



Oljeskattekontoret

ORS Kristiansand Symposium 2011

Torstein Fløystad

Aktuelt fra Oljeskattekontoret



Oljeskattekontoret

ORS Kristiansand Symposium 2011

Oversikt tema

- 💧 Diverse – oppdatering (kommende ligning mv)
- 💧 Rettssaker – verserende og én dom



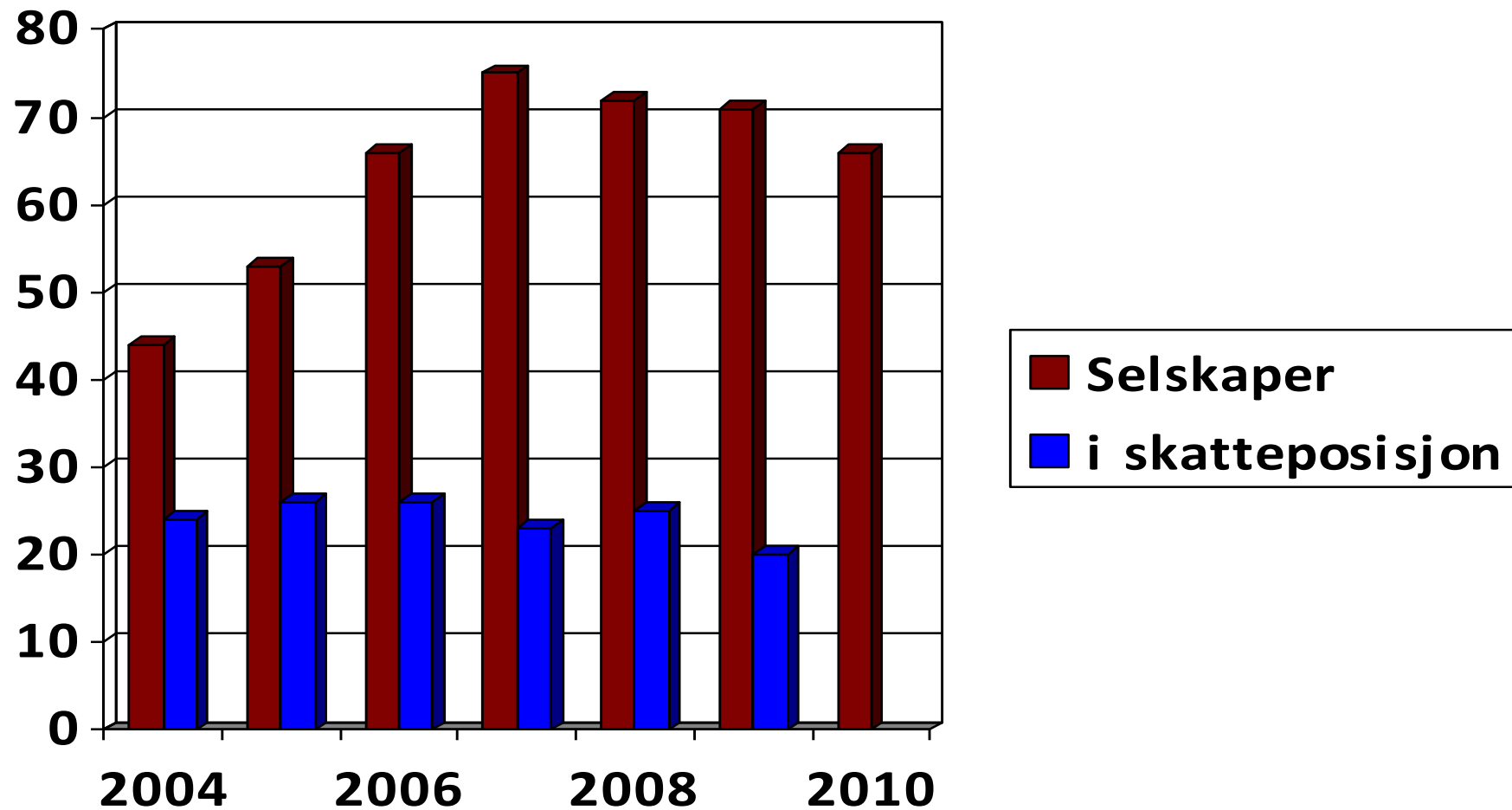
- ◆ Oljeskattenemnda – store utskiftninger
- ◆ Manntall: 66 skattytere (synkende)
- ◆ Prioriteringer
 - ◆ Internprising (TP) – spesielt: tørrgass
 - ◆ Dessuten: Stort antall ikke endelig avgjorte TP-saker (endring/varsel, klage, rettssaker) – betydelig provenypotensial (ca 9 mrd) – også prioritert
- ◆ Terminskatt:
 - ◆ 2010: 177,6 (antakelig ikke vesentlig avvik fra utlignet)
 - ◆ 2011: Brev til selskapene i disse dager (omkring 20. mai). Utskrevet beløp meddeles ca. 20 juni.
 - Høy olje- og gasspris: større usikkerhet knyttet til anslag?
 - Over 200 mrd ??



