjon (commitment fee)
    - ➔ Et selskap fikk ved årets ligning redusert betalt beredskapsprovisjon med nesten 70%





Fire hovedkategorier (forts):

### 3. Finansielle transaksjoner i interessefellesskap

#### 3. Gjennomskjæring

- ◆ Anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsregel krever ikke nødvendigvis noen konserntilknytning, men i alle de tilfellene oljeskattemyndighetene har vurdert gjennomskjæring har andre konsernselskaper vært involvert
- ◆ For domstolene:
  - ◆ To saker vedrørende lånefinansiert egenkapitalinnskudd i datterselskap
  - ◆ Nye låneopptak der låneramme ikke var utnyttet på gamle lån ⇒ medførte at inntektsføring av valutagevinster ble utsatt



### Fire hovedkategorier (forts):

#### 4. Tidfesting

- ◆ Lite tolkningsproblemer når det gjelder tidfesting av finansposter
- ◆ Mer kanskje at selskapene ikke følger alle bokføringsreglene til punkt og prikke – f eks petroleumsskatteforskriften § 19
- ◆ Fra årets ligning:
  - ◆ Et selskap tok opp lån i 2007 – det ble i den forbindelse betalt et etableringsgebyr på noen millioner kroner
  - ◆ Etableringsgebyret ble aktivert med det siktemål å avskrive det over lånets løpetid.
  - ◆ I 2007 hadde selskapet ikke sokkeleiendeler → hadde selskapet utgiftsført gebyret vill det altså i sin helhet blitt henført til fradrag på land → etterfølgende år anskaffet selskapet sokkeleiendeler
  - ◆ At gebyret kunne ha blitt fradragsført i sin helhet i 2007 er ikke tvilsomt, og at det skattemessig skal likestilles med renter
  - ◆ Spørsmålet var imidlertid om selskapet hadde en valgtrett (aktivering/utgiftsføring)
  - ◆ Det ble lagt til grunn at aktiveringsrett krever særskilt hjemmel (som f eks petroleumsskatteforskriften § 2 eller sktl. § 6-40 ,8. ledd); en slik hjemmel forlås ikke i dette tilfellet.



## Finansposter – klassifisering

### Leverandørgjeld

- ◆ Petroleumsskatteforskriften § 18: ” ...Som rentebærende gjeld regnes ikke leverandørgjeld, ...”
- ◆ Konsekvensen av denne bestemmelsen er at renteutgifter på slik gjeld kommer til fradrag i land
- ◆ Bakgrunnen for bestemmelsen  
Departementet foreslår at leverandørgjeld ikke skal regnes med som ”rentebærende gjeld”. I utgangspunktet inneholder leverandørgjeld et kreditlement. Selskapene kan imidlertid beregne rente på slik gjeld blant annet for å tilpasse seg hva som ville være gunstig fra år til år. For å unngå slik tilpasning, er leverandørgjeld unntatt i forslaget til forskrift.
- ◆ Gis det lengre betalingsutsettelse enn det som er normalt/vanlig for den aktuelle leveranse, må det antas at betalingen inneholder et renteelement selv om det ikke er eksplisitt uttalt
- ◆ Gjelder leveransen et produkt (f eks seismikk) som omfattes av reglene om refusjon av skatteverdien av leteunderskudd vil man kunne oppnå at det som reelt sett er et renteelement gir grunnlag for refusjon, jf petrsktl. § 3 bokstav c, femte ledd i parentesen: ”.. kan kreve utbetalt ... ( med unntak av finansutgifter) ”



- To selskaper – kredittid ved kjøp av seismikk:
  1. Levert desember, kredittid ca ett år, pant i utbetalingskrav, rabatt ved betaling i april.
  2. Avtalt et "Convertible Loan Agreement" knyttet til kjøp av seismikk, der
    1. en andel skulle betales pr. 30 dager etter levering
    2. restbeløpet (den klart største del) ble gitt ett års kreditt
    3. uten rentebetaling,
    4. men likevel slik at betaling før forfall på restbeløpet ville gi en rabatt beregnet på grunnlag av utstående beløp med en rentesats på NIBOR + 5% for tidsrommet fra faktisk betaling til forfall.



- ◆ Rettstilstand renter og realitet:
  - ◆ Norsk rett bygger på et nominalistisk prinsipp
  - ◆ dette er forstått slik at fakturaprisen skal legges til grunn med mindre det er avtalt et renteelement
  - ◆ Slik også rettspraksis
  - ◆ Klagenemnda har riktignok i en kjennelse akseptert neddiskontering og beregning av renteelement i en betalingsordning over mange år; her mente nemnda at man skulle følge regnskapet, viste til utviklingen i regnskapsteori, beløpets størrelse og den lange tidshorisont. Avgjørelsen var dessuten i favør av skattyter.
  - ◆ Zimmer (2005) side 263: om renteelement i kjøpesum ved kredittsalg (omtaler av grensen mellom kapitalgevinst og annen kapitalinntekt):

” .. Men hvis det ikke er avtalt noen rente, vil en del av kjøpesummen realøkonomisk sett utgjøre rente i kredittiden. Da kan [det] reises spørsmål om et slikt renteelement skal brytes ut av kjøpesummen og behandles skattemessig etter rentereglene og ikke gevinstreglene. ... Selv om nøytralitetshensyn tilsier beregning av en slik stipulert rente, gjøres dette visstnok ikke i praksis.”



- ◆ Oljeskattekontoret mente at det i begge tilfellene måtte beregnes et renteelement basert på en normal/vanlig kredittid (pr. 30 dager). Det som her reelt er et renteelement ville ellers bli
  - ◆ tilordnet sokkel
  - ◆ i sin helhet (heller ikke fordelt som renteutgift)
  - ◆ og blitt refundert med 78%
  - ➔ betydningen av å legge realiteten til grunn en helt annen enn i alminnelig næringsbeskatning
- ◆ Oljeskattenemnda:
  - ◆ Selskap 1: flertallet (3) mente at den avtalte rabatt (betaling pr. april) måtte behandles som en avtalt renteutgift. Mindretallet (2) mente at fakturaprisen måtte legges til grunn, og at det var en ordinær kontantrabatt
  - ◆ Selskap 2: nemnda kom enstemmig til at det her var avtalt et renteelement.
    - ◆ Selskapet mente (subsidiært) at renteelementet måtte beregnes på grunnlag av det selskapet betalte på sitt ordinære banklån. Renten var satt høyt som incitament til betaling før forfall.
    - ◆ Også her ble avtalen lagt til grunn. (Selskapet opplyste selv: "Denne prisreduksjonen beregnes som et kalkulert renteelement.")



## Finansposter – klassifisering

### Oljeskattekontoret Bindende forhåndsuttalelse – prissikring salg av petroleum

- ◆ Selskapet anmodning gjaldt inngåelse av sikringsinstrumenter ved salg av olje og gass fra et bestemt felt:
  - ◆ sikring av egen oljeproduksjon, denne selges til uavhengig selskap til normpris
  - ◆ sikring av egen gassproduksjon, denne selges til morselskapet
  - ◆ sikringsinstrumentene ville bli inngått med et beslektet selskap og være
  - ◆ "standard market based financial instruments", så som "collar options", "put options" og "swaps"
  - ◆ "we emphasize that the contemplated strategies assumes a direct identity between the hedging contract and the underlying physical sale of [selskapets] own produced petroleum"
  - ◆ Likevel slik at fysisk salg av produsert petroleum vil bli utført "on a stand alone basis" i forhold til sikringsaktivitetene. Eventuelt tap/gevinst ved sikringsavtalene ville bli oppgjort ved differanseavregning, ikke ved fysiske leveringer av petroleum.
- ◆ Selskapet mente at de planlagte sikringsinstrumentene
  - ◆ måtte bli gjenstand for separat beskatning (i motsetning til integrert)
  - ◆ i særskatteregimet
  - ◆ og at sikringen av oljesalget (gevinst/tap) ville måtte inngå i den inntekt som skulle erstattes av normpris (dvs. ikke skatteplikt/fradragsrett)



## Finansposter – klassifisering

### Oljeskattekontoret Bindende forhåndsuttalelse – prissikring salg av petroleum

Oljeskattenemnda:

- ♦ .. legger til grunn at det ikke foreligger uttrykkelige lovregler som regulerer skattemessig behandling av oljesikring i forhold til særskattepliktig virksomhet. I generell skatterett foreligger enkelte særregler, blant annet om tidfesting. Spørsmålet om eventuell særskatteplikt må løses ut fra generelle prinsipper og praksis.
- ♦ Det er generelt lagt til grunn at man må sondre mellom instrumenter som er selvstendige (egne formuesobjekter) og de som ikke er det. Sistnevnte er i realiteten avtaler knyttet til overdragelse av de underliggende objektene ..
- ♦ Det legges i det følgende til grunn at de aktuelle instrumentene som er beskrevet i anmodningen må anses som egne formues-gjenstander ved beskatningen.
- ♦ Nemnda siterer en klagenemndskjennelse fra 1991 og uttaler: ” .. må kjennelsen – og den praksis som har etterfulgt avgjørelsen – oppsummeres slik at sikringsaktiviteter som forestås av utvinningsselskaper ved hjelp av selvstendige instrumenter ikke har slik tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomheten at gevinst/tap kan anses oppstått i denne. Dette må gjelde selv om motivet er å sikre egen produksjon og salg av olje og gass.”





## Finansposter – klassifisering

### Oljeskattekontoret Bindende forhåndsuttalelse – prissikring salg av petroleum

- ◆ Nemnda viste til at "Klagenemnda [holdt] det åpent om en nær og dokumentert sammenheng mellom et instrument og et salg av petroleum kunne gi en annen løsning. Oljeskattenemnda antar at det ikke kan sies å foreligge bindende ligningspraksis som støtter opp om et slikt syn, eller som for øvrig klargjør hvilke kriterier som må være oppfylt."
- ◆ Nemnda vil dessuten vise til at i tiden etter at kjennelsen ble avsagt, har det så vel i lovforarbeider som i generell ligningspraksis ved vurdering av den skattemessige behandlingen av ulike finansielle instrumenter, blitt lagt stor vekt på at disse instrumentenes karakter av å være egne formuesobjekter, tilsier at de undergis en selvstendig beskatning.
- ◆ Etter dette kommer Oljeskattenemnda til at tap og gevinst knyttet til bruk av standard markedsbaserte finansielle instrumenter med petroleum som underliggende objekt, og som anses som egne formuesobjekter, ikke henføres til selskapets særskattepliktige virksomhet, men som en egen landvirksomhet. Av dette følger også at hvert instrument må undergis separat beskatning i forhold til selskapets salg av petroleum.

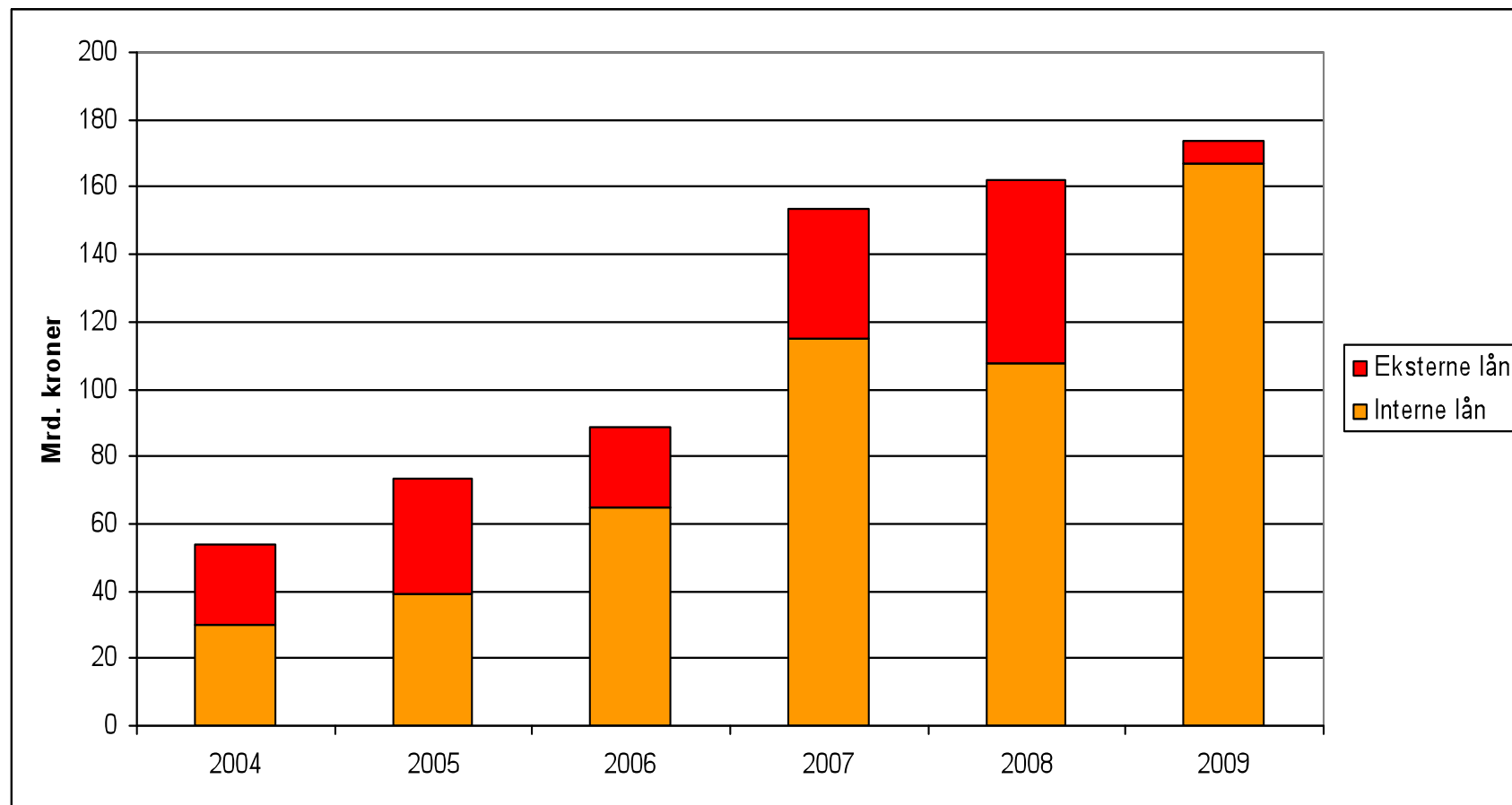


Kontorets systematiske gjennomgang av finansielle transaksjoner ved ligningsbehandlingen - grunnlagsmaterialet:

- ◆ En samlet og systematisert oversikt over alle selskapers inn-/utlån med beslektede og ubeslektede selskaper
- ◆ En oversikt over sammenhengen mellom observerte kredittrater og marginer (spenn) over tid (noen år)
- ◆ Innhenting av opplysninger om utviklingen i rentemarkedet (herunder svingninger innenfor det enkelte år) fra uavhengige aktører
- ◆ Metoder for kredittrating utarbeidet av anerkjente ratingbyråer
- ◆ Selskapene ble bedt om å sende inn egen redgjørelse for finansiell status til OED ved TFO-tildeling 2009
- ◆ I noen tilfeller bes det dessuten om kontrollopplysninger fra tredjemenn, jf ligningsloven § 6-3
- ➔ At kontroll av selskapenes låneforhold er viktig viser neste plansje



## Oljeselskapenes innlån pr. 31.12 for perioden 2004 til 2009





## Finansposter – konserntransaksjoner

### Kredittrating

- ◆ I flere saker har kontoret foretatt en egen kreditt-rating basert på kredittratingbyråenes metoder
- ◆ Ofte vil da spørsmålet om betydningen av eiers (mors) kredittrating stå sentralt (jf OECD's retningslinjer pkt. 7.13)
- ◆ Bl.a. i de tilfellene hvor eier velger å ta ut store utbytter og samtidig holde egenkapitalen lav (f eks på lovbestemt minimumsnivå)
- ◆ I disse tilfellene har man ved ratingfastsettelsen lagt større vekt på
  - ◆ eiers kredittrating (enn det lav EK i selskapet i utgangspunktet skulle tilsi)
  - ◆ fordi den kontantstrømmen som muliggjør store utbytter i tillegg til å være en styrke for selskapet selv
  - ◆ også styrker eiers kredittrating
  - ◆ kredittrating er ikke ren matematikk: sluttresultatet bygger på en helhetsvurdering av både kvalitative og kvantitative faktorer, herunder nøkkeltall, inntektsstabilitet og betydningen av selskapets konserntilknytning
- ◆ Ved TFO-tildelingene synes det dessuten å være et gjennomgående trekk at selskap som er en del av et konsern, støtter seg på morselskapets kredittverdighet og finansielle situasjon.



## Finansposter – konserntransaksjoner

### Rating-/marginmatriser

- ◆ Dette er matriser som viser pris (margin) for en bestemt rating i et begrenset tidsrom ( f eks måned)
- ◆ Matrisene kan være utarbeidet av selskapene selv til konsernintern bruk eller av uavhengige aktører
- ◆ Et selskap oppdaterte sin matrise hver 6. måned
  - ◆ selskapet anså dette for markedsmessige med henvisning til balansering mellom kostnader og volatilitet i markedet
  - ◆ lånet var signert tre måneder etter siste oppdatering
  - ◆ i et marked som var klart fallende
  - ◆ det ble ved ligningen lagt til grunn at – i et fallende marked – ville uavhengige parter anvendt en mer oppdatert matrise
  - ◆ basert på selskapets egen oppdaterte matrise i måneden etter signering
  - ◆ og en antakelse om at matrisen ville blitt fastlagt i forkant av signering, jevnt fallende marginer og at månedlige oppdateringer ville blitt akseptert
  - ◆ ble marginen fastlagt på grunnlag av en beregnet margin (jevnt fallende fra opprinnelig matrise) en måned før avtaleinngåelse



## Finansposter – konserntransaksjoner Rating-/marginmatriser

- ◆ Et annet selskap bygget også prissettingen på egne matriser
  - ◆ inndelingen i den gruppen det norske selskapet ble henført til var imidlertid grov
  - ◆ fra BBB til AA-, dvs 6 ratingnivåer
  - ◆ Kontorets egen ratingvurdering ga A
  - ◆ Forskjellen mellom den gruppen det norske selskapet var plassert i og gruppen over var 85 basispunkter
  - ◆ Basert på selskapets egen matrise og sammenligninger i markedet ble marginen redusert med 50 bp



## Finansposter – konserntransaksjoner

### Restrukturering av vilkår, OECD 1.65

- ◆ Vilkår "on demand" (omtales i tilknytning til refinansieringssakene)
- ◆ For et selskap var vilkåret for fastsettelse av rentemargin at denne "løpende [ville] bli tilpasset markedsnivået" basert på konsernets vurdering av selskapets rating
  - ◆ Ved ligningen for 2008 ble det antatt at dette ikke var markedsmessig. Etter en fornyet vurdering – bl.a. dokumentasjon av lignende vilkår knyttet til mors innlån – ble vilkåret, som et *utgangspunkt*, ansett som markedsmessig.
  - ◆ Vilkåret ble imidlertid ansett for ikke å være tilstrekkelig balansert – fremstår i utgangspunktet som et "långivervilkår"
  - ◆ Skattemyndighetenes tilnærming kan da være
    - ◆ enten å bygge inn mer balanserte vilkår i avtalen for ligningsformål (f eks som morselskapets der avtalen bygger på halvårlige reforhandlinger)
    - ◆ eller etterprøve faktiske endringer når det gjelder "balansen" mellom låntaker og långiver , dvs. tidspunkt og størrelse (systematiske skjevheter i låntakers disfavør må elimineres)
    - ◆ saken ikke avsluttet



Oljeskattekontoret

## Finansposter –

### konserntransaksjoner

Ikke opptrukket rest på lån med lavere margin  
enn lånet det faktisk ble trukket på

- ◆ Det aktuelle selskapet
  - ◆ hadde flere konsernlån
  - ◆ ett nytt lån i 2009
  - ◆ med tilsagnsperiode (periode hvor det kan trekkes på lånet) ett år frem i tid
  - ◆ første opptrekk høsten 2009
  - ◆ et lån inngått 2008 (med samme långiver som 2009-lånet)
  - ◆ med tilsagnsperiode ved forfall (noen år frem i tid)
  - ◆ og en uopptrukket rest på noen hundre millioner NOK
  - ◆ og lengre løpetid enn 2009-lånet
  - ◆ lånene hadde samme referanserate
  - ◆ men betydelig marginforskjell (ift til låneavtalene godt over 200 bp.)
- ◆ Oljeskattemyndighetene mente at inntekten i dette tilfellet var redusert som følge av interessefellesskap – to mulige tilnærminger
  - ◆ prise opptrekket på 2009-lånet som 2008-lånet
  - ◆ for skatteformål anse opptrekket på 2009-lånet som et opptrekk på 2008-lånet
  - ➔ grunnlag for begge betraktningsmåter ⇒ vil gi samme resultat





Oljeskattekontoret

## Finansposter – konserntransaksjoner

**Ikke optrukket rest på lån med lavere margin enn lånet  
det faktisk ble trukket på**

Selskapet:

- Det Oljeskattekontoret hevder er at når det foreligger et rimeligere alternativ så vil en rasjonell aktør i et tredjepartsforhold benytte det rimeligste alternativ. Vi er ikke uenige i dette synspunktet, men Oljeskattekontoret har ikke vurdert om den låneavtalen fra 2008 som foreligger mellom [långiver] og [selskapet] er markedsmessig.
- Om markedsmessigheten uttaler selskapet:

Låneavtalen .. fra 2008 har en tilsagnsperiode (commitment period) som strekker seg fra og med februar 2008 frem til en måned før "Final Repayment Date" som er angitt [noen år frem i tid]. *En så lang tilsagnsperiode er uvanlig i bankmarkedet* og vi tror ikke at en bank ville gitt lån på et slikt grunnlag uten å belaste en "commitment fee". Det belastet ikke "commitment fees" på beløp som ikke er trukket ned i forbindelse med lånene fra [konsernets finansieringsselskap]. Vi mener at *låneavtalen .. fra 2008 ikke er markedsmessig* i den forstand at banklån typisk vil ha en langt kortere tilsagnsperiode, eksempelvis 1 år. Det faktum at avtalen i 2008 har en åpen tilsagnsperiode indikerer at [selskapet] skulle ha blitt belastet en "commitment fee". Dette er ikke avtalt. Låneavtalen fra 2009 er endret på dette punkt i overensstemmelse med når en bank tilbyr et lån og fastsetter risiko basert på formål og selskapets finansielle stilling ved tidspunkt for låneopptaket. (Uthevet her)



Oljeskattekontoret

# Finansposter – konserntransaksjoner

**Ikke optrukket rest på lån med lavere margin enn  
lånet det faktisk ble trukket på**

Sluttvurdering:

- ◆ Selskapet har tidligere opplyst at marginen skal dekke alle långivers kostnader (må forstås slik at dette også gjelder kostnader långiver pådrar seg i forbindelse med å holde resterende låneramme tilgjengelig for opptrekk)
- ◆ Opptrekket på 2009-lånet er halvannet år etter effektiv dato for 2008-lånet, altså et halvt år mer enn det selskapet antar (ikke dokumentert) er markedsmessig tilsagnsperiode
- ◆ Uansett: en rasjonell låntaker må antas å velge det billigste alternativ når det ikke foreligger andre forretningsmessige grunner for et dyrere alternativ (slik også selskapet) – marginforskjellene er her så store at selskapet, uavhengig av om selskapet en kort perioden hadde måttet betale beredskapsprovisjon, ville valgt lånet med lavest margin.



## Finansposter – konserntransaksjoner

### Refinansiering (før forfall)

- ◆ I 2009 har 31 selskaper enten inngått nye låneavtaler eller reforhandlet tidligere avtaler
  - ◆ låneavtaler inngås nå i hovedsak med konsernselskap (jf plansje foran)
  - ◆ tilsvarende tall for 2008 og 2007 var hhv 26 og 18
- ◆ Flere selskaper hadde refinansiert uten at refinansieringen umiddelbart fremstod som velbegrunnet:
  - ◆ før forfall
  - ◆ tilstrekkelig kapitaltilgang ved eksisterende lån – eller ikke utnyttet mulighet for nytt lån i tillegg til eksisterende
  - ◆ på et tidspunkt der lånemarginer var historisk høye
    - ➔ for ett selskap økte marginen med over 3 prosentpoeng
    - ➔ for andre selskaper var ikke absolutt økning tilsvarende, men også her vesentlig (fra litt over 100% til 250% økning)



## Finansposter – konserntransaksjoner

### Refinansiering (før forfall)

Selskapene hadde forskjellige begrunnelser:

- ♦ økt lånebehov, økt ramme
- ♦ mer langsiktig finansiering, lengre nedbetalingsprofil
- ♦ forenklet låneforhold: færre lån
- ♦ redusert valutaeksponering (bytte av valuta), ønsket å kvitte seg med valutarisiko
- ♦ opprinnelig lån kunne kreves tilbakebetalt ("on demand")

Vurdering:

- ♦ Generelt
  - ♦ Det må kunne legges til grunn at en rasjonell aktør bare dersom det foreligger tungtveiende forretningsmessige grunner
  - ♦ vil velge å pådra seg vesentlig høyere lånekostnader
  - ♦ når det ikke fremstår, i hvert fall for det aktuelle år, og med stor grad av sikkerhet en lengre periode,
  - ♦ som nødvendig ut fra en kapitalbehovsvurdering å foreta en refinansiering
  - ♦ og (dessuten) lånemarginer er historisk høye
  - ♦ og (*videre*) det er klare forventninger om fallende marginer fremover



## Finansposter – konserntransaksjoner

### Refinansiering (før forfall)

#### Spesielt:

- ◆ Redusere/fjerne valutarisiko ved valutabytte
  - ◆ Kontoret har fått opplyst at normalt vil banker ikke kreve endret margin ved valutabytte – antakelig betyr dette at bankene har tilstrekkelig med posisjoner til å tilpasse seg en slik endring uten merkostnader
  - ◆ Konsernet (långiver) kan selv oppnå det samme ved bruk av valutaterminkontrakter
  - ◆ Som følge av skattereglene (finansielt instrument til land) kan ikke utvinningsselskapet få fjernet risikoen etter skatt, men når långiver – på samme måte som bankene kan det – er dette ikke noe argument mot at ikke også lån i interessefelleskap kan bytte valuta uten marginendring.
  - ◆ Uansett er det hvordan dette håndteres mellom uavhengige parter som må legges til grunn ved den skattemessige vurderingen
- ◆ Endret løpetid (lengre/kortere)
  - ◆ Slik markedssituasjonen var i 2009 ble det langt til grunn at en rasjonell aktør ikke ville pådratt seg vesentlig høyere lånekostnader for å oppnå en justering av løpetiden (også konkret vurdering av det enkelte selskaps "fremtidsutsikter")



## Finansposter – konserntransaksjoner

### Refinansiering (før forfall)

Spesielt (forts.):

- ◆ Vilkår knyttet til opprinnelig lån ("On demand"):
  - ◆ "All borrowings, included accrued and unpaid interest thereon, shall be *immediately repaid by the Borrower to the Lender on demand* by the Lender. The Lender may also demand repayment of a portion of such amounts, and such portion shall be immediately repaid by the Borrower to the Lender." (uthevet her)
  - ◆ Et slikt vilkår gir långiver en svært sterk maktposisjon overfor låntaker
  - ◆ Og må antas aldri å ville bli inngått mellom et oljeselskap og en uavhengig långiver (unntatt kanskje om selskapet var i en finansiell "tvangssituasjon") – utvinningsvirksomhet krever betydelig mer sikkerhet for stabil finansiering av virksomheten
  - ◆ Fra bankhold er det dessuten opplyst at slike vilkår ikke benyttes i låneavtaler mellom kommersielle banker og deres kunder
  - ◆ Opprinnelig lån ble derfor "restrukturert" for skatteformål og kunne derfor ikke påberopes som grunnlag for refinansiering og høyere rentemargin



## Finansposter – konserntransaksjoner

### Refinansiering (før forfall)

Spesielt:

- ◆ Økt lånebehov – konkret vurdering:
    - ◆ Fortsatt en del ”å gå på” i forhold til ramme på opprinnelig lån? Ikke dokumentert behov ut over opprinnelig ramme de nærmeste årene?
    - ◆ Mulighet for tilleggs lån? Hvorfor betale vesentlig høyere margin på hele lånet?
  - ◆ Færre lån
    - ◆ Kost/nytte-vurdering: kostnadene ved flere lån ble antatt ubetydelig sammenlignet med kostnaden ved marginøkning – også i hovedsak ”sunk cost”
- ➔ Alle refinansieringssakene ble vurdert som prisingsaker, nytt lån til ”gammel” pris



## **Dokumentasjon**





## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Ligningsloven § 4-12 om oppgave- og dokumentasjonsplikt
- ◆ I kraft med virkning fra og med inntekståret 2008
- ◆ Oppgaveplikten – obligatorisk (RF – 1123): ”art og omfang av transaksjoner med nærstående”
- ◆ Dokumentasjonsplikten – etter krav fra ligningsmyndighetene: ”som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår ..” er markedsmessige (ihht armlengdestandarden)
- ◆ Forskrift av 07.12.2007: detaljert regulering av dokumentasjonsplikten – bl.a. opplysninger om:
  - ◆ foretaket, konsernet og virksomheten
  - ◆ finansielle forhold
  - ◆ art og omfang (jf oppgaveplikten)
  - ◆ funksjonsanalyse
  - ◆ sentralisert tjenesteyting og konsernets immaterielle verdier
  - ◆ avtaler, prissettingsmetode og sammenlignbarhetsanalyse



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Ofte vil selskapet kunne gi helt presise opplysninger om transaksjonens omfang, innhold og pris
  - ◆ da vil selskapets dokumentasjonsplikt først og fremst knytte seg til funksjons- og sammenlignbarhetsanalyse – der fremleggelse av sammenlignbarhetsanalyse ikke er en absolutt plikt
  - ◆ og ligningsmyndighetene må sannsynliggjøre eventuell inntektsreduksjon
  - ◆ i disse tilfellene vil nektelse av fremleggelse av opplysninger som konsernet har og som man ikke er forpliktet til å fremlegge få betydning for bevisbedømmelsen i skattyters disfavør:
    - ◆ Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger) ”vil man ha anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell. Kan skattyteren ikke det, fordi det innen konsernet er innlagt sperrer mot å gi informasjon, må konsekvensen være at fradrag nektes.”
    - ◆ Rt. 2009 s. 1577: En oppfordring om dokumentasjon som ikke etterkommes, kan imidlertid etterlate en uklarhet i faktabildet som vil kunne gå ut over skattyteren. Av betydning for virkningen av at en oppfordring ikke etterkommes, er ligningsmyndighetenes behov for oppklaring sammenholdt med skattyters mulighet til å gi dokumentasjon. Jeg viser om dette til Rt. 1995 s. 124 Schlumberger, se særlig side 131.
    - ◆ Klagenemnda (kjennelse 2010): skattyter vil ikke gi opplysninger om konsernselskaps videresalgspriser for våtgass. Nemnda tillegger ”hemmelig” sammenligningsgrunnlag vekt.



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Problemstillinger omkring manglende eller ufullstendig dokumentasjon – herunder ulike karakteristikk på i hvilke grad noe er dokumentert – oppstår først og fremst når
  - ◆ Kostnadene knyttet til de mottatte ytelsene fordeles basert på indirekte metoder (fordeles mellom mottakerne basert på fordelingsnøkler)
  - ◆ Ytelsens karakteristika er slik at det er vanskelig å fremskaffe konkrete opplysninger som viser at ytelsen er mottatt
- ◆ I disse tilfellene vil da dokumentasjonsspørsmålet i første omgang dreie seg om:
  - ◆ om tjenestene er mottatt
  - ◆ og om de er relevante for det norske utvinningsselskapet
- ◆ Her får man imidlertid en glidende overgang mot vurderinger som mer har karakter av prisvurderinger:
  - ◆ det er dokumentert at ytelsene er mottatt og er relevante
  - ◆ dvs. at fastsettelse av omfang og om kostnadsbasen er riktig priset gjenstår
  - ◆ omfangsvurderingen vil da som oftest innebære en vurdering av om fordelingsnøklerne gir tilstrekkelig/akseptabel korrelasjon og dermed ”riktig” fordeling mellom mottakerne
  - ◆ dernest om kostnadsfordelingen til de ulike aktivitetene i kostnadsbasen er ”riktig”



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ De grunnleggende spørsmål er:
  1. Hva skal dokumenteres?
  2. Hva kreves for at noe skal anses "dokumentert"?
  3. Hvilken betydning (materielt) vil det kunne få om noe ikke kan anses dokumentert?
  4. Hvilken betydning har eventuelt "grad av dokumentasjon"?
  5. Hvordan tilpasse regelen om at skattemyndighetene skal legge det mest sannsynlige faktum til grunn (innfortolket i lignl. § 8-1) med kravene i dokumentasjonsbestemmelsene?
  6. Og kravet om at bevisbyrden ligger på skattemyndighetene?
- ◆ Spørsmål nr. 1 – svaret her er relativt opplagt:
  - ◆ Man skal dokumentere at det beløp man har fradragsført eller inntektsført er "riktig" (ihht de materielle reglers krav om markedsmessighet)



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Spørsmål 2-6 – samlet vurdering:
  - ◆ "Dokumentert" → "slik er det"; "sikkert"; "bevist"?
  - ◆ Utvilsomt for bastant, må ta utgangspunkt i lovens ordlyd: "*grunnlag for å vurdere om*"
    - ◆ Oljeskattemyndighetene har bygget på at dette innebærer at opplysningene må gi grunnlag for en reell vurdering
    - ◆ Hvis ikke er det sannsynlighetsovervekt for at inntekten er redusert
    - ◆ Oljeskattenemnda i endringsvedtak:
      - Dokumentasjonen må være konkret, og ikke en generell redegjørelse for hva som utføres i den tjenesteytende avdeling. Det vil ikke være tilstrekkelig å angi at en har mottatt "jus", "revisjon" eller "HMS-tjenester".
      - Dokumentasjonen må være av en slik art at det lar seg kontrollere for en uavhengig og ligningsmyndighetene at det faktisk er mottatt tjenester. Perspektivet må være hva tjenesteyter konkret har mottatt, ikke hva tjenesteyter generelt driver med.
      - Dokumentasjonen må være årsspesifikk, dvs. at en som utgangspunkt ikke kan legge dokumentasjon fra ett år til grunn som dokumentasjon for et tidligere/senere år.



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

### Spørsmål 2-6 – samlet vurdering (forts):

- ◆ Sannsynlighetsvurderinger, i hvilken grad noe skal anses dokumentert
  - ◆ Gitt tilstrekkelig informasjon vil man normalt komme til et punkt der man kan konkludere med at – etter en samlet vurdering – er det sannsynliggjort at ”sluttbeløpet” er ”riktig”
  - ◆ Men: på vei dit vil det – som den alt overveiende regel – fremstå som temmelig *meningsløst* å anvende sannsynlighetsteori, dvs. knytte vurderingene til matematikkens begreper
    - ◆ Som oftest vil situasjonen være slik at man enten vurderer det slik at noe *kan* være mulig, uten at muligheten kan tilordnes en sannsynlighetsverdi, eller at man (med tilnærmet sikkerhet) konkluderer at ”slik er det”.
    - ◆ Sluttbeløpet fremkommer som et resultat av mange faktorer, flere som er uavhengige av hverandre. Sluttresultatet kan da, til tross for at flere av faktorene har tillegges høy sannsynlighet, ha svært lav sannsynlighet.
    - ◆ Eks: omfang 70% sannsynlighet, pris 70 % sannsynlighet, uavhengige størrelser → 49 % sannsynlighet. Det er altså sannsynlighetsovervekt for at et annet beløp er riktig



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Den eneste løsningen synes å være at man foretar en skjønnsmessig *totalvurdering løsrevet fra sannsynlighetsteorien*
- ◆ Sentralt står da kravet om *reell* mulighet for å etterprøve riktigheten av beløpet
  - ◆ Det er da viktig at skattyteren setter seg i skattemyndighetenes posisjon: ”hvis jeg fikk denne informasjonen og hadde bare denne informasjonen ville det da være mulig for meg å vurdere riktigheten av denne posten?”
- ◆ Før man kommer til den konklusjon at det er sannsynliggjort at beløpet er riktig vil situasjonen normalt være den at
  - ◆ Flere ulike alternativer kan være mulig
  - ◆ Uten at man på noen fornuftig måte kan si noe om sannsynligheten knyttet til de ulike alternativene
- ◆ Klarer ikke skattyter å få fjernet denne usikkerheten
  - ◆ må risikoen for de skattemessige konsekvenser (skjønn) ligge på skattyter
  - ◆ det er skattyter som er nærmest – som har den nødvendige informasjonen – til å fjerne usikkerheten



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

Borgarting lagmannsrett – dom av 25.10.2010 (Scientific Drilling Controls Ltd – NUF, inntektsårene 2002 og 2003): eksempel på risikovurdering

- ◆ Dommen gjaldt fordeling av kostnader knyttet til konserninterne tjenester (FoU og administrasjonskostnader)
- ◆ Lagmannsretten viser til at lignl. § 4-12 ”som stiller skjerpede krav til dokumentasjon” ikke kommer til anvendelse. Dommen gjelder inntektsårene 2002 og 2003.
- ◆ Dommen kan likevel brukes som illustrasjon når det gjelder sannsynlighetsvurdering og plassering av risiko for den delen som gjelder *administrasjonskostnadene*
- ◆ Forbehold her: faktum ikke fullstendig gjengitt i dommen
- ◆ Rettens utgangspunkt:
  - ◆ Spørsmålet i saken er om ligningsmyndighetene har grunnlag for skjønnsmessig å redusere fradraget med 10 prosent under henvisning til at *”(s)elskapet ikke har dokumentert at det ikke ligger kostnader som er den norske filialen uvedkommende i allokeringsgrunnlaget”*. Skatteklagenemnda uttaler således at den ikke kan ta selskapets påstand til følge ”når det ikke fremskaffer dokumentasjon for at kostnadene som inngår i fordelingsgrunnlaget har relevans til den virksomhet som drives ved det norske faste driftsstedet”. **(uthevet her)**

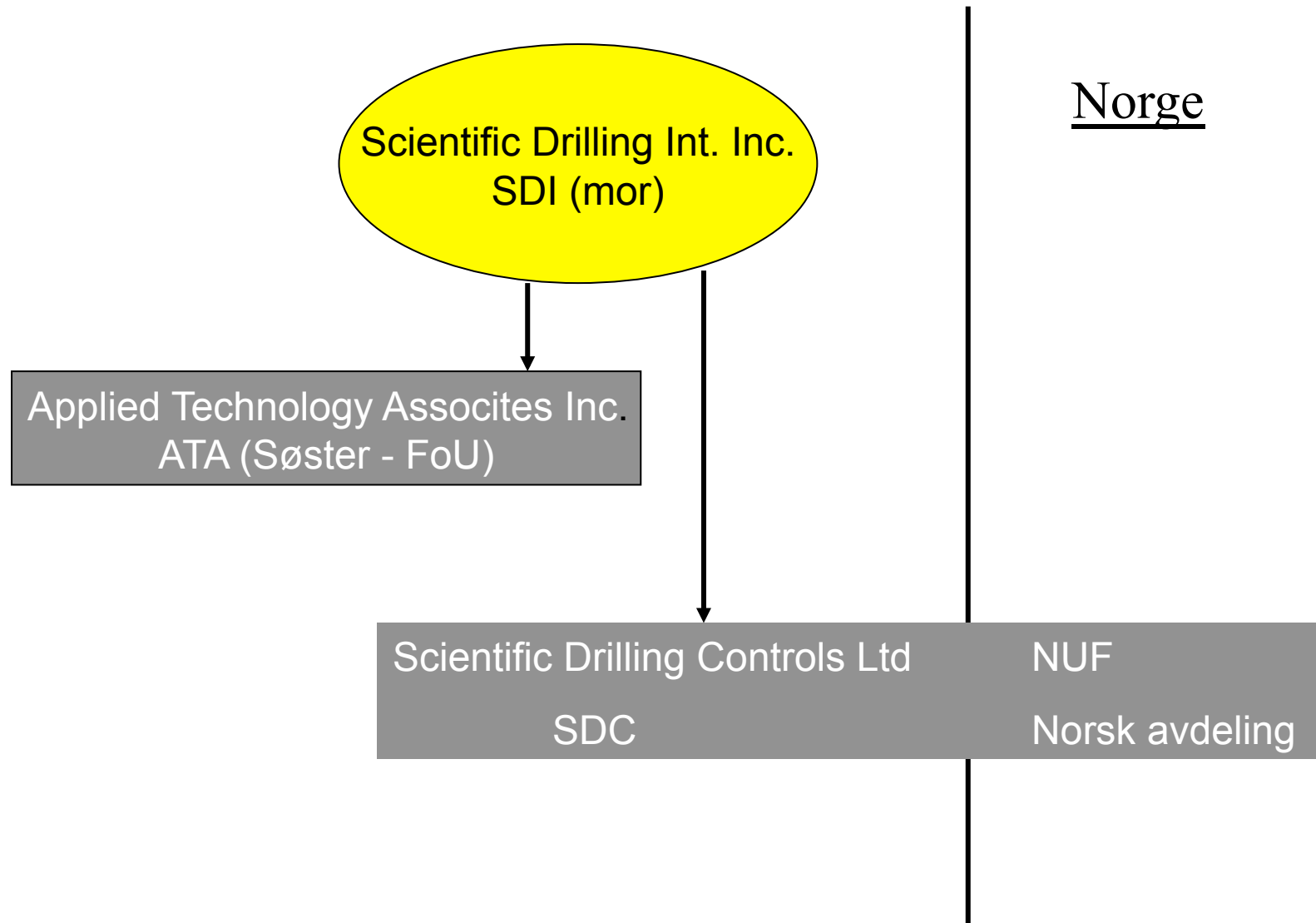




Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

Fordeling etter indirekte metoder – avgrensning mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett 25.10.2010





## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Om hva som er opplyst av selskapet heter det :
  - ◆ SDC har i klagen over ligningsnemndas avgjørelse i generelle ordelag angitt hva de administrative kostnadene som inngår i fordelingsgrunnlaget omfatter, men har ikke presentert konkrete beregninger eller estimater over hvilke administrative tjenester og utgiftsposter fradragsposten refererer seg til.
- ◆ Om ligningsmyndighetenes vurderinger:
  - ◆ Skatteklagenemnda har ikke uttalt seg om det er spesielle kostnadselementer det stilles spørsmålstegn ved. .... Skatteklagenemnda har ikke pekt på bestemte tjenester og kostnadselementer som det stilles spørsmålstegn ved nytten av, om det er nærliggende at visse funksjoner ivaretas av driftsstedet ved eget personale og heller ikke reist spørsmål om omsetning angir riktig fordelingsnøkkel for alle kostnadselementene
- ◆ Flertallet konkluderer slik:
  - ◆ .. finner at skatteklagenemnda ikke har hatt tilstrekkelige holdepunkter for å kreve ytterligere dokumentasjon som grunnlag for å gi fullt fradrag. Skatteklagenemnda har ikke trukket frem konkrete forhold som skaper tvil om størrelsen på fradragsretten. SDCs fradragsrett for de indirekte kostnadene må på denne bakgrunn anses tilstrekkelig sannsynliggjort ved de opplysninger som er gitt. Det forhold at det ikke er fremlagt ytterligere dokumentasjon, kan ikke medføre at selskapet har bevisbyrden for at fradraget er rettmessig i sin helhet.



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Mindretallet:
  - ◆ antar at det ville være en forholdsvis overkommelig oppgave å gi en beskrivelse og gjøre noen anslag av i hvilken grad de ulike tjenesteelementene som hovedkontoret har ytt, har vært til nytte for det norske driftsstedet.
- ◆ Basert på mindretallets vurdering, flertallets henvisning OECD's retningslinjer 7.24 og 7.25 (uforholdsmessig administrativ innsats – riktignok en henvisning som ikke er relevant her) og rettens innledende bemerkninger om at de "skjerpede" dokumentasjonsregler ikke kommer til anvendelse, må det kunne antas at resultatet ville/kunne blitt et annet etter dagens regler.
- ◆ Uansett "savnes" følgende betraktninger fra rettens flertall:
  - ◆ hvorfor gir de generelle opplysninger grunnlag for å hevde at det er sannsynliggjort at kostnadene gjenstand for fordeling ikke inneholdt elementer som ikke kunne fordeles
  - ◆ hvorfor må det stilles krav til ligningsmyndighetene om å kunne trekke "frem forhold som skaper tvil om størrelsen på fradragsretten"?
    - ◆ generelle redegjørelser er jo (som oftest) av en slik karakter at de ikke kan "angripes"
- ◆ retten burde mye klarere ha fremhevet hva den la vekt på når den her (må det legges til grunn) fant det mer sannsynlig at kostnadsbasen ikke inneholdt irrelevante elementer – ligningsmyndighetenes manglende konkretisering kan ikke være avgjørende



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Lignl. § 8-2 nr 2 siste punktum.

2. Skattyterens oppgaver kan settes til side også når han ikke innen den frist som ligningsmyndighetene har satt, har gitt opplysninger som de har bedt om etter § 4-8, eller har unnlatt å medvirke til undersøkelse m.v. etter § 4-10. Det samme gjelder dersom dokumentasjonsplikten etter § 4-12 nr. 2 ikke er oppfylt innen den frist som er oppgitt der.

- ◆ Forarbeidene:

Departementet foreslår således at det gjøres en tilføyelse i ligningsloven § 8-2 nr. 2 slik at det framgår at skattyters oppgaver kan settes til side dersom det ikke framlegges tilstrekkelig dokumentasjon som nevnt i ligningsloven § 4-12 nr. 2 innen den fristen som er oppstilt der. ....

*Når skattyter nå pålegges en særlig plikt til å dokumentere sine internpriser, vil en uteblitt eller mangelfull overholdelse av denne plikten - i kraft av alminnelige bevisregler - i praksis kunne medføre en viss lemping i de krav som ellers må stilles til ligningsmyndighetene med hensyn til å påvise inntektsreduksjon. (uthevet her)*



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

Eksempel på "krevende" (for selskapet) dokumentasjon: sentralisert tjenesteyting hvor belastningen er basert på indirekte metoder.

- ◆ Sikkerhet for riktig belastning krever følgende informasjon:
  1. Hvilke aktiviteter som inngår (type/innhold)
  2. Aktivitetsomfang hos tjenesteyter
  3. Metode for kostnadsallokering til de aktivitetene/enhetene som er gjenstand for fordeling og beløpsmessig resultat
  4. Aktivitetenes relevans/nytte for
    - ◆ skattyter
    - ◆ og øvrige mottakere
    - ◆ herunder relativ nytte (mellom deltakerne)
  5. Verifiserte opplysninger om størrelsen på de elementene som inngår i fordelingsnøkkelen hos tjenestemottakerne
  6. Opplysninger om antakelser/undersøkelser om omfangskorrelasjon ved bruk av den valgte fordelingsnøkkel hos de ulike tjenestemottakerne



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Sikkerhet kan imidlertid ikke kreves
- ◆ F eks vil fordelingsnøkler/korrelasjon, av skattemyndighetene, i stor grad bli bedømt ut fra mer generelle økonomiske prinsipper
- ◆ Det må fremstå som sannsynlig at størrelsen på den enkelte tjenestemottakers andel av fordelingsnøkkel er riktig – dette krever opplysninger om øvrige tjenestemottakere, kanskje også opplysninger som ikke er offentlig tilgjengelig
- ◆ Og: selv om en fordelingsnøkkel synes prinsipielt akseptabel, kan selve målingen (verdsettelsen) bli justert – eksempel senere i foredraget
- ◆ Igjen: reell prøving er stikkordet. Har selskapet tilgang på de opplysningene som gjør dette mulig, må opplysningene gis til skattemyndighetene.



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Det er avgjørende for dokumentasjonen at den er *konkret, forståelig og fullstendig*.
- ◆ En redegjørelse for hva man *kan* motta og ytelsens relevans er ikke tilstrekkelig – man skal dokumentere at noe *er* mottatt
- ◆ Det er ikke uvanlig at deler av spørsmålsbrev ikke besvares og at man svarer samlet på flere spørsmål – dette vil i betydelig grad vanskeliggjøre vurderingen
- ◆ Et annet problem er at redegjørelsen blir for generell, til dels svært vanskelig å forstå. Eks:

”Den andre hovedaktiviteten er knyttet til koordinering av ikke-opererte lisenser. Her trekker man veksler på en sentralisert, verdensomfattende erfaring med forskjellige samarbeidspartnere og joint venture relaterte emner. Nyttten av denne aktiviteten er mer relevant i senere faser .... , idet de enkelte selskapers portefølje og kompleksitet øker over tid.

For denne posten vil det være kompleksitet og grenseoverskridende aktiviteter som er kostnadsdriveren, og det kan her være naturlig å bruke lisensporteføljen i de enkelte datterselskap som målestokk. Lisens-porteføljen kan da lettest måles i økonomiske størrelser.”



## Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

- ◆ Som eksempel på at skattyter vurderer dokumentasjonen fra sitt "ståsted" kan være følgende:
  - ◆ Selskapet hadde innsendt timelister som dokumentasjon på direkte tjenester
  - ◆ Disse fremstod ikke som noe mer enn det, dvs. timelister
  - ◆ Her manglet altså et sentralt element: en (tilstrekkelig) dokumentasjon på at relevante tjenester var ytet i det omfang timelistene mente å dokumentere
  - ◆ Selskapets oppfattet kontoret slik: " .. tolker selskapet det dit hen at OSK anser vedlagte fakturarer og timelister som fiktive."
  - ◆ Poenget er imidlertid at kontoret ikke har tilstrekkelige opplysninger til reell vurdering – ikke at vi har trukket en konklusjon om at dokumentasjonen er fiktiv
  - ◆ Kontoret har (bokettersyn) erfart at timelister som, initialt, fremstod som relevante viste seg å være allokert til feil subjekt (selskap)





# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

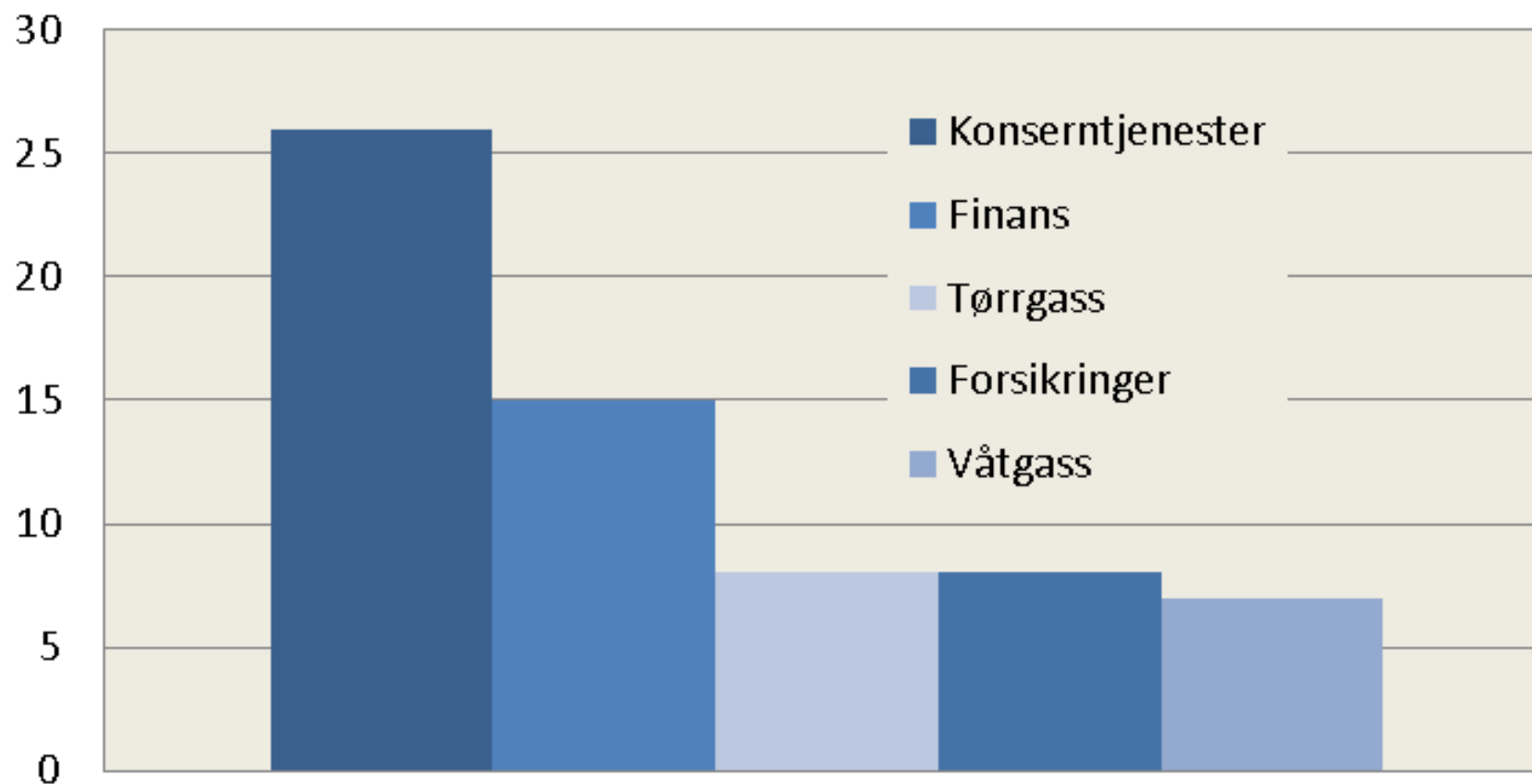
Oljeskattekontoret

## Intern undersøkelse/vurdering

- ◆ Som for inntektsåret 2008 ble det også i år gjennomført en intern undersøkelse vedrørende oppgave-/dokumentasjonsplikt og etterlevelse mv.
- ◆ Evalueringen er gjort av hovedsaksbehandler
- ◆ Undersøkelsen gjelder 42 selskaper av totalt 71
  - ◆ de 29 som ikke er med er selskaper som ikke er del av konsern, er "små", ikke har interne transaksjoner mv
- ◆ Nytte og kvalitet er vurdert etter en skala på 1 (dårligst) til 5 (best)
- ◆ Alle selskapene oppfylte dokumentasjonsplikten, saksbehandlerne vurderte imidlertid nytten ved dette som liten 1,93 (mot 2,1 forrige år), derimot
- ◆ ble nytten ved at selskapene leverte skjema utarbeidet av OSK (jf "standardbrev") med *beløpsmessig* oversikt vurdert som god. F eks 3,72 på skjema for konserninterne tjenester.
- ◆ disse skjemaene blir i all hovedsak levert



### Mottatt dokumentasjon



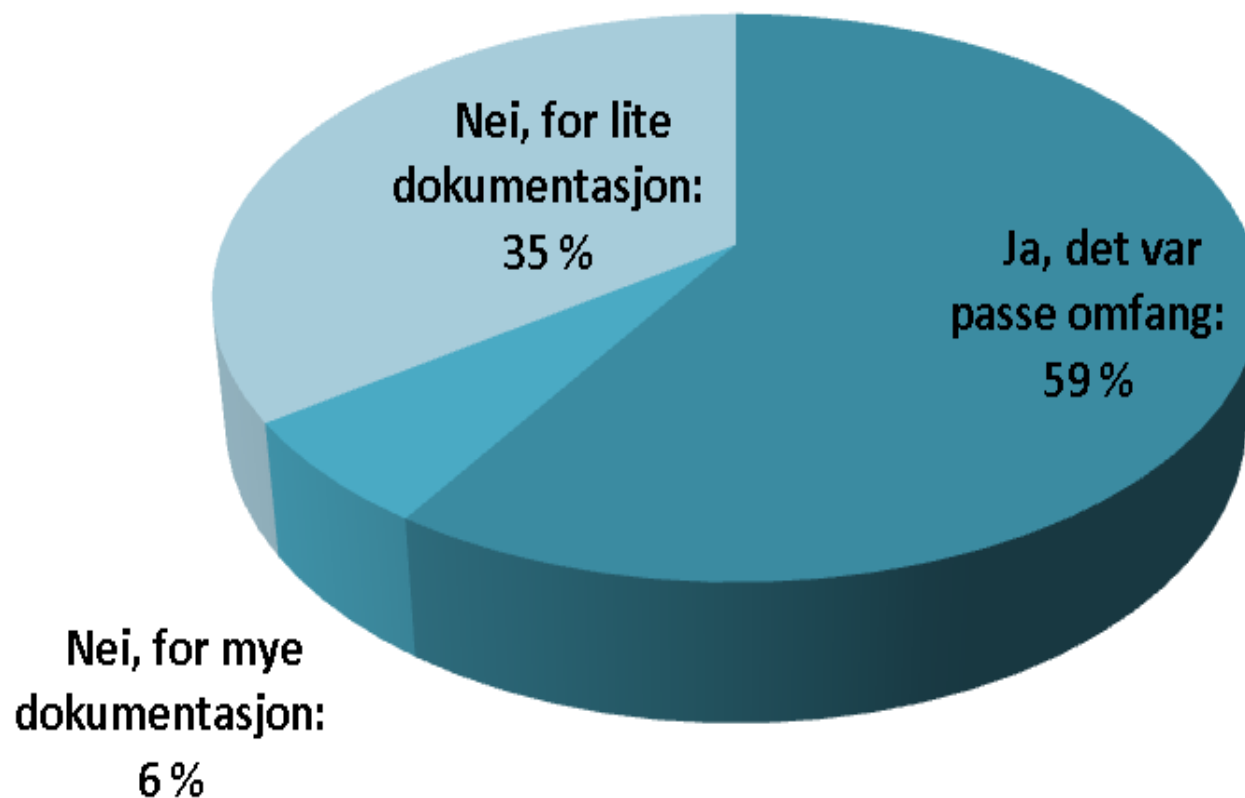


Oljeskattekontoret

# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

## Intern undersøkelse/vurdering

§ 3-2; Var omfanget av dokumentasjonen tilpasset  
transaksjonenes økonomiske omfang og kompleksitet?



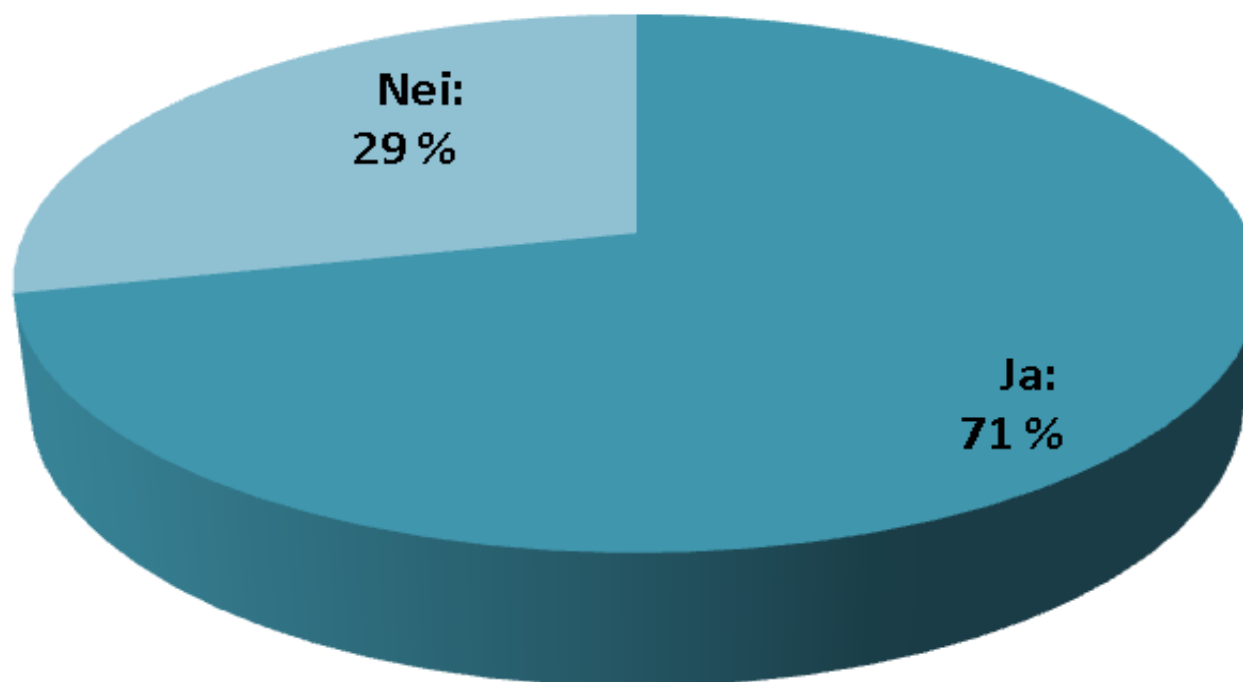


Oljeskattekontoret

# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

## Intern undersøkelse/vurdering

**§ 3-3; Var dokumentasjonen fremstilt  
på en oversiktlig måte?**



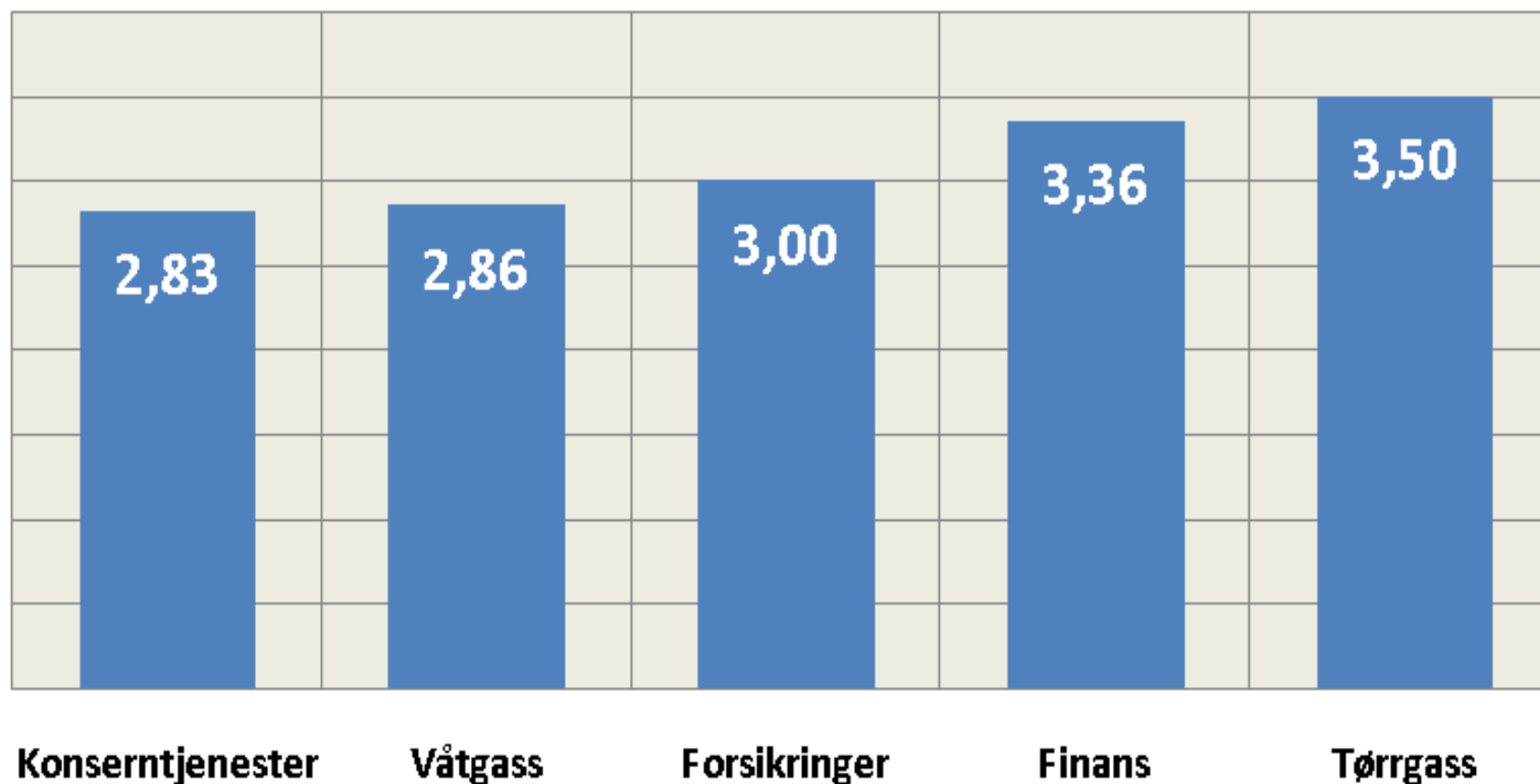


Oljeskattekontoret

# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

## Intern undersøkelse/vurdering

### Vurdering av generell kvalitet



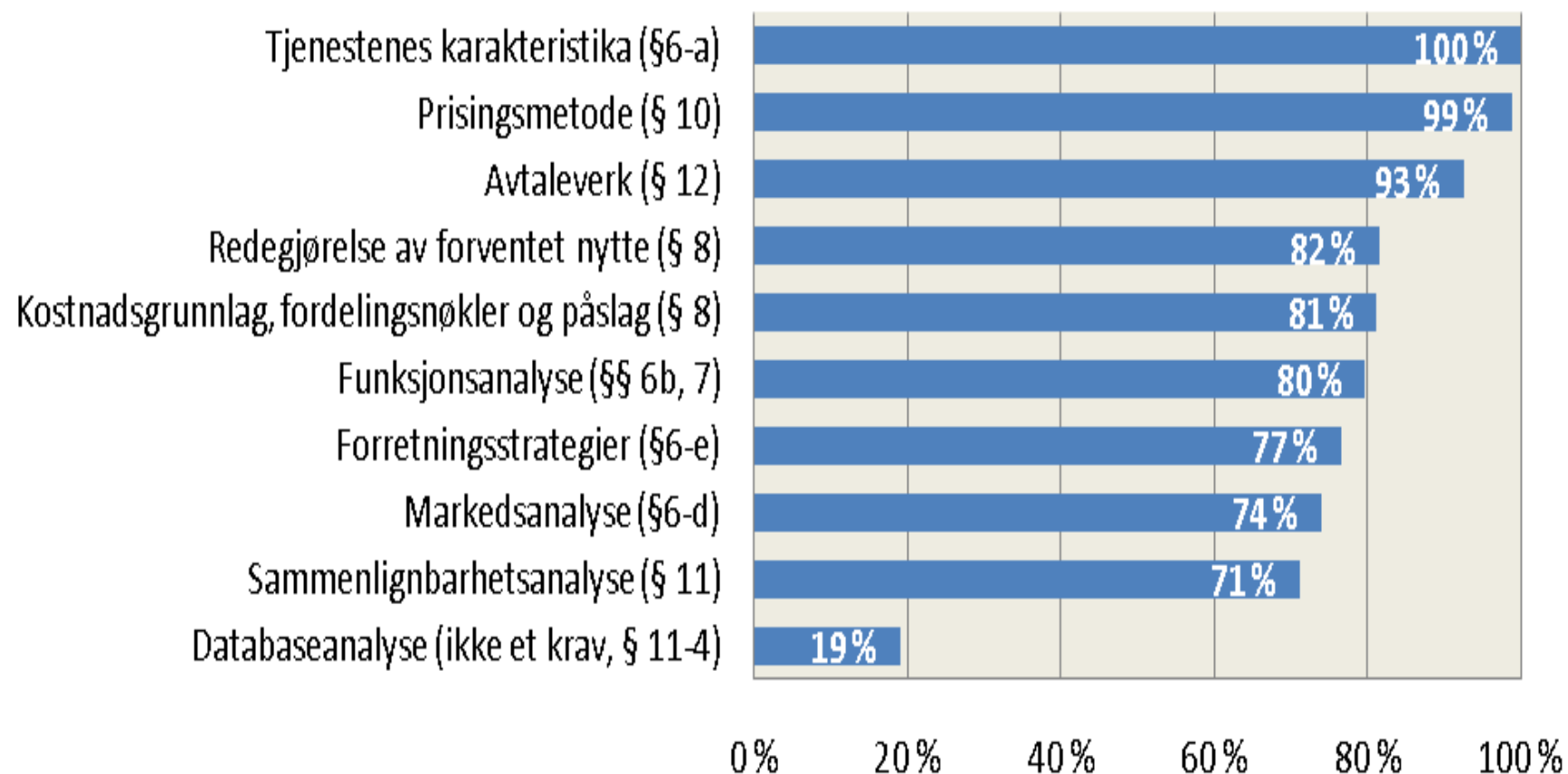


Oljeskattekontoret

# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

## Intern undersøkelse/vurdering

### Levert innhold i internprisingsdokumentasjonen

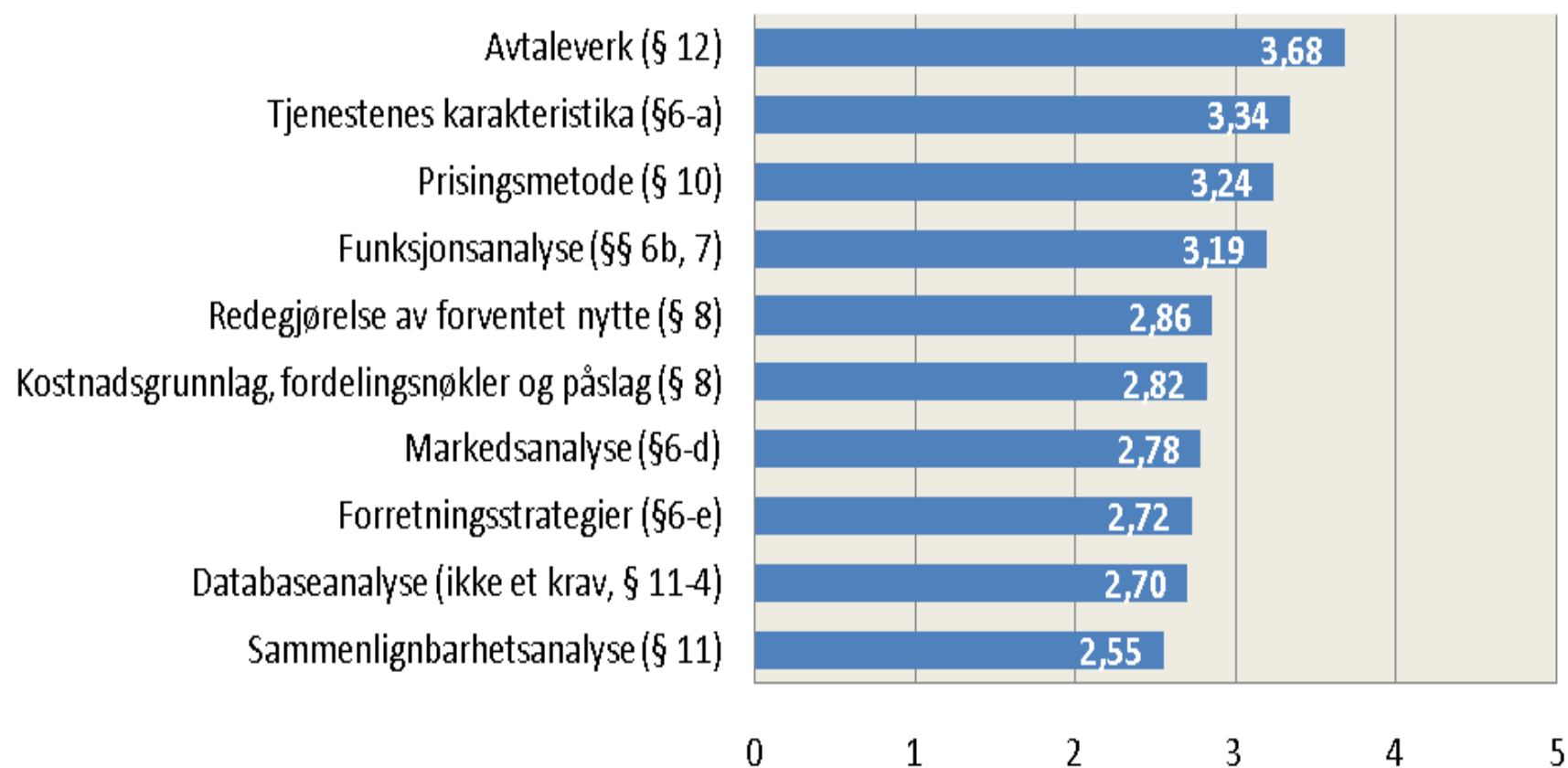




# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

## Intern undersøkelse/vurdering

### Vurdering av kvalitet på innsendt materiale



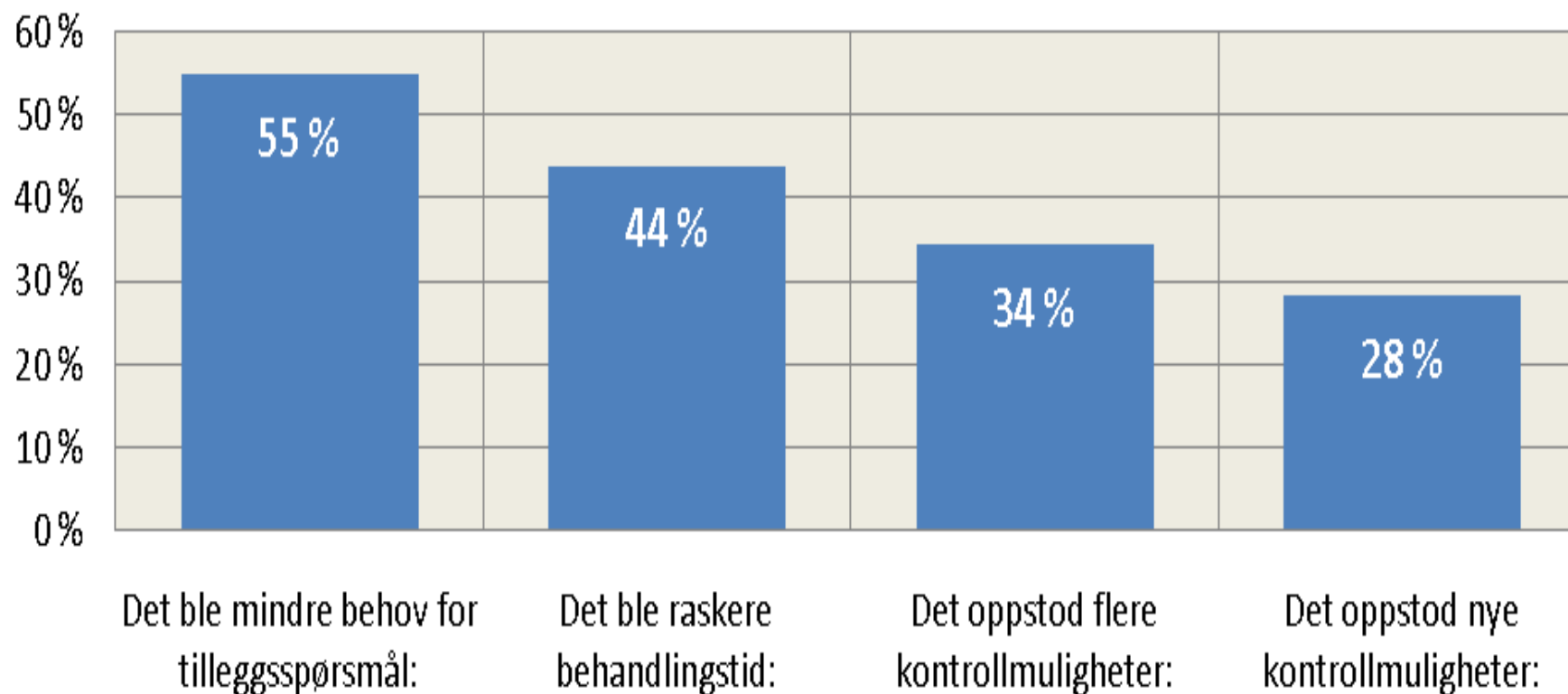


Oljeskattekontoret

# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

## Intern undersøkelse/vurdering

### Saksbehandlers nytte av innsendt dokumentasjon:





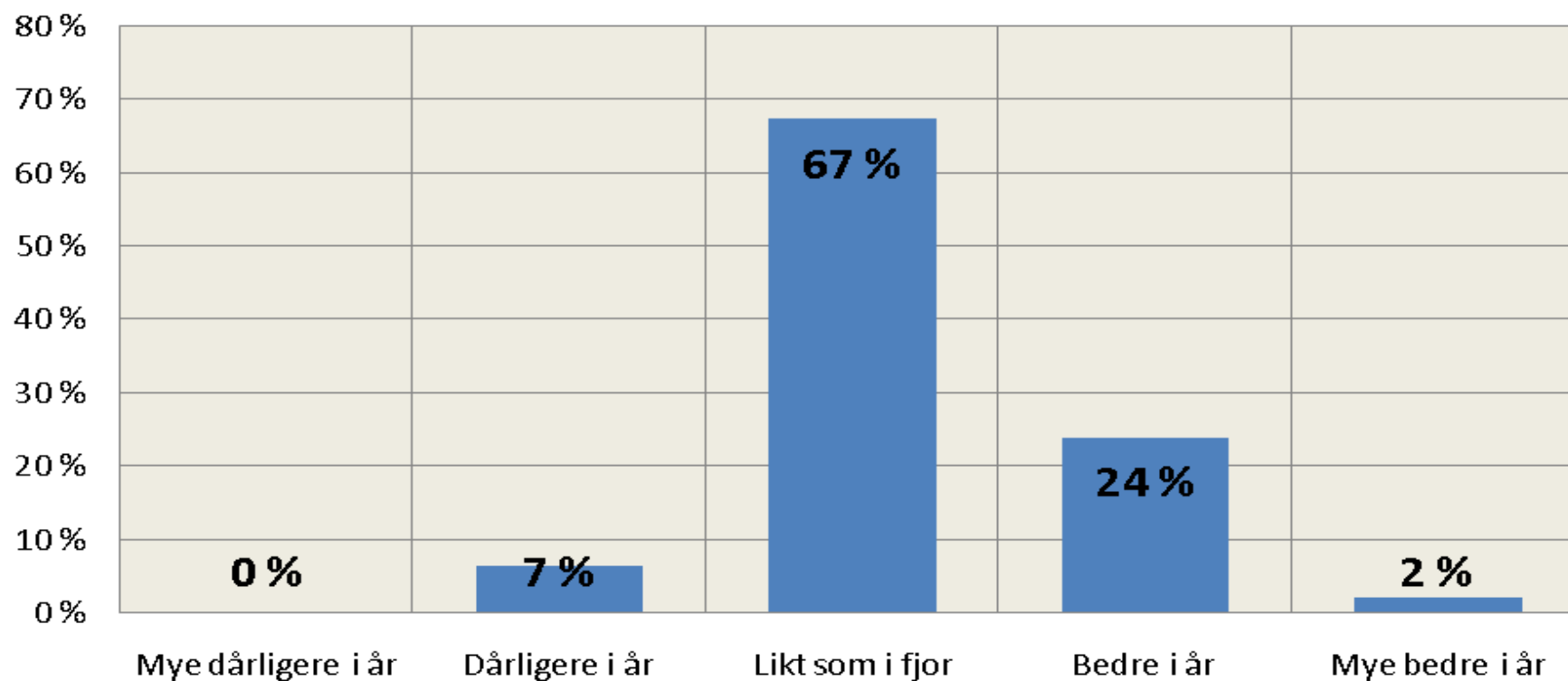


Oljeskattekontoret

# Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

## Intern undersøkelse/vurdering

### Utvikling i kvalitet på dokumentasjon fra i fjor:





# **Konserninterne tjenester**

## **Fordeling etter indirekte metoder**



# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder

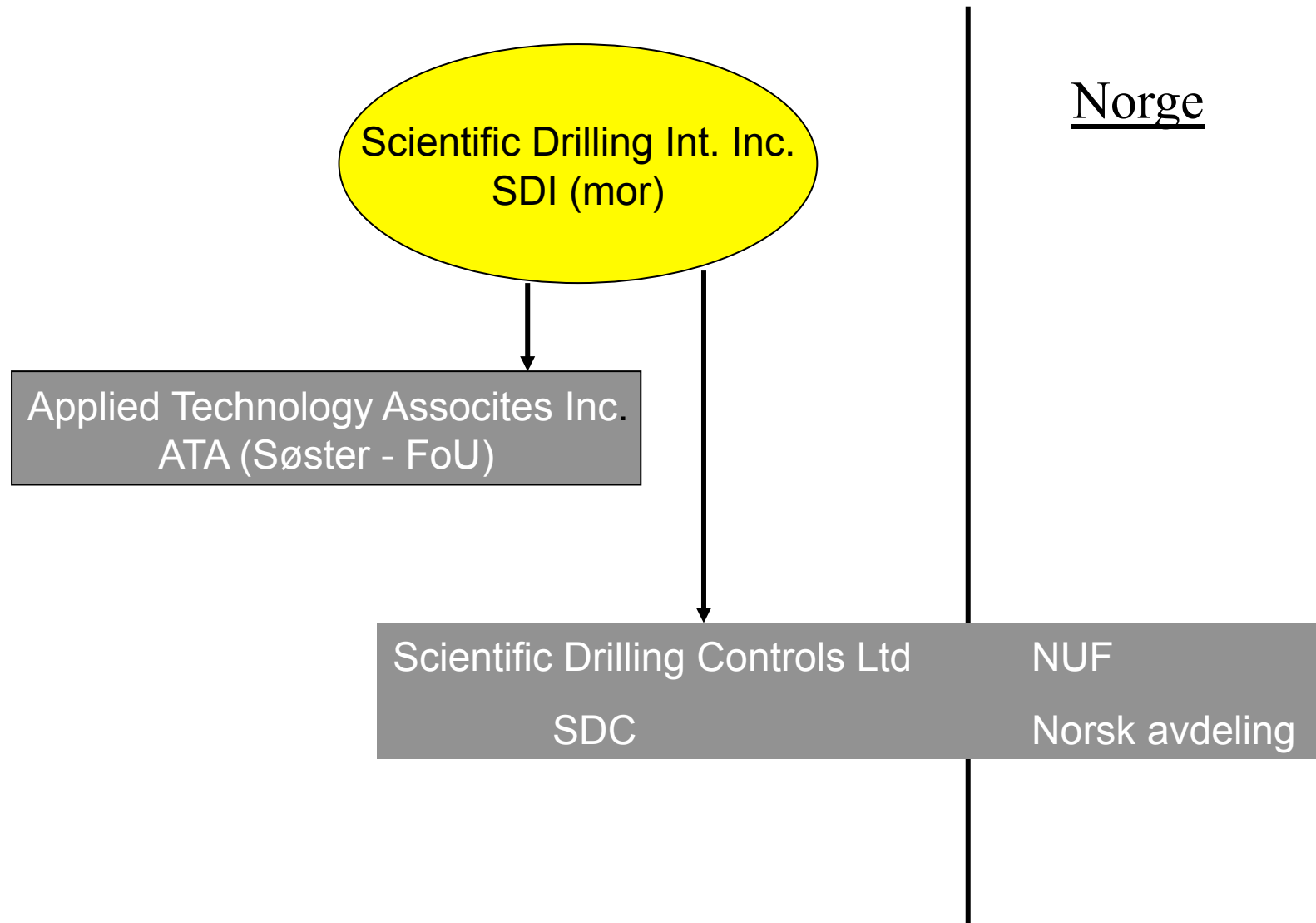
- ◆ Tilbakeført beløp konserninterne tjenester til sammen 878 mill. NOK
- ◆ 22 selskaper
- ◆ Største fravikelsesområde
- ◆ Den vesentligste delen skyldes manglende/mangelfull dokumentasjon (i noen tilfeller i kombinasjon med andre "mangler")
- ◆ Tema her er fordeling av kostnader knyttet til konserninterne tjenester etter indirekte metoder (jf her også OECD's retningslinjer 7.24)
  - ◆ og da først og fremst spørsmål knyttet til det metodiske
  - ◆ men det er her likevel ikke mulig helt å holde dokumentasjonsdelen unna en slik vurdering
- ◆ To hovedelementer i fordelingsmetoden: fordelings-"potten" og fordelingsnøkkelen. Først må man derfor trekke ut:
  1. (Aksje)eierkostnader
  2. Kostnader som belastes etter direkte metoder: ellers vil man få dobbeltbelastning
    - ◆ selskapene foretar av og til omklassifiseringer mellom direkte og indirekte belastninger
    - ◆ taktisk vurdering?



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

Fordeling etter indirekte metoder – avgrensning mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett 25.10.2010





Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

**Fordeling etter indirekte metoder – avgrensing mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett 25.10.2010**

- ◆ SDC (NUF) driver tjenesteytende virksomhet innen brønnservice med høyteknologisk utstyr
- ◆ Utviklet og produsert av ATA, mens selskapet (SDC – NUF) leier utstyr
  - ◆ dels fra SDI
  - ◆ og dels fra ATA
- ◆ Det utstyret SDC leier fra SDI, har SDI leid eller kjøpt av ATA
- ◆ Saken gjaldt fordeling av
  - ◆ kostnader knyttet til tjenesteyting fra SDC og fra hovedkontoret, samt
  - ◆ FoU fra ATA – som skal omtales her



# Konserninterne tjenester

Oljeskattekontoret

Fordeling etter indirekte metoder – avgrensing mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett 25.10.2010

## ♦ SFU (staten) slik gjengitt i dommen:

- ♦ FoU-kostnader knyttet til utstyr som driftsstedet har leid av et selskap i samme konsern, *må om mulig dekkes av en armlengdes leiepris*, og staten legger til grunn at den leien som er beregnet, tilsvarer armlengdes pris på tilsvarende måte som når transaksjonen foregår mellom uavhengige parter. Skatteyder kan da ikke også kreve fradrag for en andel av disse kostnadene. Kostnadsbidragsordningen som ankende part viser til, er ikke anvendelig her.
- ♦ *Hvorvidt prisen i en transaksjon mellom uavhengige parter faktisk dekker leverandørens FoU-kostnader beror på markedsforholdene og er uten betydning for bedømmelsen av armlengdes pris.* Selv om selskapet hevder at FoU-kostnadene i vår sak ikke er omfattet av leieprisen, er det en reell mulighet for at det helt eller delvis oppnås fradrag for samme kostnad to ganger; i leien for utstyret og i andelen indirekte kostnader. Det er en mulighet for at ATA har solgt utstyret til SDI til en pris som dekker FoU-kostnader helt eller delvis. Siden det ikke foreligger noen dokumentasjon på dette punkt, er det ikke mulig å kontrollere det. *Erklæringen mottatt fra revisor i USA kan ikke tillegges betydning.*  
(uthevet her)



### Lagmannsretten:

- Viser til at det ikke er uenighet om forståelsen grunnleggende reglenes anvendelse i dette tilfellet: sktl. § 6-1 og skatteavtalens art. 7 tredje ledd.
- "Det sentrale spørsmålet er hvilke krav til bevis ligningsmyndighetene kan stille for å godta fradrag som er krevd i skatteyterens selvangivelse. Kravet til bevis avhenger av om skatteyterens opplysninger har vært såpass ufullstendige eller usikre at ligningsmyndighetene har hatt grunnlag for å oppfordre skatteyteren til å gi ytterligere opplysninger. Videre har det betydning hva ligningsmyndighetenes oppfordring i så fall har gått ut på, og om og i tilfelle på hvilken måte skatteyteren har besvart en slik oppfordring."
- Rt. 2009 s. 1577: Mest sannsynlig faktum skal legges til grunn. "En oppfordring om dokumentasjon som ikke etterkommes, kan imidlertid etterlate en uklarhet i faktabildet som vil kunne gå ut over skattyteren."
- Sktl. § 13-1 og OECD's retningslinjer: "De omtvistede fradragspostene knytter seg etter lagmannsrettens syn til det som i retningslinjene er betegnet som konserninterne tjenester som er omtalt i kapittel VII i retningslinjene."



# Konserninterne tjenester

Oljeskattekontoret **Fordeling etter indirekte metoder – avgrensing mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett 25.10.2010**

Lagmannsretten (forts.):

- ◆ Legger til grunn at skatteklagenemnda ”prinsipalt bygger på at FoU-kostnaden skulle vært priset direkte ved at kostnaden skulle vært tatt inn i vederlaget til ATA, og subsidiært at det under enhver omstendighet ikke er ført bevis for at FoU-kostnaden er armlengdes”
- ◆ ”Lagmannsretten antar at det etter OECDs retningslinjer må være anledning til å fordele FoU-kostnadene etter den indirekte metode i et tilfelle som dette.”
- ◆ ”ATAs funksjon, oppgavespekter og organisering er lite belyst. Men lagmannsretten legger til grunn at ATA – som er eid av den samme familien som eier SDI – har som hovedoppgave å utvikle og produsere spesialutstyret som konsernet gjør bruk av, og at selskapet således yter konserninterne tjenester ..”
- ◆ Gjennomgår saksbehandling og skattemyndighetenes forsøk på faktumavklaring (bl.a.): et tidligere vedtak av overligningsnemnda fra 1995, bokettersynsrapport (2005), tilsvarende ligningsnemndas vedtak (2007), klage (hvor vedlagt en revisorerklæring om at FoU kostnader ikke var med i leieprisen) og skatteklagenemndas vedtak
- ◆ Påpeker at det har vært ”lite bevisførsel om hva slags materiale SDC har sendt ligningsmyndighetene” (og arbeidet knyttet til det å kunne gi sikrere opplysninger)





Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

Fordeling etter indirekte metoder – avgrensing mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett

25.10.2010

Lagmannsretten (forts.):

- ♦ ” .. tar ikke stilling til om ligningsmyndighetene på noe tidspunkt under behandlingen av ligningen for 2002 og 2003 har fremsatt noen slik særskilt oppfordring som ligningsloven § 4-8 omhandler, og som ikke er forsøkt besvart av SDC”
- ♦ ”Under enhver omstendighet har ikke ligningsmyndighetene ... gitt noen klar anvisning på hva slags dokumentasjon som ville bli akseptert, gitt at de opprinnelige beregningene ikke lenger var tilgjengelige, slik det ble gitt uttrykk for under bokettersynet i Aberdeen. Det er etter lagmannsrettens mening ikke sikre holdepunkter i bevisene for at SDC har forsømt sin opplysningsplikt.”
- ♦ ” .. at ligningsmyndighetene ikke har funnet konkrete holdepunkter for at FoU-kostnader helt eller delvis er inkludert i leieprisen, men at ligningsmyndighetene ønsker å forvisse seg om at så ikke er tilfellet.”
- ♦ På bakgrunn av de forannevnte forhold finner lagmannsretten ... at det må legges vekt på brevet av 3. juli 2007 fra Pannell Kerr Forster, som etter det opplyste er ATAs revisor og skatterådgiver. I dette brevet uttales det på basis av en gjennomgang at FoU-kostnader ikke er tatt med i leieprisen fra ATA til SDI. Etter lagmannsrettens syn har ikke ligningsmyndighetene tilstrekkelig grunnlag for å anse erklæringen som uriktig.
- ♦ ” ..finner lagmannsretten at SDC har sannsynliggjort grunnlaget for fradraget for FoU-kostnadene. Det er klart ikke tilstrekkelig at det er « en mulighet for » for at disse kostnadene allerede er gått i fradrag.”



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

Fordeling etter indirekte metoder – avgrensing mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett

25.10.2010

Kommentar til dommen:

- ◆ Antakelig annet resultat med gjeldende dokumentasjonsregler (jf bl.a. lignl. § 8-2 nr. 2 og lovforarbeider gjengitt foran).
- ◆ Men viser hvor viktig det er at skattemyndighetene er klare og presise mht hva man ønsker opplyst/hva som skal til for at noe anses dokumentert
- ◆ I dag vil nok likevel skattemyndighetene kunne vise til forskriften:
  - ➔ gis ikke opplysninger i samsvar med forskriftens krav vil det normalt kunne hevdes at det ikke er mulig å konkludere med hva som er det mest sannsynlige faktum
  - ➔ bare hvis man krever opplysninger ut over forskriftens krav, eventuelt krever mer detaljerte opplysninger, vil skattemyndighetenes manglende klarhet/ presisjon kunne telle i skattyters favør ved bevisvurderingen
- ◆ "Problemet" med dommen er imidlertid den manglende prinsipielle tilnærming til at man her står overfor (det som i utgangspunktet) fremstår som en kombinert direkte (leie) og indirekte (FoU) belastning
  - ➔ først vurderes om det er anledning til å fordele FoU etter indirekte metoder i dette tilfellet
  - ➔ dernest om er tilstrekkelig sannsynliggjort at FoU-kostnader ikke ligger inne i den leien som er beregnet



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

Fordeling etter indirekte metoder – avgrensing mot direkte belastninger: Borgarting lagmannsrett

25.10.2010

Kommentar til dommen (forts):

- ◆ Mellom uavhengige parter bestemmes en leie av markedet for tjenesten/produktet
  - hvorvidt man får ”dekning” for FoU bestemmes derfor også av markedet
  - manglende ”dekning” er derfor også en mulighet
- ◆ Lagmannsrettens bevisvurdering må bygge på
  - at både FoU og øvrige kostnader fordeles fullt ut basert på indirekte metoder
- dette er imidlertid vanskelig å forene med opplysningene om at
  - det betales en *leie* til to forskjellige selskaper
  - der SDI både har kjøpt og leid produkter fra ATA for så å leie disse ut til SDC (NUF)
  - revisorbekreftelsen gjelder leie fra ATA til SDI
- lagmannsretten synes å legge til grunn at ATA får risikofri dekning av FoU
  - mellom uavhengige (kommersielle) parter må det kunne legges til grunn at den som dekker kostnadene i så fall også ville kreve rettigheter til resultater
- Opplysningene om faktum i dommen er ikke tilstrekkelig til å avgjøre om dommen er ”riktig”. Dommen er imidlertid en god illustrasjon på at det må foretas klare grensedragninger mellom indirekte og direkte belastninger.
- Og: at en kombinasjon neppe er mulig når sluttproduktet (tjenesten/produktet) er et resultat av den samlede aktivitet som er gjenstand for indirekte/direkte belastning



# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder

- ♦ I tillegg til at
  - ♦ eierkostnader
  - ♦ og direkte belastninger (basert på mengde x pris)
- ♦ ikke kan inngå i kostnadene gjenstand for fordeling etter indirekte metoder, må "potten"
  - ♦ vurderes ift nytte/relevans/behov for de enkelte mottakerne
  - ♦ og da først og fremst hos den skattyter ligningsmyndighetene vurderer
- ♦ i noen tilfeller kan det være naturlig å se en slik relevansvurdering i sammenheng med valg av fordelingsnøkkel
- ♦ Eks: **FoU**. Innsyn i fordelingspotten kan avdekke at selskapet belastes
  - ♦ for forskning som ikke er relevant for norsk sokkel (eks: oljesand)
  - ♦ for prosjekter som har direkte betydning for andre selskap i konsernet og som vil *kunne* få nytte på norsk sokkel på et senere tidspunkt



# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - FoU

- ◆ Spørsmålet blir da om man kan kreve tilnærmet lik relevans/nytte for de ulike mottakerne knyttet til de forskjellige kostnadselementene i fordelingspotten?
- ◆ Eller er det mulig med en slags "gjennomsnittsbetraktning"?
- ◆ Ett selskap fremhevet:

" .. at det ikke kan være avgjørende om enkelte av forskningsprosjektene i denne samlede produksjonen er mindre relevante for (selskapet). Skal det være grunnlag for en fravikelse, må kontoret som et minimum anse det mest sannsynlig at (selskapets) nytte av den samlede forskningsproduksjonen *forholdsmessig er mindre* enn den nytten de øvrige datterselskapene har av forskningen. .. Så lenge det ikke anses mest sannsynlig at denne fordelingen slår *uforholdsmessig negativt ut* for (selskapet) sammenlignet med de øvrige selskapene, kan det ikke under noen omstendighet være grunnlag for *fravikelse ...*" (*understreket her*)



# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - FoU

- ◆ En fordelingspott der det også inngår kostnader som har liten eller ingen relevans for selskapet og hvor man må foreta en samlet vurdering av forholdsmessig nytte mellom mottakerne (prosjekter relevant for norsk sokkel kan ha liten relevans for aktivitet i andre selskaper), vil innebære stor grad av usikkerhet mht om fordelingen blir riktig, og
- ◆ vil være tilnærmet umulig å etterprøve for ligningsmyndighetene.
- ◆ Klagenemnda har i en kjennelse fra 1982 uttalt følgende:

”Det prinsipielt riktige etter norsk skattelovgivning må antas å være at utgiftene til felles tjenester innenfor et konsern skal fordeles etter den relative bruk, eller nytte, som de respektive virksomheter har hatt av vedkommende tjenester. Det må følge av den alminnelige regel om at det ved ligningen i Norge bare kan kreves fradrag for utgifter som er pådradd til fremme av virksomheten her i landet, jfr. skl. § 44 første ledds første punktum.”



# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - FoU

- ♦ Videre i samme kjennelse heter det:

”Avgjørende for fradragsretten i dette tilfelle vil være om de ytelser det betales for - og som for 1979 er spesifisert i den oversikt som er gjengitt foran - kan være til nytte for den virksomhet som selskapet driver på norsk sokkel.

Skulle (selskapet) ha blitt belastet for felles forskning som ikke hadde relevans for virksomheten på norsk sokkel, vil fradragsrett ikke foreligge etter § 44 første ledd. I så fall ville det i virkeligheten kunne foreligge en kamuflert overskuddsanvendelse fra morselskapets side, siden dette selskap også står som eier av (det norske selskapet). Vilkårene for skjønnslikning etter § 54 første ledd ville i så fall kunne foreligge.”

- ♦ **Konklusjon:** (Som den alt overveiende hovedregel) vil gjennomsnittsbetraktninger ikke kunne aksepteres som grunnlag for tilordning til fordelingspotten. Den relative nytten må være tilnærmet lik.



# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - FoU

- ◆ Et selskap hadde en ordning der:
  - ◆ Sentralisert forskning ble gjenstand for fordeling ut på datterselskap
  - ◆ "Lokal" forskning ble belastet lokalt
  - ◆ Mens all forskning er fritt tilgjengelig for selskapene (som omfattes av en kostnadsdelingsavtale)
  - ◆ I henhold til kostnadsdelingsavtalen skal et tjenesteytende datterselskap utbelaste sine kostnader på lik linje med hovedkontoret når dette yter tjenester som omfattes av avtalen
  - ◆ Det fremkom ikke opplysninger som tilsa at det norske selskaps forskning ikke skulle inngå i kostnader til fordeling
  - ◆ Kostnadene til forskning i øvrige enheter som ikke inngikk i fordelingspotten var det ikke gitt opplysninger om, selskapet
  - ◆ mente det ville være urimelig om selskapet måtte oppgi disse
- ➔ På grunnlag av Schlumberger-dommen hvor det fremheves "..... at det ikke kan fritas for kravet om dokumentasjon av grunnlaget for fradrag at de nødvendige opplysninger gjelder et annet selskap enn skattyteren",
- ➔ ble da konsekvensen at det norske selskaps FoU ble lagt inn i fordelingspotten, men øvrig lokal forskning ble holdt utenfor





Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - fordelingsnøkler

- ◆ Fordelingsnøkler vil ofte måtte være forskjellige for ulike kostnadsgrupper
- ◆ Og kan derfor være svært forskjellige: omsetning, produksjon, reserver, antall ansatte, lønnskostnader, finansielle nøkkeltall, antall PC'er, ulike kostnadsarter i mottakende selskap osv., osv.
- ◆ I noen tilfeller fremstår det også som riktig å vekte de ulike elementene i fordelingsnøklerne – særlig vil dette være tilfelle om ulike kostnadselementer hos mottaker inngår i fordelingsnøkkel
- ◆ Det grunnleggende krav er at nøkkelen medfører at fordelt beløp samsvarer med omfanget/kostnaden knyttet til de tjenester som faktisk er ytet – krav om korrelasjon
- ◆ Et minstekrav til selskapene er at de sannsynliggjør at de grunnleggende forutsetningene er oppfylt
- ◆ Det sier seg selv at kontroll av om fordelingsnøkler er "riktige" er en av de vanskeligste kontrolloppgavene ligningsmyndighetene har
- ◆ Dette betyr ikke at ligningsmyndighetene ikke prøver:
  - ◆ enten ved at man anvender en annen nøkkel
  - ◆ eller ved "justering" av den valgte nøkkel
- ➔ det er sistnevnte tilnærming som det her skal gis et eksempel på



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - fordelingsnøkler

- ◆ Utgangspunkt:
  - Den aktuelle gruppe kostnader knyttet til tjenesteyting
  - ble fordelt på grunnlag av den enkelte mottakers andel
  - av mottakernes samlede driftskostnader og investeringer i driftsmidler
  - av selskapet kalt opex/capex-fordeling
- ◆ Selskapet mente at denne nøkkelen ga uttrykk for det enkelte selskaps størrelse og derfor også i hvilken grad de aktuelle tjenester var mottatt
- ◆ Ligningsmyndighetene aksepterte dette som et utgangspunkt, men mente
  - ◆ at som et mål på størrelse (med dertil hørende behov for de aktuelle tjenester)
  - ◆ måtte opex/capex justeres for kostnadsnivået i mottakerlandene
- ◆ Selskapet var sterkt uenig i dette og fremhevet at:
  - ◆ dette ville medføre en "redistribusjon" av kostnader til lavkost- og utviklingsland
  - ◆ et selskap ikke ensidig kunne endre fordelingsnøkkelen
  - ◆ spørsmålet var hvilken fordelingsnøkkel som ville blitt akseptert mellom uavhengige parter
- ◆ Selskapet hadde imidlertid i andre sammenhenger – spørsmål om andre nøklers anvendelighet – argumentert for at ulikt lokalt kostnadsnivå var til hinder for anvendelse



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - fordelingsnøkler

- ◆ Kontoret la til grunn at en fordelingsnøkkel som medfører at høykostland får en høyere andel av kostnadene knyttet til ytede tjenester enn relativ bruk/nytte, ikke ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (jf sktl. § 13-1)
- ◆ Kontoret vurderte følgende
  1. Hvilken fordeling andre fordelingsnøkler ville gitt
  2. Om Norge er et høykostland
  3. Og om opex/capex er bestemt av lokale og ikke internasjonale lønns- og prisforhold
- ◆ Ad 1):
  - ◆ Sammenlignet med andre fordelingsnøkler ga opex/capex mellom 60 til 100% høyere kostnader fordelt til Norge
  - ◆ Fordeling basert på lønnskostnader ga over 4 prosentpoengs høyere andel kostnader enn fordeling basert på antall ansatte (125% høyere)



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - fordelingsnøkler

- Ad 2):
- OED i rapporten "Økt utvinning på norsk kontinentalsokkel" (september 2010):

Norge er et høykostland også innen petroleumsvirksomhet. Høy aktivitet i petroleumsnæringen internasjonalt førte til en markant økning i kostnadene i perioden 2004-2008. Utviklingen ble noe reversert av den internasjonale nedgangskonjunktoren, men et fortsatt stamt riggmarked og lite fleksible arbeidstidsordninger gjør at Norge har betydelige utfordringer med tanke på kostnadsnivået. (side 16)

...

Kostnadsnivået på norsk sokkel har økt betydelig de siste årene og er høyt sammenlignet med andre petroleumsproduserende land. Dette påvirker felts levetid og truer lønnsomheten i tiltak for økt utvinning. (side 51)

...

Kostnader knyttet til personell bidrar til det høye kostnadsnivået på norsk sokkel. Dette er primært et resultat av avtaler som partene i arbeidslivet har inngått. (side 52) [understreket her]



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - fordelingsnøkler

- Det samme mente Konkraft i 2003 ("Norsk petroleumsvirksomhet ved et veiskille):

"Norsk sokkel har spesielt høyere kostnader innen rigg, personell og bemanning. (...)

Høye norske driftskostnader for borerigger reflekterer primært høyere personellkostnader sammenliknet med britisk sokkel. Denne forskjellen utgjør i størrelsesorden USD 30 000 pr. dag for en typisk 3. eller 4. generasjons borerigg med samme mannskap. Grunnlønnen for et mannskap er samlet sett på samme nivå i Norge og Storbritannia, men norske arbeidstidsordninger, diverse tillegg i lønn, sosiale kostnader og reiseutgifter skaper en betydelig forskjell både for boring fra flytere og faste installasjoner."

"Globale sammenligninger indikerer at produksjonsenhetskostnader på norsk sokkel er rundt 3 ganger så høye som for eksempel i den amerikanske delen av Mexico-gulven.(...)



Oljeskattekontoret

# Konserninterne tjenester

## Fordeling etter indirekte metoder - fordelingsnøkler

- ◆ Ad 3)
  - ◆ Selskapet fremhever:

“CAPEX and OPEX in the oil and gas industry is to a large extent driven by international costs levels. Construction projects are generally tendered internationally, resulting in the same cost levels irrespective of the location of the project.”
  - ◆ Både OED's og Konkrafts rapporter bekrefter at
    - ◆ Norge har et høyt kostnadsnivå
    - ◆ Og da kanskje spesielt på sokkelen
    - ◆ Det er mulig at dette har størst innvirkning ift driftskostnader (opex), men
    - ◆ det må antas at også investeringer i driftsmidlene i ikke ubetydelig grad påvirkes av kostnadsnivået knyttet til personell på norsk sokkel
- ◆ Konklusjon: kostnadsallokering basert på opex/capex antas å gi en skjevfordeling (norsk sokkel forfordes) hvis det ikke korrigeres for ulikt kostnadsnivå.



## Konserninterne tjenester

### Fordeling etter indirekte metoder – skjønn fordelingsnøkkel

- ◆ Selskapet hadde altså lagt til grunn at relativ ”størrelse” av den enkelte tjenestemottakerne var kostnadsdriveren
- ◆ Når ”lokal” verdsettelse ble anvendt på denne størrelsen var det grunn til å anta at inntekten var redusert (gitt premissen om at størrelse var riktig kostnadsdriver)
- ◆ Ved skjønn kunne man da
  - ◆ enten anvende en annen nøkkel (eventuelt en kombinasjon av nøkler) som i større grad ble ansett å reflektere denne kostnadsdriveren (”størrelse”)
  - ◆ eller man kunne korrigere for ulikt kostnadsnivå
- ◆ sistnevnte alternativ ble valgt
- ◆ man fant da ut at indekser over kjøpekraftsparitet utarbeidet av Verdensbanken var anvendelige
  - ◆ En indeks som viser hvor mye man må betale i et enkelt land for en ”kurv med varer”. Det nøytraliserer for valutaeffekter, slik at man får globale sammenlignbare priser.
  - ◆ OECD uttaler bl.a. følgende om bruk av slike indekser på sin hjemmeside:  
“Private firms operating in different countries apply PPPs for the purposes of comparative analysis involving prices, sales, market shares and production costs.”



## Konserninterne tjenester

### Fordeling etter indirekte metoder – skjønn fordelingsnøkkel

- Statistisk Sentralbyrå uttaler følgende om bruk av kjøpekraftspariteter på sin hjemmeside:

Mer generelt kan kjøpekraftspariteter - de viktigste resultatene fra kjøpekraftsundersøkelsen - brukes som omregningsfaktorer mellom ulike land og valutaområder i stedet for valutakursen. Dette er aktuelt dersom en for eksempel ønsker å beregne hvor mye et gitt beløp i land A tilsvarer i land B under forutsetning av at kjøpekraften skal opprettholdes. En slik bruk av materialet forekommer både innen næringsliv, offentlig forvaltning, forskning og media.

Kjøpekraftspariteter brukes ikke bare til prisnivåjustering, men kan i seg selv tjene som grunnlag for analyser av det relative prisnivået i ulike land.

- ➔ Ved å korrigere fordelingsnøkkel for ulikt kostnadsnivå ble den andelen av denne kostnadsgruppen som ble henført til Norge nesten halvert





## Naturgass

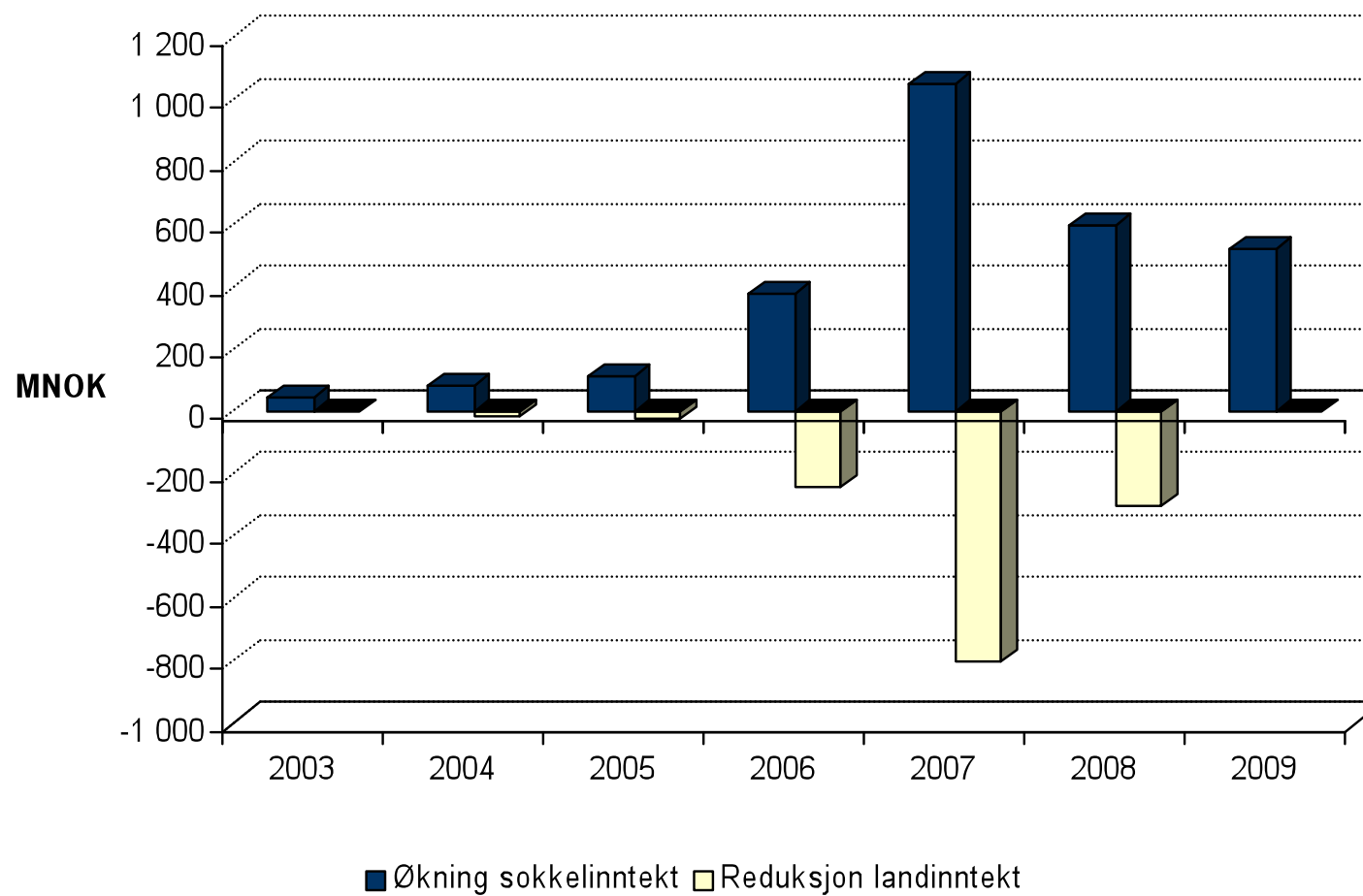


- ◆ Etter opphevelsen av GFU har andel internsalg vært økende
- ◆ De siste årene har en vesentlig andel av fravikelser (beløpsmessig) knyttet seg til spørsmål vedrørende avgrensing av særskatteplikten – særlig gjelder dette inntektsåret 2007 hvor godt over 800 mill. NOK ble flyttet fra land til sokkel
  - ◆ Få klagesaker knyttet til disse endringene – en viss aksept for skattemyndighetenes syn?
- ◆ For 2009 har alle (nye) saker dreiet seg om prisfastsettelse – pris vurdert i forhold til armlengdestandarden
- ◆ Samlet tillegg gassalg (fravikelse pris) 2009: ca 520 mill. NOK



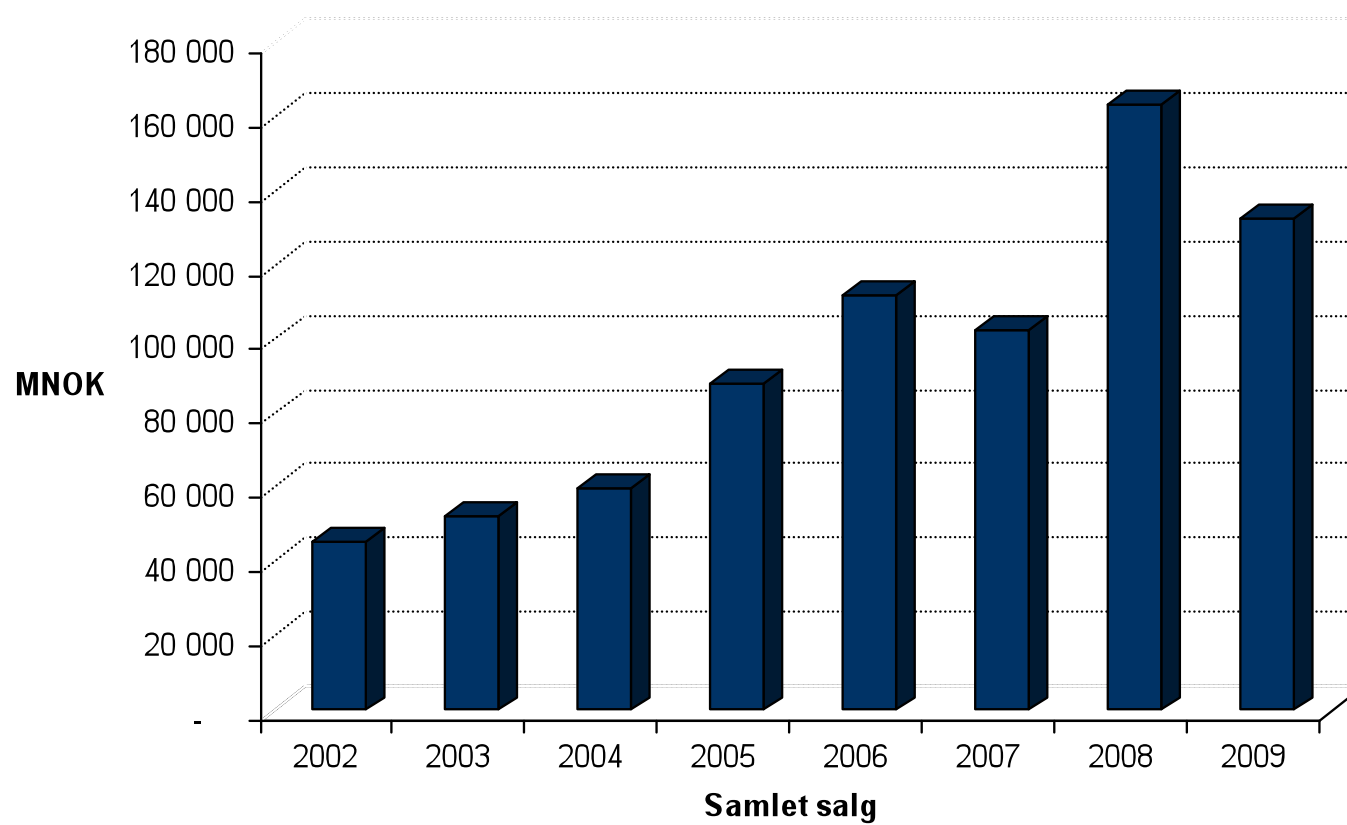
## Tørrgassfravikelser 2002-09

### Økning sokkelinntekt/reduksjon landinntekt





## Samlet inntekt fra salg av tørrgass 2002-09





Oppsummering aksessoriske/avledede inntekter gassalg:

- ◆ Dette gjelder først og fremst inntekter der man kobler salg av innkjøpt gass med salg av egenprodusert gass, gjerne også i kombinasjon med posisjoner man har som produsent (som f eks uttaksrettigheter, salgskontrakter mv), men også
- ◆ tilfeller der gassalg ikke er direkte involvert, bl.a. transaksjoner med rettigheter eller tjenesteyting som fremtrer som kostnadsreducerende inntekt knyttet til hovedvirksomheten.
- ◆ Særskatteplikten er i utgangspunktet ”koblet” mot muligheten til ekstraordinær (høy) avkastning (grunnrenten) som retten til utvinning gir, men, som f eks for rørledningstransport, er dette ikke avgjørende her:
  - ◆ fortjenestemulighetene trenger ikke å være ekstraordinære,
  - ◆ det er heller ikke avgjørende om aktiviteten kunne vært etablert som egen virksomhet
  - ◆ men graden av tilknytning/nærhet til utvinningsvirksomheten
  - ◆ kan den aktuelle fortjeneste sies å ha sitt hovedgrunnlag/opphav i utvinningsvirksomheten vil fortjenesten som hovedregel måtte bli gjenstand for særskatt



Eksempler på problemstillinger knyttet til prisingssaker for 2009:

1. Gass selges under rammeavtale til beslektet selskap. Ulik prising avhengig leveringssted, men uansett fratrekk for bruttomargin.  
→ Spørsmål om riktig pris på bruttomargin
2. Opprinnelig avtale med ulik prisreferanse avhengig av leveringssted. Avtale endret som følge av uforutsette omstendigheter. Bare en prisreferanse for all levering.  
→ Spørsmål om endringen var markedsmessig og balansert for begge parter. Én prisformel synes bare å ha verdi for kjøper
3. Avtaletolkning: Saken gjaldt om "ekstra" volumer fra et bestemt felt kan selges under gassprisindekserte spotavtaler med beslektet selskap eller om disse må anses omfattet av oljeprisindeksert avtale med samme selskap. Eventuelt om det etter avtalen er adgang til å selge de samme volumene til spotpris under samme avtale.  
→ Nemnda kom til at volumene var omfattet av avtalen og at det fulgte av avtalens prisformel hvordan volumene skulle verdsettes.



Eksempler (forts.)

4. Selskapet selger gass til beslektet selskap. Det er i 2009 betalt en betydelig kompensasjon til det beslektede selskapet i forbindelse med at man oppdaget at en transportjustering feilaktig var blitt uteglempt i prisformelen. Dette medførte at prisformelen ble endret fremover i tid, men det ble også beregnet en kompensasjon for tidligere år forut for endring av avtalen.
  - ➔ Nemnda aksepterte ikke endringen bakover i tid.
5. Valg av prisreferanse.
  - ➔ I ett tilfelle mente nemnda – baserte på markeds- og sammenligningsvurderinger – at det skulle vært benyttet en annen og bedre prisreferanse.



## Eksempler (forts.)

### 6. Avtale om *faste* leveranser.

- priset med utgangspunkt i prisformelen i en annen kontrakt (A)
- denne avtalen hadde imidlertid større leveringsfleksibilitet for kjøper (ikke forpliktet til å avta faste leveranser)
- prisen måtte derfor korrigeres med en reduksjonsfaktor
- denne måtte tilsvare de kostnader kjøper ville måtte pådra seg for å oppnå tilsvarende fleksibilitet som kjøperne har etter avtale A
- tilsvarende fleksibilitet ble antatt å kunne oppnås ved kjøp av lagringskapasitet
- fleksibiliteten i avtale A hadde en kompleks struktur
- som gjorde det vanskelig å "konstruere" en tenkt lagerkapasitet som ga samme fleksibilitet
- oljeskattemyndighetene mente at selskapets kombinasjon av "lagerprodukter", bl.a. injeksjons- og uttaksrater, ga mer lagerkapasitet enn nødvendig for å oppnå lik fleksibilitet med avtale A
- og dessuten at enhetskostnaden var beregnet feil. Det var heller ikke tatt hensyn til rabatt ved langsiktig binding.





## Naturgass – opplysningsplikt; ny §6 nr.6 i petroleumsskatteloven

Skattepliktig som nevnt i § 5 skal gi opplysninger om avtale- og salgsvilkår for **all realisasjon** av naturgass som er skattepliktig etter § 5. **Uttak** av naturgass fra virksomhet som nevnt i § 5 **skal likestilles** med realisasjon etter foregående punktum så langt det passer. Opplysningsplikten etter dette ledd gjelder tilsvarende for den som på vegne av staten realiserer naturgass som produseres fra statens deltakerandeler i utvinningstillatelser på norsk kontinentalsokkel (SDØE), for så vidt gjelder slik gass. **Oljeskattekontoret kan pålegge** opplysningspliktig etter dette ledd å sende inn **kopi av avtale** om realisasjon av naturgass.

Opplysninger om avtale- og salgsvilkår for naturgass som er realisert i et kvartal, skal **ukrevet** sendes **Oljeskattekontoret innen én måned etter utløpet av kvartalet**. Departementet kan i forskrift fastsette annen frist for innsending av opplysninger. Opplysningene **kan kreves innsendt elektronisk**. Opplysninger gitt etter første ledd **kan gis til Olje- og energidepartementet** uten hinder av taushetsplikten.

Den som ikke sender inn opplysninger eller avtale etter første ledd innen fastsatt frist, **kan ilegges et gebyr**. Gebyret skal være et fastsatt beløp per dag for hver oppgave eller avtale som ikke innsendes. Departementet fastsetter gebyrets størrelse. Gebyret ilegges av Oljeskattekontoret. Hvis det godtgjøres at feilen skyldes årsaker den opplysningspliktige ikke kan lastes for, kan gebyr frafalles. Vedtak om gebyr truffet av Oljeskattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet. Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

**(uthevet her)**



## Naturgass – opplysningsplikt; ny §6 nr.6 i petroleumsskatteloven

- ◆ Loven trer i kraft fra det tidspunkt departementet bestemmer
- ◆ Utkast til forskrift vil bli sendt på høring i noenlunde nær fremtid
- ◆ Før iverksetting er det forutsetningen at det skal være utviklet et system (database) for elektronisk innsending av pliktige opplysninger
- ◆ Det tas sikte på at den lovpålagte opplysningsplikten skal tre i kraft i 2012

-----

- ◆ Ingen endringer når det gjelder beviskrav og kontradiksjon
- ◆ Hvilken betydning får bestemmelsen?



## **Refusjon av skatteverdien av leteunderskudd**



Oljeskattekontoret

# Refusjon av skatteverdien av leteunderskudd Status

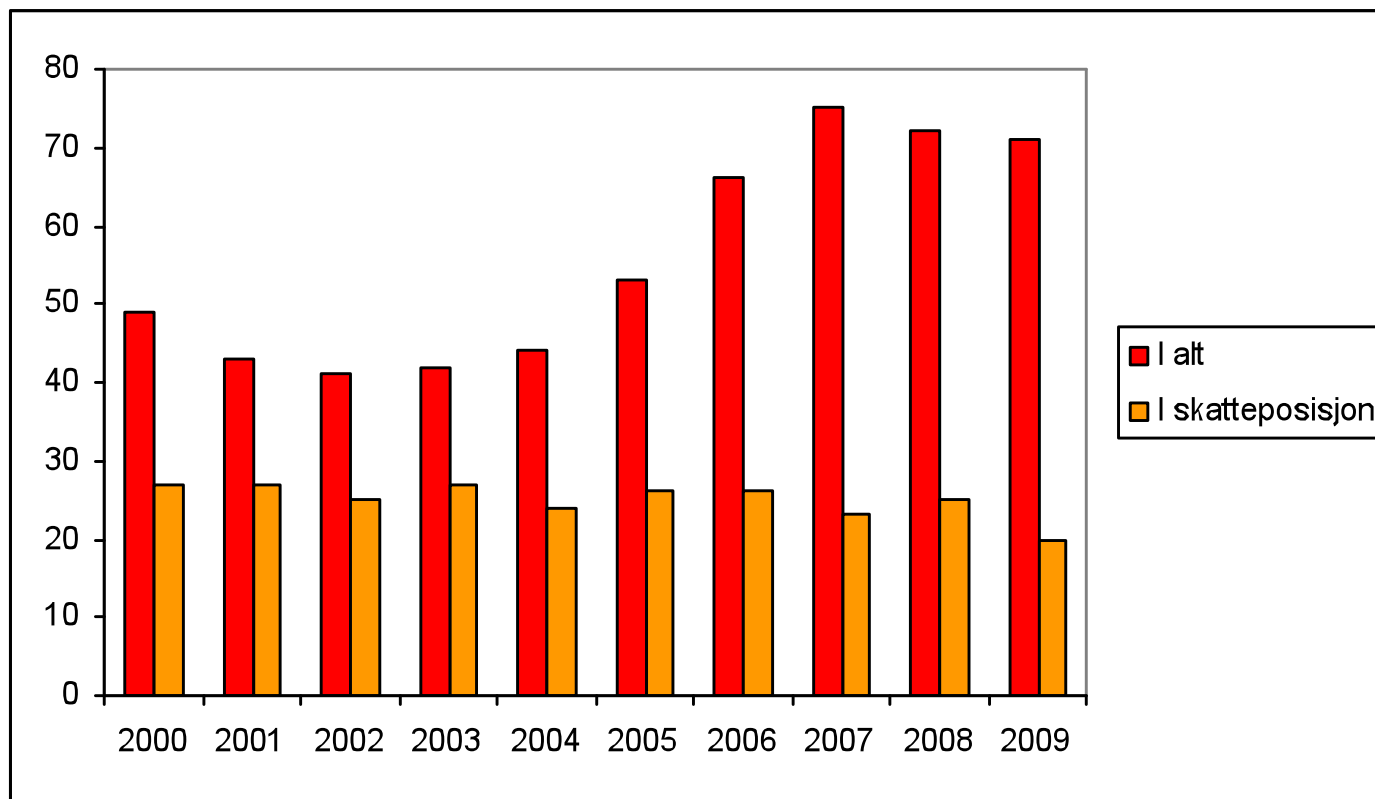
- ◆ Etter litt initial "støy" synes nå reglene å ha "gått seg til"
- ◆ De fleste selskaper tilpasser seg det syn at reglene ikke kan forstås "residualt" (at alle kostnader som ikke er utbyggings- eller produksjonskostnader må være letekostnader)
- ◆ Altså at også kostnader som knytter seg til virksomhetsutøvelsen som sådan (f eks etablering) ikke er letekostnader
- ◆ Og at refusjon krever at kostnaden – direkte eller indirekte – må ha en kobling mot formålet med leting, nemlig det å finne petroleum.

Kontrollfokus nå:

- ➔ at refusjonsordningen ikke (mis)brukes som grunnlag for oppbygging/finansiering av fremtidig ikke særskattepliktig virksomhet
- ➔ at kostnader pådratt i utlandet og som hører hjemme i andre skatteregimer ikke "dukker opp" som refusjonsberettiget letekostnader i Norge.

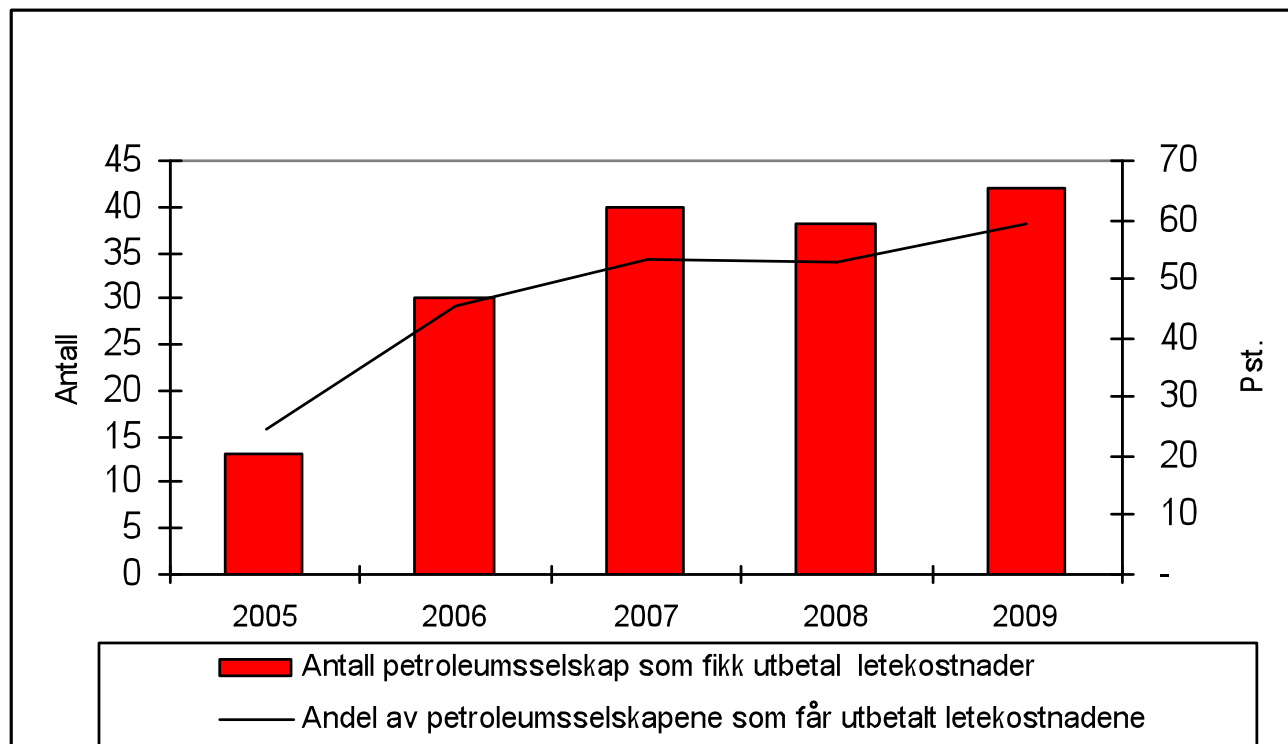


**Refusjon skatteverdien leteunderskudd**  
**Virkning – antall skattytere**



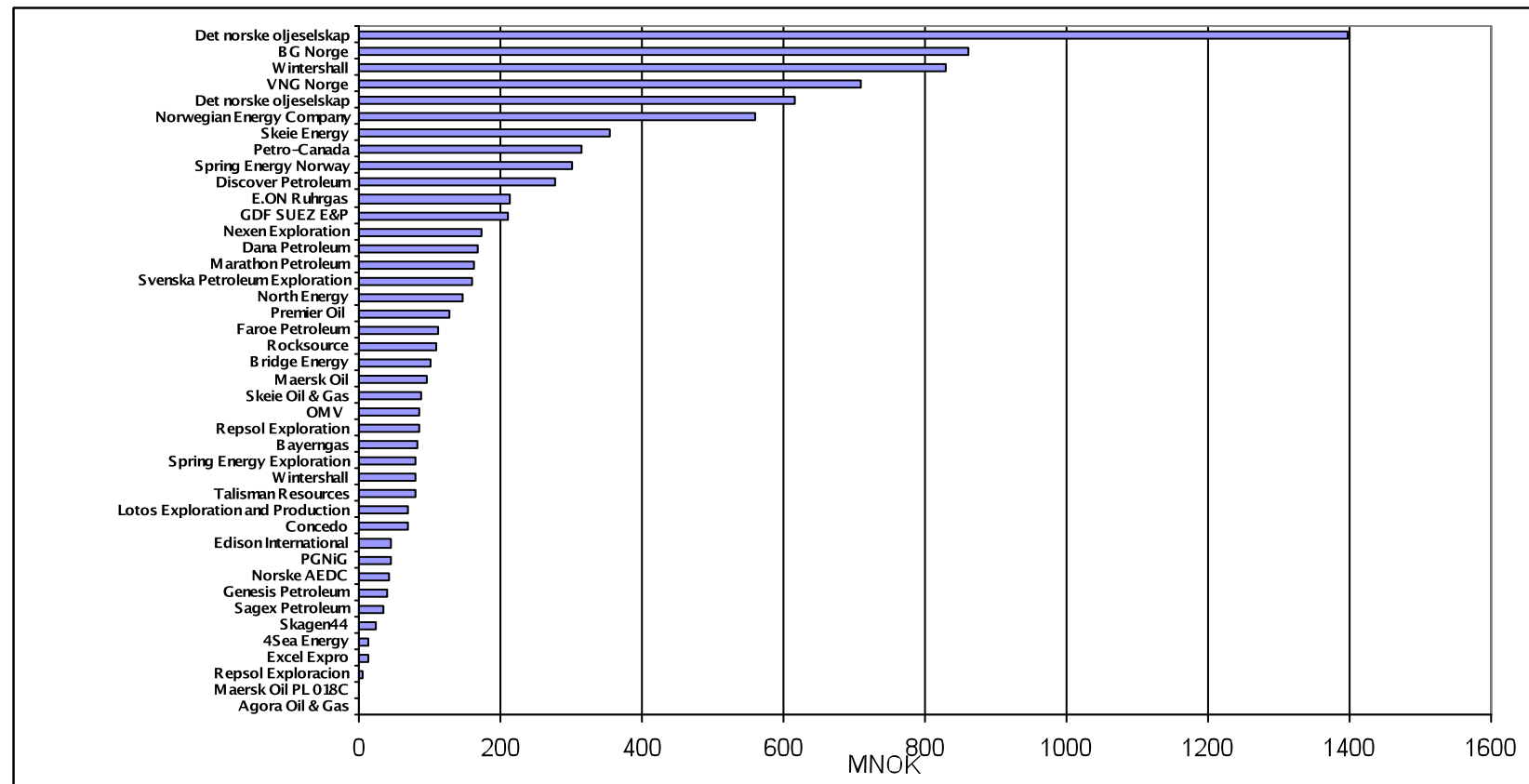


**Antall og andel petroleumsselskaper som fikk utbetalt  
skatteverdi leteunderskudd**



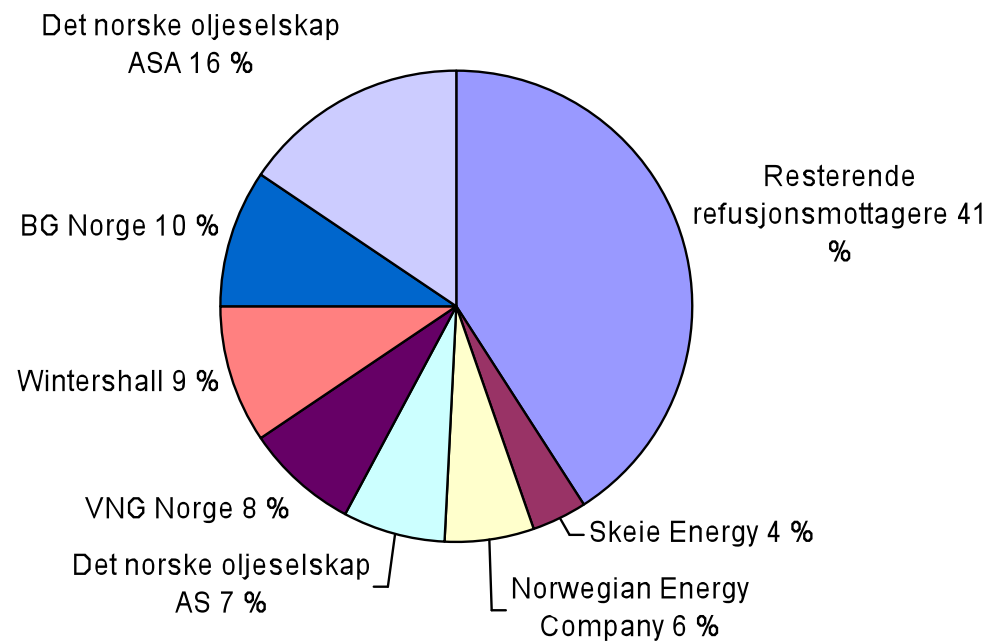


## Utbetalinger av skatteverdi av letetekostnader 2009





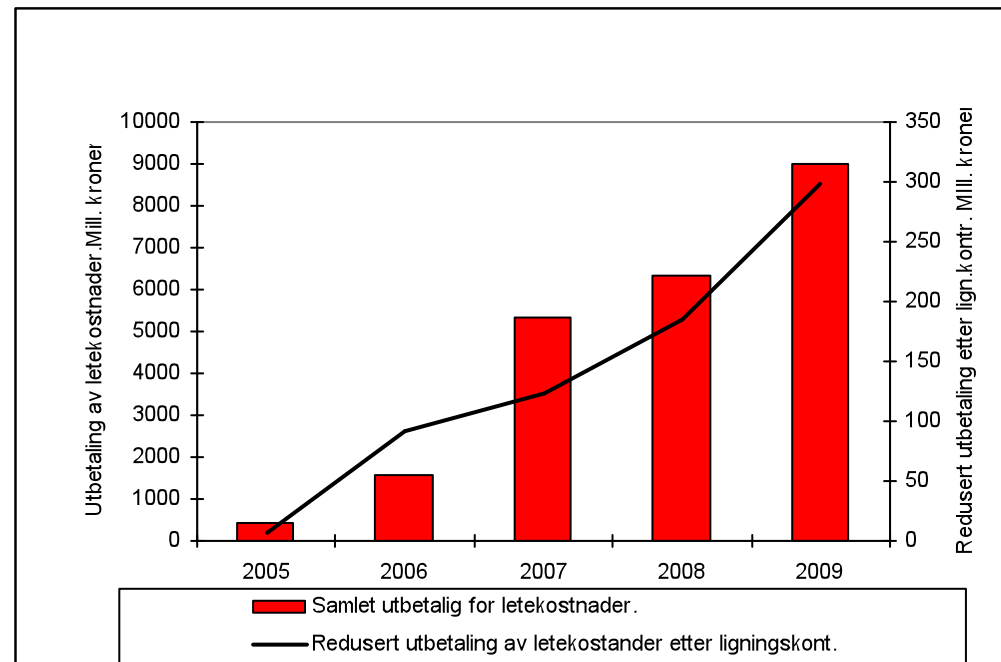
## Refusjon skatteverdien leteunderskudd







## Utbetaling av letekostnader og redusert utbetaling av letekostnader etter ligningskontroll





## **§3 b faste driftsmidler på sokkelen**

### **Bindende forhåndsuttalelse**



## Faste driftsmidler på sokkelen - § 3 b

### Bindende forhåndsuttalelse

- Uttalelsen gjaldt hvorvidt et modulbasert og flyttbart boretårn spesialtilpasset til bruk i et bestemt område skulle kunne avskrives etter reglene i petrsktl. § 3 b og dermed også gi friinntekt etter § 5 tredje ledd.
- Utgangspunktet – Norsk Lovkommentar, note 20:

”Bestemmelsen antas imidlertid å måtte tolkes innskrenkende, se bl.a. Syversen s. 507-512. Objektene som skal avskrives etter de særskilte reglene antas å være *faste anlegg* for utvinning, behandling og rørledningstransport innenfor lovens geografiske virkeområde.”

”I Ot.prp. nr. 36 (1997-98) kap. 2.2.2 gis følgende beskrivelse av gjeldende regler mht. objektavgrensningen: «Den nærmere avgrensning av hvilke driftsmidler som omfattes av disse særreglene, er ikke fullt ut klarlagt, spesielt når det gjelder nye utbyggingsløsninger. Det er lagt til grunn at et produksjonsanlegg mv. *må ligge i fast posisjon på feltet ..*”

”.. kap. 4.3.4: «Gjeldende regler i petroleumsskatteloven har først og fremst vært utformet med tanke på en situasjon der rettighetshaverne på feltet har stått som eiere av faste produksjonsinnretninger som bare har vært i bruk på ett felt». Departementet anser det imidlertid klart at et flyttbart produksjonsskip i prinsippet vil kunne falle inn under avskrivningsreglene i § 3 bokstav b. Den nærmere vurdering av dette vil «avhenge av en konkret bedømmelse i det enkelte tilfelle med utgangspunkt i de retningslinjer som følger av lov og forskrift, forarbeider og ligningspraksis.» Når det gjelder spørsmålet om nærmere lovregulering, gis det uttrykk for at «en vil følge utviklingen framover før det ev. foreslås retningslinjer».”



## Faste driftsmidler på sokkelen - § 3 b

### Bindende forhåndsuttalelse

#### Oljeskattenemnda:

”Konseptet ... representerer ny og kostnads-besparende teknologi, og skal slik det er opplyst utelukkende benyttes til boreoperasjoner på ulike faste installasjoner i [..]-området. Levetiden er anslått til 20 år. Nemnda legger til grunn at investeringen – slik den er beskrevet – må likestilles med investeringer i faste produksjonsinnretninger på sokkelen ved beskatningen.”



# **Forsikring i captive**

## **Historien og aktuelle problemstillinger**



## Forsikring i captive – historien i korte trekk

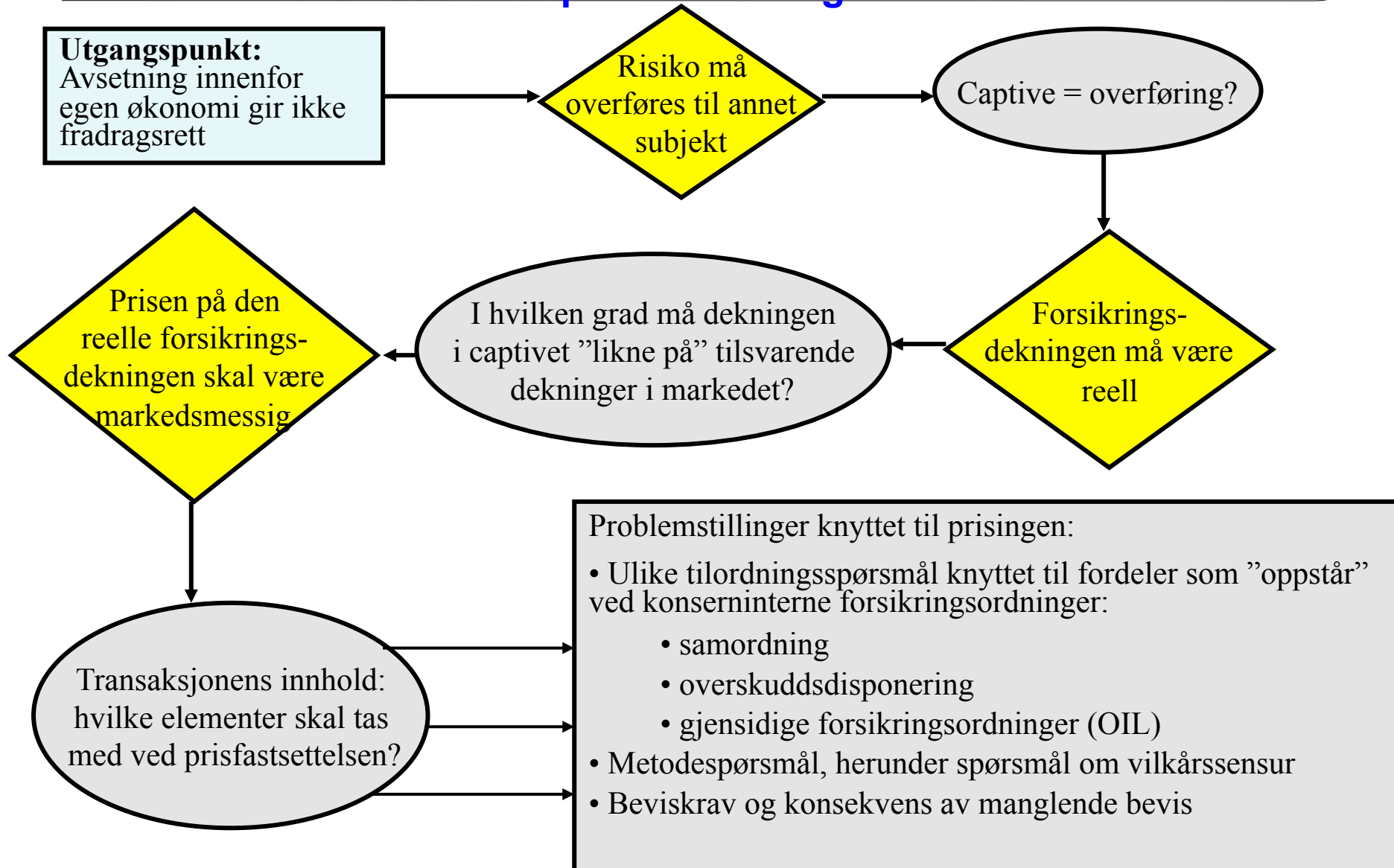
- ◆ OSK startet arbeidet med skattekontroll knyttet til oljeselskapenes forsikringer i konsernenes egne forsikringsselskaper – såkalte captives – omkring 1982
- ◆ Captive-forsikring reiste en hel rekke skattejuridiske spørsmål – også en del problemstillinger med mer generell rekkevidde
- ◆ De fleste (alle?, jf dog Statoils forsikringssak) skattejuridiske spørsmål i hovedsak avklart
  - ◆ skattekontrollen gjelder først og fremst bevisvurderinger
  - ◆ der prising av den såkalte OIL-fordelen står sentralt (omtales senere)
  - ◆ det er likevel slik at endringer i markedene – og da først og fremst endringer i "sammensetningen" av forsikringspremiene – reiser nye juridiske problemstillinger
- ➔ Forsikringspremier ble tilbakeført allerede fra og med inntektsåret 1981
- ➔ Den første dommen kom først i 1997 – siste og ennå ikke avsluttet i 2008



Oljeskattekontoret

# Forsikring i captive – historien i korte trekk

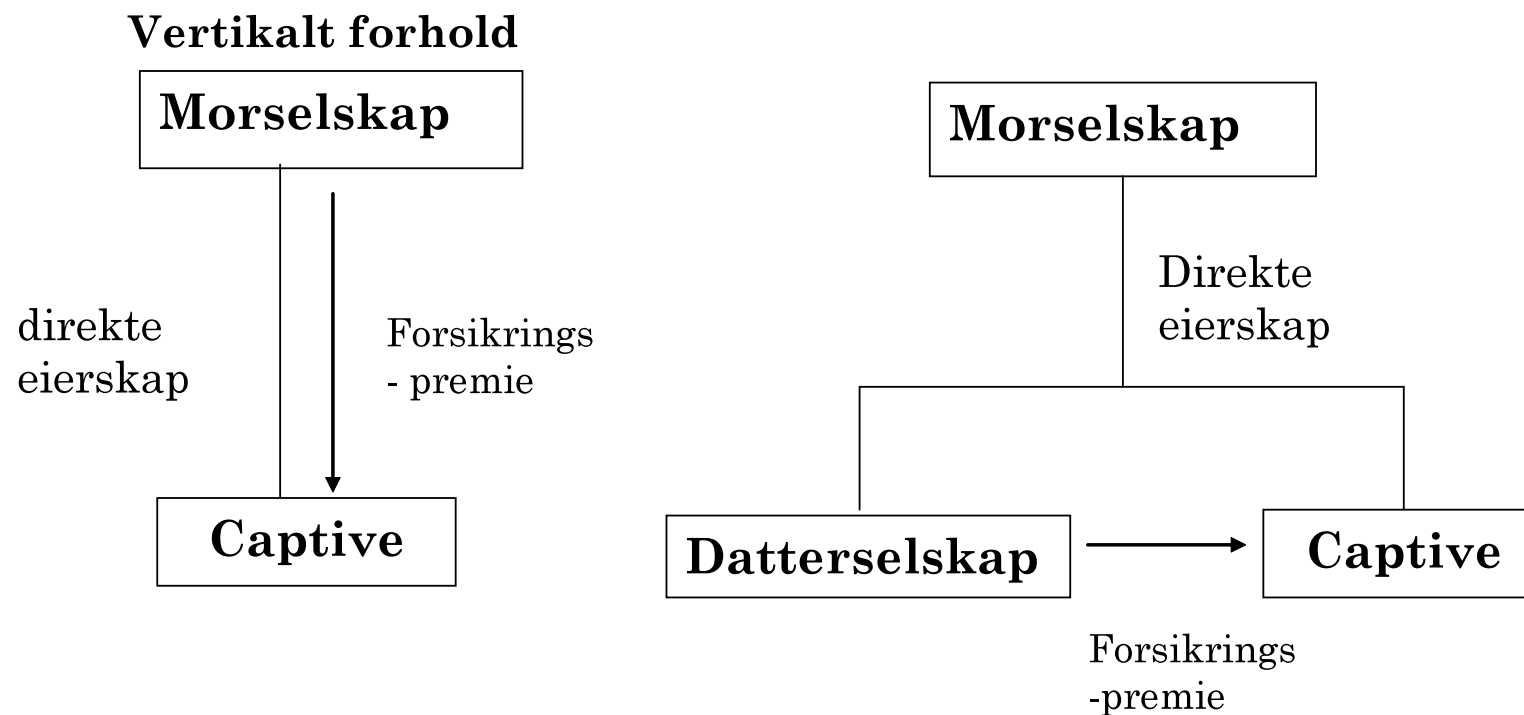
## Skisse over problemstillinger





- ♦ Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger) – tre viktige avgjørelser:
  1. Forsikring i captive innebærer i utgangspunktet risikooverføring med virkning for fradragsretten
  2. Forsikringssselger må ha evne til å dekke forsikringskrav – innholdet i dette vilkåret ikke fastlagt, da
  3. Selskapet ikke hadde lagt frem dokumentasjon på dekningsevne – fradrag nektet (jf foran om dokumentasjonskrav)
- ♦ Vertikal forsikring – særskilt grunnlag for å hevde manglende overføring?
  - ♦ Realiteten er her at utbetaling for skade slår direkte inn hos eier av captivet i form av tilsvarende redusert verdi av eierposisjonen
  - ♦ Spørsmålet var altså om det skulle være forskjell på om interessefellskapet var direkte (eier) eller indirekte (søster)
  - ♦ Klagenemnda – under dissens 4-3 – la til grunn at risiko ikke kunne anses overført ved vertikal forsikring







Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

### Captive = overføring?

- ◆ Oslo byrett kom imidlertid til en annen konklusjon en Klagenemnda – dom av 17.4.2000 (Statoil) – dommen ikke anket
  - De formelle og materielle krav ved transaksjonen som Høyesterett hadde oppstilt, forelå i angjeldende sak.
    - Avtale som overfører risikoen
    - Forsikringsgiver hadde evne til å dekke erstatningskrav
  - Retten fant ikke å tillegge konsekvensen av en økonomisk helhetsvurdering noen vekt, og henviste til at Høyesterett ikke hadde gjort dette i Schlumbergersaken.
  - ➔ Retten la til grunn at dette ville Høyesterett ha gjort hvis dette var et relevant moment.
  - ➔ Avgjørelsen hadde bare betydning for Statoil

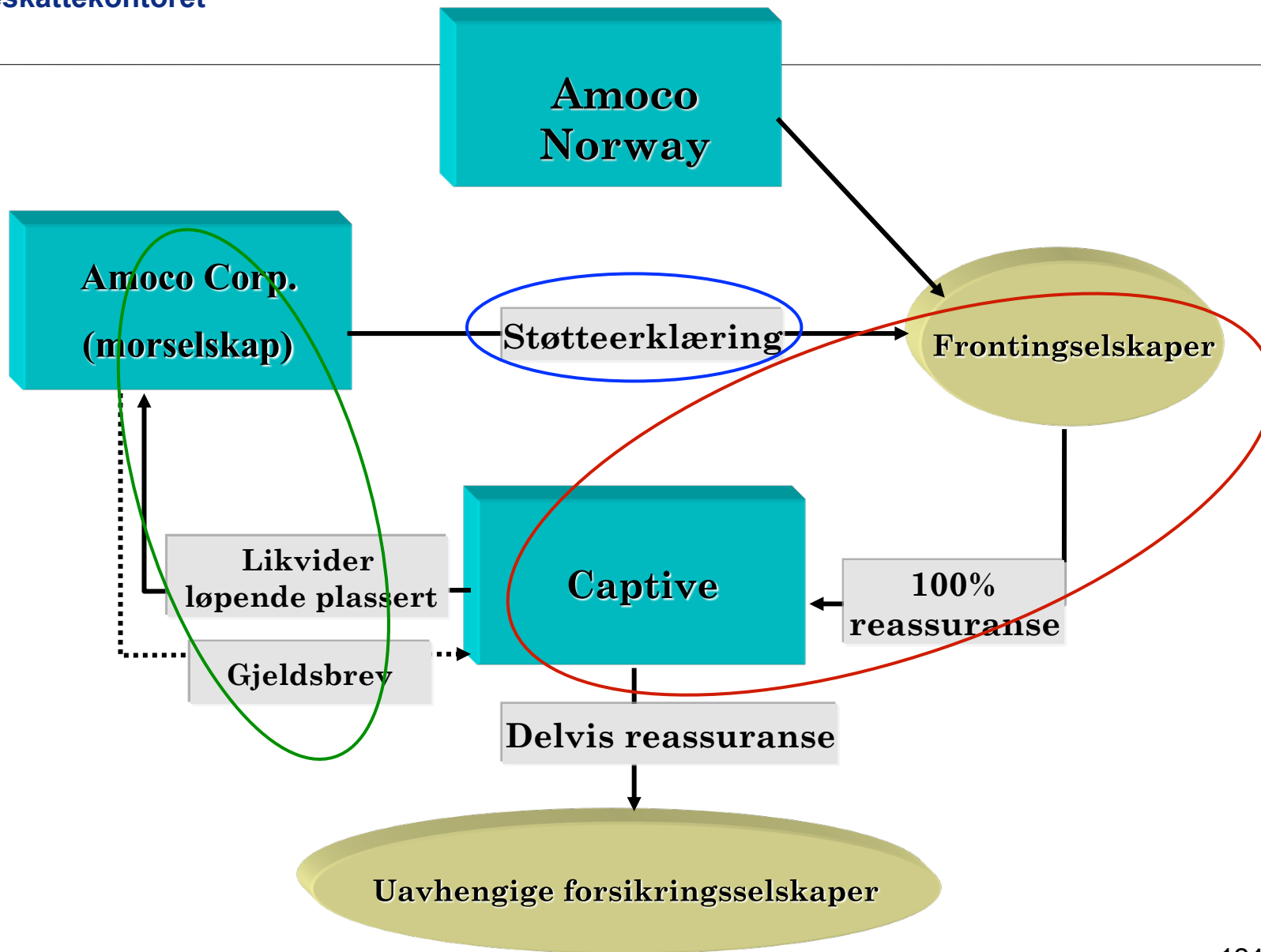


Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

### Forsikringsdekningen må være reell

- ♦ I markedet vil en forsikringssselger
  - ♦ overta risiko fra flere forsikringstakere, på denne måten utjevnes risiko
  - ♦ han vil dessuten sørge at han tilstrekkelig dekning for den risiko som tas
  - ♦ dette innebærer krav til soliditet
  - ♦ bl.a. opereres det i markedet med et begrep kalt *eksponeringsprosenten* (ER max) som mål på dekningsevne; dvs forholdet mellom største sannsynlige skade i en enkelthendelse og solvenskapitalen (kan sammenlignes med EK)
- ♦ To saker der dette (i utgangspunktet) kom for retten:
  - ♦ Hydro – forlikt (offfentlig): aksepterte fullt fradragsnekt for avbruddsforsikringer der ER max etter selskapets egne beregninger varierte mellom 34 og 40
  - ♦ Amoco – her var ER max synkende fra 188 i 1992 til 85 i 1995
  - ♦ Saken avgjort av HR





## Forsikringsdekningen må være reell

- ♦ HR om captivets ER max:
  - ♦ "...klart at et forsikringsselskap med så høye eksponeringsprosjenter ikke tilfredsstiller de soliditetskrav som Høyesterett stilte i Schlumbergerdommen"
- ♦ HR's flertall mente imidlertid at det at forsikringen var initialt var plassert i frontingselskaper
  - ♦ innebar at det norske selskapet var definitivt kvitt tapsrisikoen (dvs risikooverføring)
  - ♦ og siden det ikke var grunnlag for å betvile frontingselskapenes soliditet
  - ➔ måtte det legges til grunn at forsikringsdekningen var reell
- ➔ Uten fronting ville (også for flertallet) spørsmålet om ordningen likevel kunne gi grunnlag for et begrenset fradrag gjenstå (captive ville jo være i stand til å dekke noe) . Her uttaler imidlertid flertallet:
  - ➔ "...dersom Amoco Norway hadde tegnet sine forsikringer i Northern [captive] ville selskapet ikke ha fått fradragsrett for premien for de risiki som ikke ble reassurert i det internasjonale reforsikringsmarkedet."



## Forsikring i captive – historien i korte trekk

### Forsikringsdekningen må være reell

Dommene gir bare "svar" et stykke på vei. Kontoret vurderer for tiden saker der spørsmål som dette må avklares:

- Hvilke eksponeringsprosenter kan aksepteres
- Hvilke krav kan stilles til captivets kapitalforvaltning (sikkerhet, risikospredning, likviditet etc), og
- Hvordan ta hensyn til ikke tilfredsstillende kapitalforvaltning ved vurderingen av reell forsikring og beregning av f.eks. eksponeringsprosenter
  - kan kapital uten tilstrekkelig sikkerhet og risikospredning tas ut av beregningen av solvenskapital?
  - OSK signaliserte i etterkant av Amoco-dommen at tilsvarende ensidig plassering av midler som den captivet i dette tilfellet baserte seg på (til mor) i utgangspunktet innebar en svekkelse av soliditeten til captivet



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte

### trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

Inntektstillegg – løpende kroner – som følge av at skattemyndighetene har redusert premiefradrag

1981 -2009

Sum tillegg ligning/endring	<b>4 427 711 248</b>
Reduksjon klagebehandling	- 172 715 699
Reduksjon rettssak	- 38 552 232
Tillegg ikke endelig avgjort ved domstolene	- 545 417 752
Tillegg ikke endelig – klagesaker	- 1 206 324 224
Endelige tillegg forsikringer	<b>2 463 701 250</b>



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

Forsikringspremien skal være markedsmessig

Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265

- ◆ Saken gjaldt pris for inntektsårene 1986-87.
- ◆ Staten fikk medhold.
- ◆ Kjennelsen som HR vurderte var fra 1995 – og omfattet også inntektsårene 1983-85 ⇒ 17 år før endelig avklaring
- ◆ Fra dommen fremheves her følgende problemstillinger
  - ◆ Spørsmål om avskjæring av nye bevis
  - ◆ Transaksjonens innhold – hvilke elementer skal med og hva skal tenkes bort
  - ◆ Krav til metode – herunder om vilkårssensur (restrukturering)
- ◆ Under vurderingen av skjønnet kom HR også (mer indirekte) inn på problemstillinger omkring:
  - ◆ Samordningsfordel
  - ◆ Overskuddsdisponering ("Profit Commission")
- ➔ Disse problemstillingen omtales i tilknytning til etterfølgende dommer hhv Fina og Agip II + III.





Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

Forsikringspremien skal være markedsmessig

Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265 – Nye bevis

”Generelt har det imidlertid betydning at også staten har fremlagt nye opplysninger og beviser til underbygning av Klagenemndas kjennelse. Denne fremleggelsen må i seg selv åpne adgang for den ankende part til å ta til motmæle. Dette følger av prinsippet om kontradiksjon under rettergang. Staten har ikke gått inn på hvorledes man skal trekke grenser her. Ankemotpartens opplegg av ankesaken har således bidratt til at de begrensninger i domstolsprøvelsen som ellers ville gjelde, ikke kan få full tyngde.”

- En viss moderering av (tidligere) avskjæringspraksis når det gjelder nye bevis?



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

Forsikringspremien skal være markedsmessig

Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265 – transaksjonens innhold

### • Viste til Klagenemnda:

Når det skal tas stilling til om selskapenes forsikringsutgifter er forretningsmessig begrunnet, vil sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier. Det betyr at det så langt som mulig må søkes brakt på det rene hva en *tilsvarende* forsikringsdekning ville koste i et regulært, uavhengig forsikringsselskap.

### • Førstvoterende – under omtalen av nemndas anvendelse av OECD's retningslinjer:

Forutsetningen er at det kan påvises ukontrollerte transaksjoner som er sammenlignbare på de punkter som har betydning for prisen, og som dessuten viser andre priser enn prisen i den kontrollerte transaksjon. Hvorvidt forutsetningen om avvik er oppfylt, skal avgjøres ved en nærmere sammenligning, hvor omstendighetene ved den kontrollerte transaksjon så vel som omstendigheter ved de ukontrollerte transaksjoner *som har betydning for prisen*, tas i betraktning. Det er etter retningslinjene ikke et vilkår for justering at prisforskjellen er vesentlig eller klar. Men en prisforskjell må det være.

(uthevet her)



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

### Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265 – transaksjonens innhold

- ◆ Oljeskattemyndighetene har etter dette lagt til grunn følgende ved prisvurderingen:
  - ◆ Generelt: alle de forhold ved transaksjonen som kan tenkes å ha prisvirkning skal det tas hensyn til
    - ➔ bare interessefellesskapet skal "tenkes bort"
  - ◆ men også underliggende realiteter må identifiseres og prisvurderes
    - ➔ først og fremst den langsiktige bindingen til captivet
    - ➔ og den fraskrivelse av egen mulighet til utnyttelse av egne posisjoner som det innebærer



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

Forsikringspremien skal være markedsmessig

Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265 – metode

- ◆ Spørsmålet var hvor strengt skjematisk/teoretisk OECD's retningslinjer skulle anvendes.
- ◆ Utgangspunkt:
  - Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om "det såkalte arms length-prinsipp" i lovforarbeidene, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) side 56, og med rettspraksis, *i prinsippet er uttrykk for det samme* som fremgår av OECDs retningslinjer.
  - Det er derfor *ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning* av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning.
  - Men retningslinjene gir et *mer presist uttrykk* for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.

(Uthevet her)



## Forsikring i captive – historien i korte trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

### Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265 – metode

Vurderingen av Klagenemndas metode:

- OECDs retningslinjer foreskriver flere forskjellige metoder
- Den ankende part har anført at Klagenemnda ikke har fulgt den metoden som etter retningslinjene er den prinsipale
- Klagenemnda har foretatt en konkret sammenligning med forsikringsavtalene til de øvrige deltakere i Ekofisk, hvorav tre var forsikret i captiver.
- Klagenemnda tok det utgangspunkt ..., at "sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier".
- Klagenemnda konstaterte at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelige i noen større utstrekning.
- I denne situasjonen fant Klagenemnda å kunne legge vesentlig vekt på en sammenligning med forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk med større andeler. Jeg kan ikke se at dette er uttrykk for en uriktig rettsoppfatning."



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

Forsikringspremien skal være markedsmessig  
Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265 – metode

Avslutningsvis heter det:

- OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder.
- Retningslinjene må derfor *tillempes*, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv.
- *Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven § 54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder.*

(Uthevet her)

- ◆ Dette må fortsatt være "god latin"
- ◆ Selv om det nå er tatt inn en henvisning til retningslinjene i sktl. § 13-1 (tidligere § 54 første ledd)
- ◆ Retningslinjene "skal ... tas hensyn til .."
- ➔ Det må derfor være fortsatt være slik at det, i all hovedsak, er den konkrete situasjon som legger "premissene" for metodebruken



## **Forsikring i captive – historien i korte trekk**

### **Forsikringspremien skal være markedsmessig**

### **Agip-dommen, Rt. 2001 s. 1265 – restrukturering**

- ◆ HR la til grunn at Klagenemnda – ved gjennomskjæring – hadde sett bort fra
  - ◆ bølgeskadeforsikring (en forsikring som ingen andre hadde som følge av innsynkningen på Ekofisk)
  - ◆ og meget lav egenandel
- ◆ ved prissammenligningen ⇨ dvs. kunne ikke forsvare høyere pris enn premiene i sammenligningsgrunnlaget
- ◆ HR mente imidlertid at skattemyndigheten når det gjaldt bølgeskadedekningen ikke i tilstrekkelig grad hadde sannsynliggjort at denne dekningen var ”forretningsmessig unaturlig” – bl.a. ikke nok å vise til at Agip hadde den alene
- ◆ Derimot aksepterte HR Klagenemndas syn på lav egenandel – ” ... legger særlig vekt på at det ikke er opplyst noe om skadeoppgjør hvor en så lav egenandel som USD 32 600 USD er lagt til grunn.” (Vanlig – lav – egenandel var antakelig omkring 5 mill NOK).
- ◆ Klagenemnda la dessuten til grunn at de avtalte forsikringer skulle behandles som om de var tegnet direkte i captivet – ikke i frontingselskapet. Dette var imidlertid ikke angrepet i søksmålet.

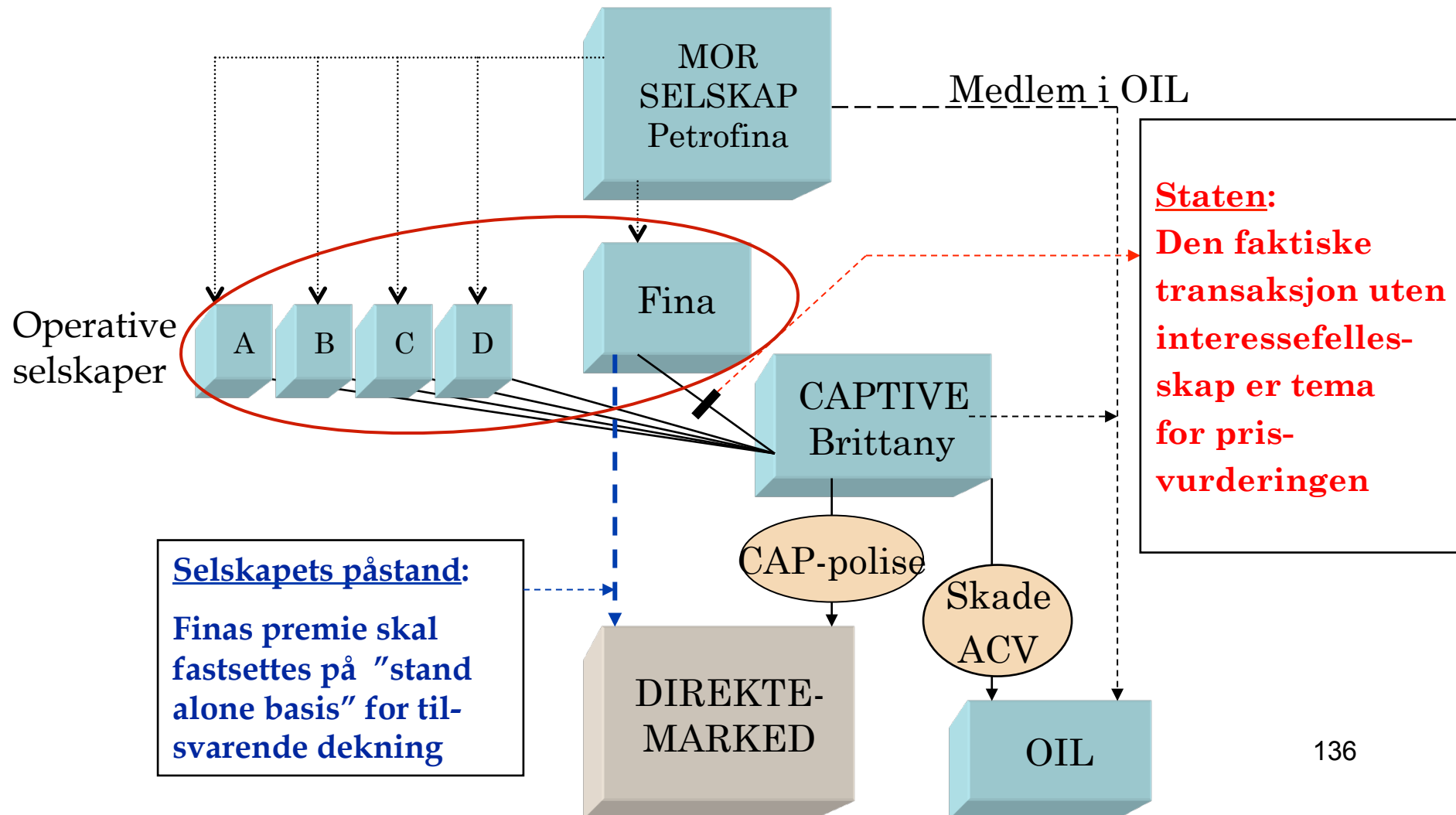


Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive – historien i korte trekk

Forsikringspremien skal være markedsmessig

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







## Forsikring i captive – historien i korte trekk

Oljeskattekontoret Forsikringspremien skal være markedsmessig  
Fina-dommen, Utv. 2003 s. 531 – samordning/tilordning

- ♦ Lagmannsrettens syn (på hva som skal tenkes bort) fremkommer i forhold til spørsmålet om det skal tas hensyn til "samordningsrabatten":
- ♦ "Lagmannsretten slutter seg til byrettens formulering... om at når man skal finne armlengdepris er det Finas binding til Brittany som skal tenkes bort, ikke samordningen med søsterselskapene."
- ♦ Lagmannsretten fant støtte for dette syn i Agip-dommen
- ♦ Det må være riktig å tolke dette som et uttrykk for **et generelt syn**: "bare bindingen som skal tenkes bort"
- ♦ Dommen anket til HR. Slapp ikke inn.
- ♦ Samordningsfordel også i låneforhold?



Oljeskattekontorene

## Forsikring i captive— historien i korte trekk

Forsikringspremien skal være markedsmessig

Agip II og III – overskuddsdisponering/tilordning

- ◆ To dommer 19.05.2004 og 17.01.2007, begge tingretten og for begge også samme materielle hovedspørsmål, nemlig
- ◆ Spørsmål om riktig tilordning av "profit commission" (PC)
- ◆ En utbetaling basert på nettobeløpet som fremkommer etter premieinnbetaling, reforsikring, erstatningsutbetaling og overhead knyttet til den enkelte forsikringstaker.
- ◆ PC ble beregnet med mellom 40 og 75%
- ◆ Første dom ikke anket. Staten fikk medhold (tilordning til Norsk Agip)
- ◆ Selskapet mente at brutto forsikringspremie var markedsmessig og
  - ◆ at avtale om PC ikke ville blitt inngått mellom uavhengige parter
  - ◆ PC var captivet's inntekt og
  - ◆ Norsk Agip hadde ingen rett etter den underliggende avtale til PC

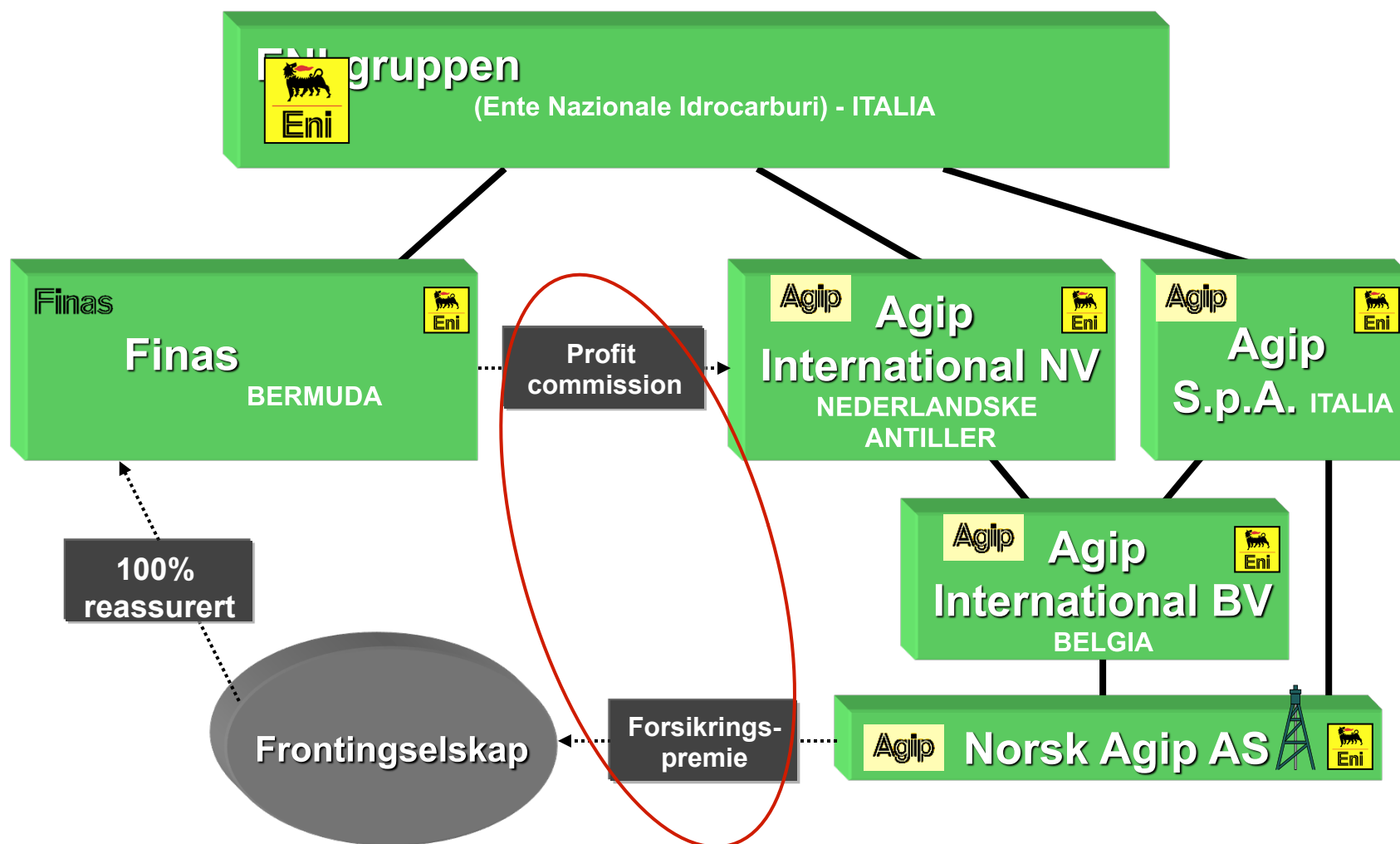


Oljeskattekontoret

# Forsikring i captive— historien i korte trekk

## Forsikringspremien skal være markedsmessig

### Agip II og III – overskuddsdisponering/tilordning





## **Forsikring i captive - historien i korte trekk**

### **Forsikringspremien skal være markedsmessig**

### **Agip II og III – overskuddsdisponering/tilordning**

- ◆ Retten tar utgangspunkt i at tilordning skal bygge på hvem som etter det underliggende forhold har innvunnet fordelene eller oppofret utgiften
- ◆ I dette tilfellet var tilbudet til mottaker av PC omtalt som ”premium regulation”
- ◆ Den regnskapsmessige behandlingen i captivet bygget på den samme forståelsen
- ➔ ” .. et godt holdepunkt for at PC er en salgs rabatt ..”
- ◆ Mottaker av PC (Agip International – AI) et holdingsselskap for de operative selskapene for å samordne plasseringene av forsikringene
- ➔ AI ikke forsikringstaker men mellommann
- ➔ Fordelen ved samordnet felles opptreden (her rabatt) ville ikke, i sin helhet, tilfalt det samordnende selskapet i uavhengige forhold



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive - historien i korte trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

### OIL-fordel? – Spørsmål om tilordning (Hydro/ Statoil)

- ◆ To saksanlegg:
  1. Hydro: LR-dom av 26.11.2007 – rettskraftig
  2. Statoil: TR-dom av 30.05.2008 – anket
- ◆ OIL (Oil Insurance Limited):
  - ◆ Et gjensidig forsikringsselskap hjemmehørende på Bermuda der medlemmene består av (større) internasjonale oljeselskap (et "bransje-captive")
  - ◆ OIL kan kun forsikre medlemmenes risiki og reforsikrer ikke, enhver skade blir utlignet på medlemmene
  - ◆ Kravet for å kunne bli medlem er at minst 50% av selskapets brutto inntekter eller mer enn 50% av eiendelene er knyttet til petroleumsvirksomhet
  - ◆ Medlemmene skal delta med alle selskapene i konsernet, men kan, på visse vilkår bare delta med de selskaper som er involvert i petroleumsvirksomhet
  - ◆ Det enkelte oljeselskap velger selv hvilket selskap i gruppen som skal stå som medlem.



Oljeskattekontoret

## Forsikring i captive - historien i korte trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

### OIL-fordel? – Spørsmål om tilordning (Hydro/ Statoil)

- ◆ Hovedspørsmålene var om
  - ◆ OIL-forsikring innebærer en fordel
  - ◆ og om denne fordelten kan tilordnes forsikringstaker (som innehar de posisjoner som muliggjør medlemsskap)
- ➔ Begge dommene fastslår at det foreligger en fordel som skal tilordnes forsikringstaker
- ➔ Litt om hvorfor lagmannsretten mente at OIL var en fordel
  - ◆ Fordeler og ulemper må vurderes over en lengre tidshorisont enn det enkelte inntektsår
  - ◆ Totalt sett en gunstig ordning over tid, viser bl.a. til
    - ◆ Prinsippene for risikoutjevning og –spredning
    - ◆ Synergieffekter ved reforsikring
    - ◆ Lave driftsomkostninger
    - ◆ Lavt sikkerhetspåslag ► følger av at skader skal tilbakebetales over fem påfølgende år og mulighet for seleksjon blant de bedre oljeselskapene
    - ◆ Likviditetsfordel



## Forsikring i captive - historien i korte trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

### OIL-fordel? – Spørsmål om tilordning (Hydro/ Statoil)

- ♦ Og hvorfor fordelen måtte tilordnes forsikringstakeren (her Hydro) – IF (Industriforsikring) var Hydros captive
  - ♦ IF's virksomhet alene ville ikke ha kvalifisert for medlemskap – helt avhengig av at NHP hadde olje- og gassvirksomhet som kunne meldes inn i OIL
  - ♦ IF fikk adgang til OIL vederlagsfritt
  - ♦ Tenkes interessefellesskapet (mellom Hydro og IF) bort ► NHP sterk forhandlingsposisjon ► Betydelige rabatter
- ➔ OIL-fordelen må tilordnes NHP



## Forsikring i captive - historien i korte trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

### Metode – SUP eller kost pluss?

- ♦ I de første årene captive-forsikringene ble priskontrollert var disse i hovedsak basert på SUP
- ♦ Agip-saken er en SUP-sak
- ♦ Etter hvert ble det imidlertid vanskeligere å gjennomføre SUP-sammenligninger og
- ♦ man valgte mer og mer å basere kontrollene på kost pluss-vurderinger – med innslag av SUP i elementer av kost pluss-vurderingene
- ♦ Selskapene mente at dette ikke var riktig og at vurderingen skulle bygge på SUP: sammenligning med tilsvarende/lignende uavhengige plasseringer, på såkalt ”stand alone”-basis, i markedet.
- ♦ Både i Fina-saken og Hydro-saken var valg av metode sentrale spørsmål.
- ♦ I begge sakene fikk skattemyndighetene aksept for den valgte metode – kost pluss





## Forsikring i captive - historien i korte trekk

### Forsikringspremien skal være markedsmessig

### Metode – SUP eller kost pluss?

#### Lagmannsretten om metodevalg i Hydrosaken:

Lagmannsretten er enig i at *SUP-metoden ikke er den mest egnede metoden i denne saken*. Det er en rekke forhold som påvirker både forsikringsvilkår og hvilken premie som skal betales, og det vil følgelig være store variasjoner fra oljeselskap til oljeselskap. Forskjeller i premienivå vil blant annet kunne knytte seg til ulike eierandeler på ulike felt, geografisk plassering, plattformenes verdi, konstruksjon og beskaffenhet for øvrig. I tillegg vil forhold som egenandel m.v. ha betydning for premiefastsettelsen. *Det største justeringselementet er imidlertid at reforsikringen i OIL skal tilordnes NHP*. Premien som skal betales til IF må derfor korrigeres for OIL-fordelen, hvilket i betydelig grad bidrar til å gjøre SUP-metoden lite egnet i den foreliggende sak. ...

Også i forhold til kostplussmetoden må det foretas justeringer. Når det gjelder kostelementet har Klagenemnda *tatt utgangspunkt i reforsikringskostnadene, og deretter beregnet en premie for den risiko som IF har tatt i egenregning*. Egenregningen er i hovedsak priset basert på *markedsplasseringer (SUP)*. Plusselementet består normalt i administrasjonskostnader, fortjeneste samt et tillegg for kredittrisiko. Partene er i hovedsak enige om prisingen av de fleste poster med unntak av prisingen av egenregningen.

Samlet sett mener lagmannsretten *at de skjønnsmessige anslag som må gjøres ved kostplussmetoden er færre og mindre kompliserte enn ved SUP-metoden*. Lagmannsretten finner derfor at *forholdene ligger bedre til rette for en kostplussmetode enn for SUP-metoden*. (uthevet her)



**Forsikring i captive - historien i korte trekk**  
**Forsikringspremien skal være markedsmessig**  
**Betydningen av uavhengig direkteforsikring –**  
**"Tower" (Quota Share, Korridorpolise)**

---

- ◆ I starten var det vanlig at selskapene tegnet polisen i frontingselskap med 100% reassuranse i captivet. Frontingsselskapets oppgave ble da i hovedsak å prissette polisen.
- ◆ En annen metode er å plassere en andel av direktepolisen fra 5 – 15 % (eller mer) i markedet og så prise den resterende andel av direktepolisen som plasseres i captivet på samme måte.
- ◆ Fina "startet" opp denne praksis. Denne ble omtalt slik i LR-dommen:

"Videre mener lagmannsretten at heller ikke Storebrands inntreden i 1985 godtgjør at Finas premier var markedsmessige. Som nevnt tegnet Storebrand seg bare for en andel på 5 %, mens resten gikk til Brittany. At den helt dominerende andel av risikoen skulle til Brittany, var hele tiden forutsetningen – hvilket ikke er bestridt. Som fremhevet av byretten (dommens s. 70) *har man her den paradoksale situasjon at under forhandlingene mellom Storebrand og Fina var begge parter – ikke bare Storebrand – interessert i et høyt premienivå.*"

*(uthevet her)*

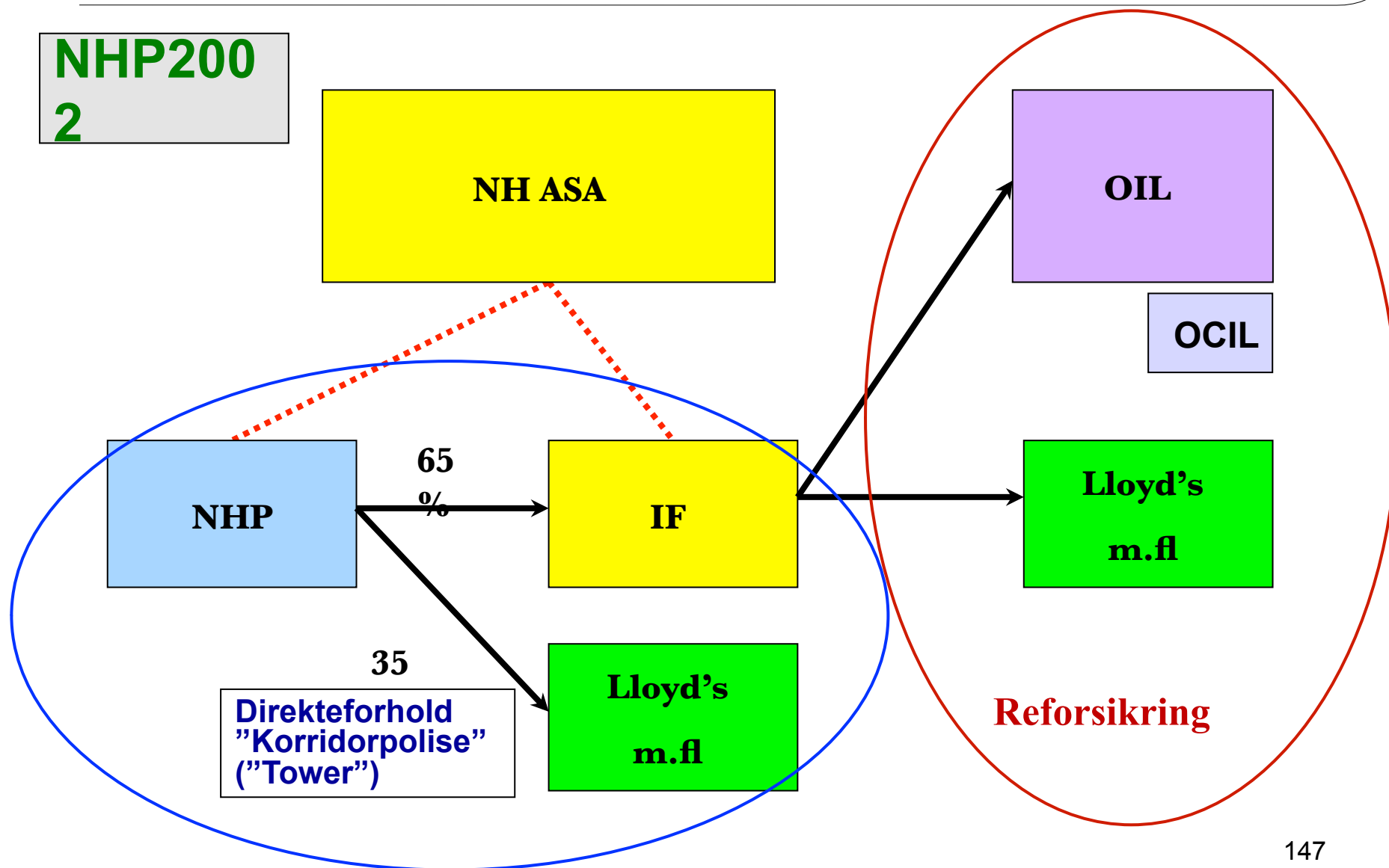


Oljeskattekontoret

# Forsikring i captive - historien i korte trekk

## Forsikringspremien skal være markedsmessig

### Betydningen av uavhengig direkteforsikring – "Tower" (Quota Share, Korridorpolise)





Forsikring i captive - historien i korte trekk  
Forsikringspremien skal være markedsmessig  
Betydningen av uavhengig direkteforsikring –  
"Tower" (Quota Share, Korridorpolise)

- ◆ Også Statoil opererer med en direktepolise – 10%. Priser resterende 90% på samme måte. Se tingrettsdom.
- ◆ Hydro hadde en direktepolise som utgjorde 35%. Om denne heter det i LR-dommen:

For inntektsåret 2002 endret NHP sin forsikring ved å plassere 35 % i markedet, jf ovenfor. De øvrige 65 % som ble plassert i IF ble priset på samme måte som 35 % andelen i markedet. IF har reforsikret 65 % - andelen i OIL. Etter lagmannsrettens syn innebærer ikke markeds plasseringen på 35 % noen endring i vurderingen av NHPs premie til IF. IF foretar også her en reforsikring av risikoen i OIL, som innebærer en fordel som skal tilordnes NHP, jf ovenfor. Dette må få betydning når premien til IF skal vurderes. Fordelen ved reforsikring i OIL vil fortsatt være en viktig justeringsfaktor som ikke hensyntas ved polisesammenligning mellom 35 % andelen og 65 % andelen, og følgelig vil SUP - metoden også her være uegnet, jf ovenfor.



## Forsikring – ligning 2009

- ◆ To selskaper:
  - ◆ Forsikringspremie priset basert på direktepolise i markedet
  - ◆ Lignet basert på kost pluss hvor OIL-fordel var hensyntatt
- ◆ To selskaper
  - ◆ Forsikringspremie priset basert på kost pluss og OIL-fordel
  - ◆ Hadde ikke anvendt OIL's metode for allokering av premie ⇒ denne ble anvendt ved ligningen
- ◆ Ett selskap
  - ◆ Forsikringspremie priset basert på kost pluss og OIL-fordel
  - ◆ Konkret uenighet om pris på egenregning i captivet (under og over OIL)
- ◆ Ett selskap
  - ◆ Ikke i OIL, ikke kost pluss
  - ◆ Ny lav egenandel. Priset på grunnlag av skadehistorikk.
- ◆ Det arbeides videre med:
  - ◆ saker vedrørende reell forsikring og
  - ◆ diverse prisingsspørsmål, bl.a. betydningen av skadehistorikk i lavere forsikringslag



## Diverse



- ◆ **Avregning underskudd land til fremføring:**
  - ◆ Hovedprinsipp at det enkelte år skal gjøres opp først.
  - ◆ Selskapet hadde underskudd sokkel (28%), hvis dette ble avregnet mot landoverskudd og landunderskudd fortsatt skulle fremføres ville selskapet "tape" fremføringsrett med renter for sokkelunderskudd.
  - ◆ Løsningen ble at sokkelunderskuddet kunne reserveres
  - ◆ Ett av de få tilfellene hvor reservasjon fortsatt har betydning?
- ◆ **Renteberegning på underskudd ved opphør.**
  - ◆ Renteberegning i opphørsåret?
  - ◆ Svar nei. Renter beregnes i pådragelsesåret, men ikke i det året underskuddet avregnes mot overskudd.
  - ◆ Det kan da ikke beregnes renter i opphørsåret. Refusjonsberegningen fremstår som en avregning mot overskudd (får refundert det beløp et selskap i overskuddsposisjon får redusert skatten med).



## Diverse (2)

- ◆ § 3 b:
  1. Selskapene bekoster investering i infrastruktur på land (offentlig eiet).
    - ➔ Ikke eierskap til infrastruktur
    - ➔ Oppnår ønsket utbyggingsløsning og at oppstarten ikke forsinkes.
    - ➔ Godkjent aktivert som utbyggingskostnad
  2. Leting innenfor PUD-område.
    - ➔ Noen selskaper har aktivert, andre har utgiftsført.
    - ➔ Nemnda: ikke valgt.
    - ➔ Aktiveringsplikt innenfor PUD gir et klart kriterium. Ellers skjønnsmessig vurdering (bl.a. spørsmål om nærhet til utbyggingen).
- ◆ Avskrivning av riggmobiliseringskostnader, jf sktl. 14-50 .
  - ◆ Selskapet hadde opsjon på forlengelse av kontraktperioden.
  - ◆ Avskrivningsperiode må inkludere opsjonsperioden. Restavskrivning dersom opsjonen ikke benyttes.
- ◆ Gassled: krav om at skiper stiller garanti dersom det ikke foreligger uavhengig rating som viser at selskapet har rating lik eller høyere enn BBB

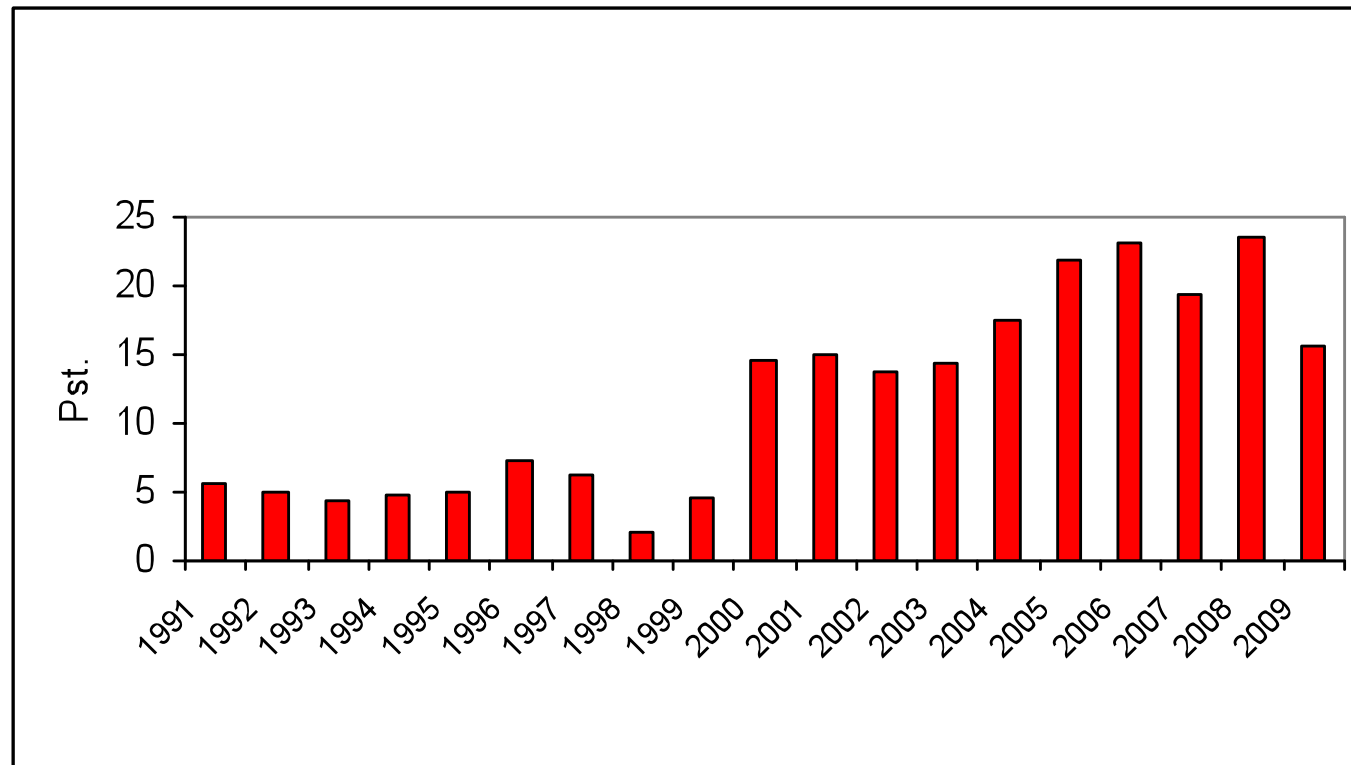




## **Petroleumsbeskatningens økonomiske betydning**

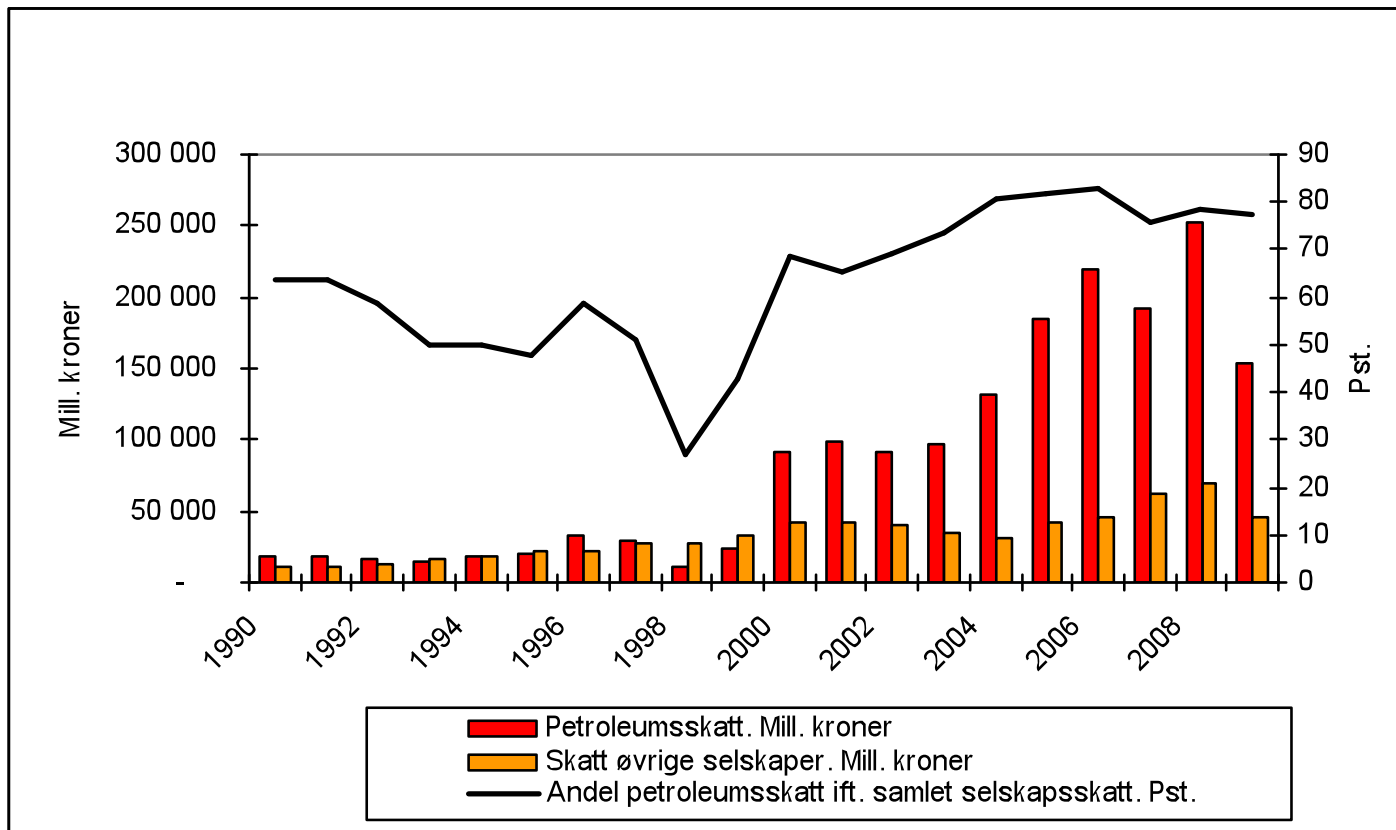


**Petroleumsskattens andel av de samlede skatte- og avgiftsinntektene**



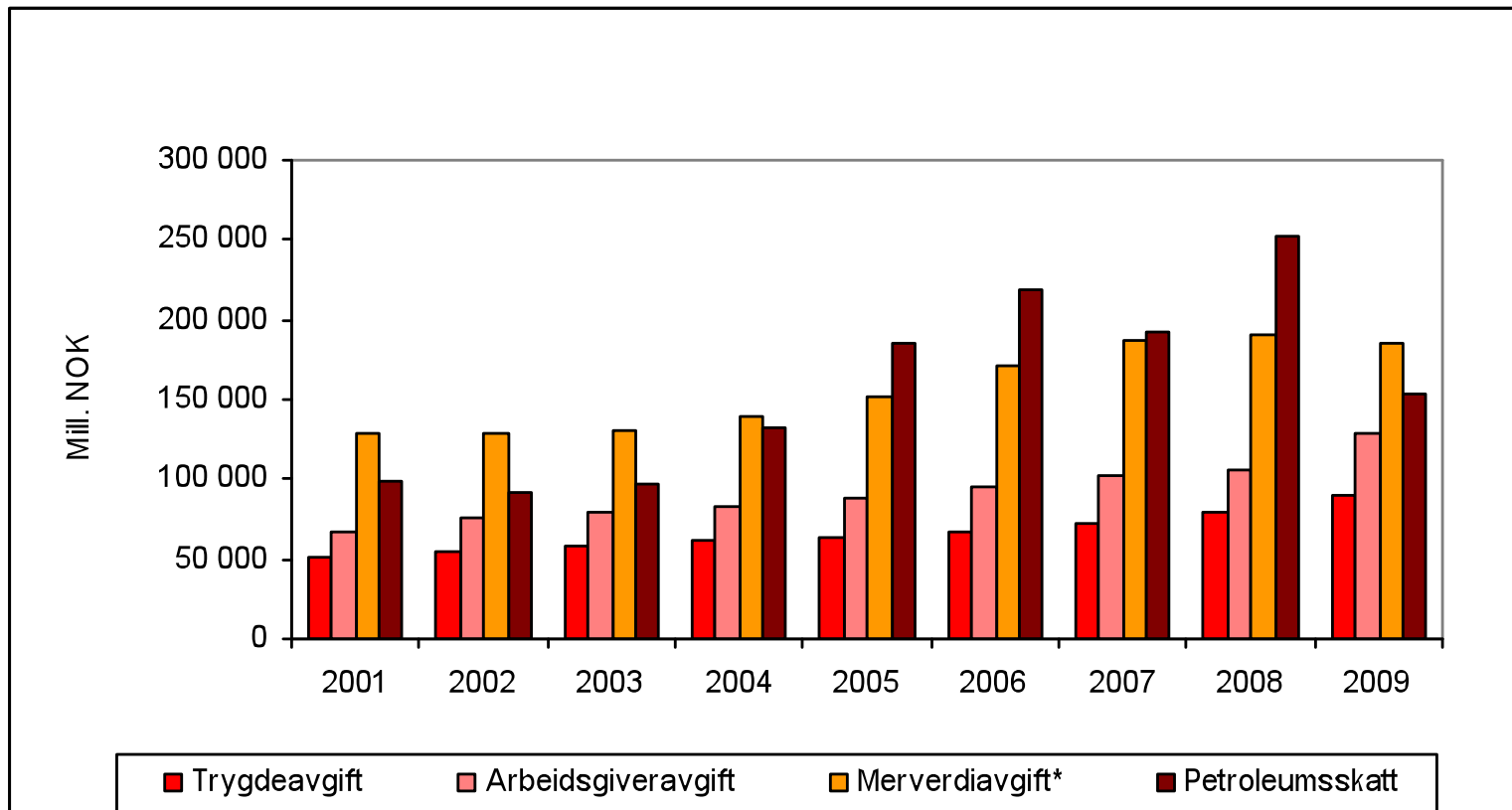


## Petroleumsskatt og skatt på øvrige selskaper



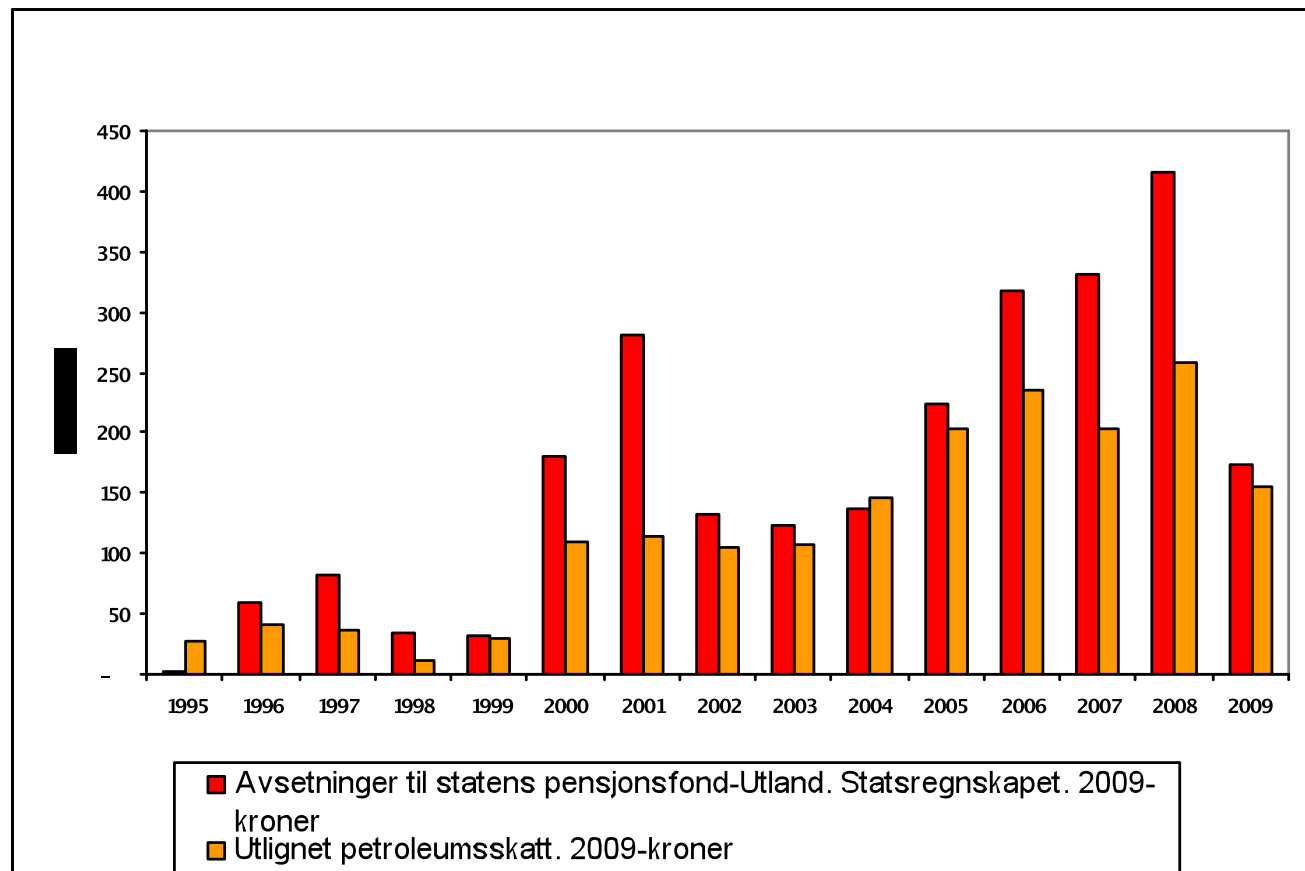


Provenyet av petroleumsskatten og andre skatter og avgifter



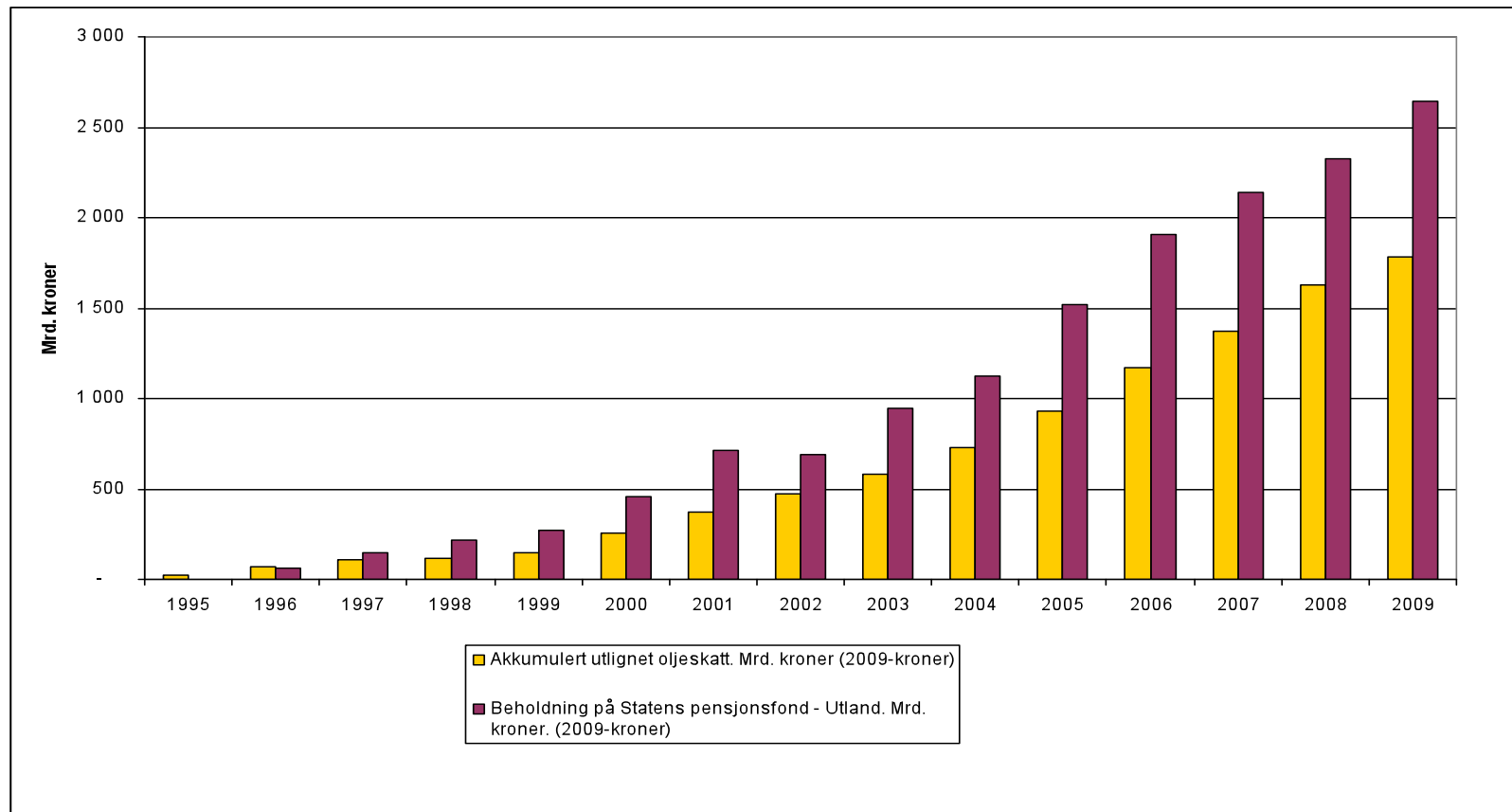


**Endret beholdning av Statens pensjonsfond – Utland og  
utlignet petroleumsskatt i perioden 1995 til 2009**





**Statens pensjonsfond – Utlands beholdningsverdi og akkumulert utlignet petroleumsskatt over perioden 1995 til 2009**





## Statens pensjonsfond – Utlands beholdningsverdi og akkumulert utlignet petroleumsskatt over perioden 1975 til 2009