Oljeskattekontoret

ORS Kristiansand Symposium 2011

Utvikling antall skattytere

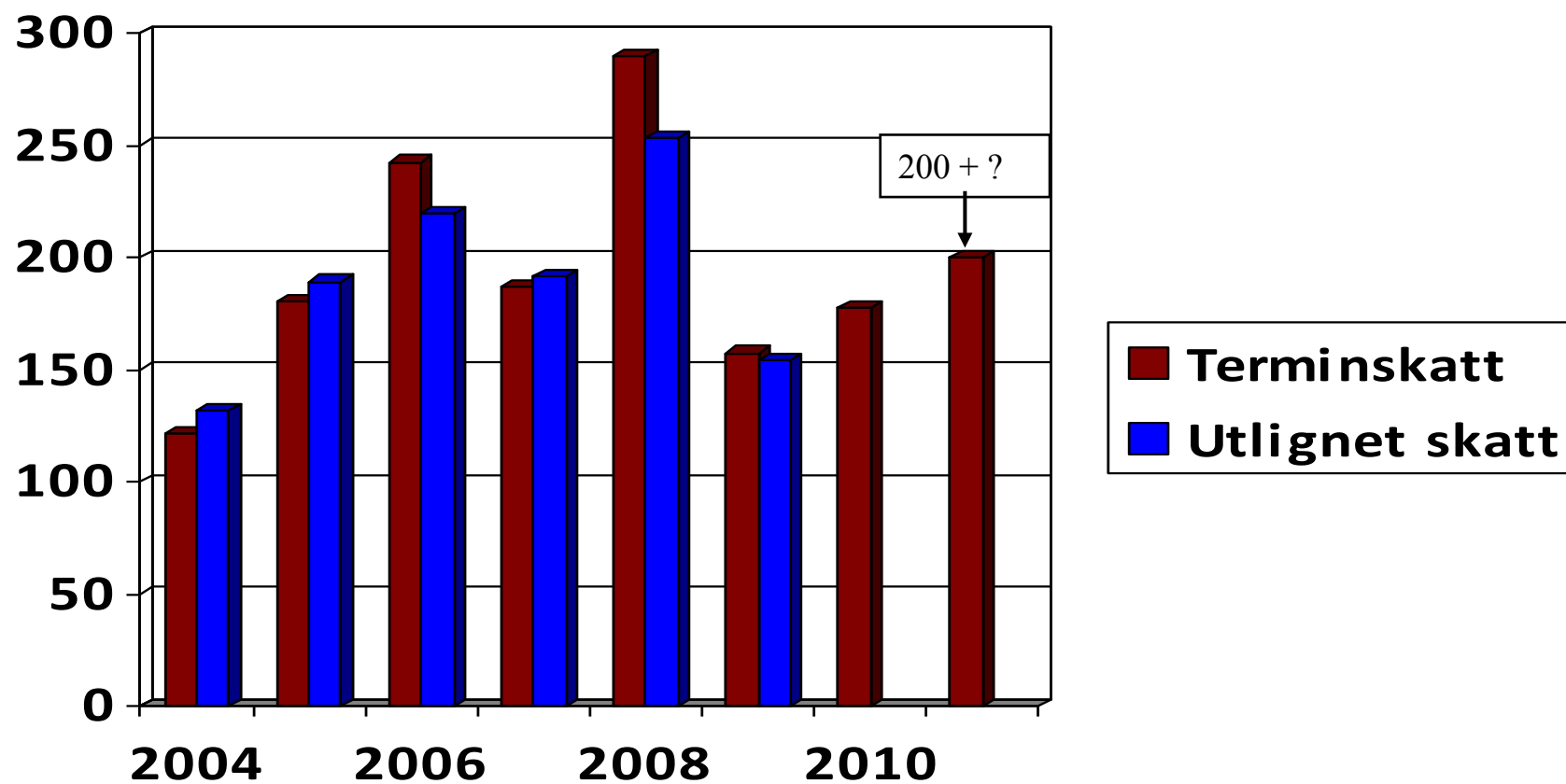




Oljeskattekontoret

ORS Kristiansand Symposium 2011

Terminskatt vs. utlignet skatt

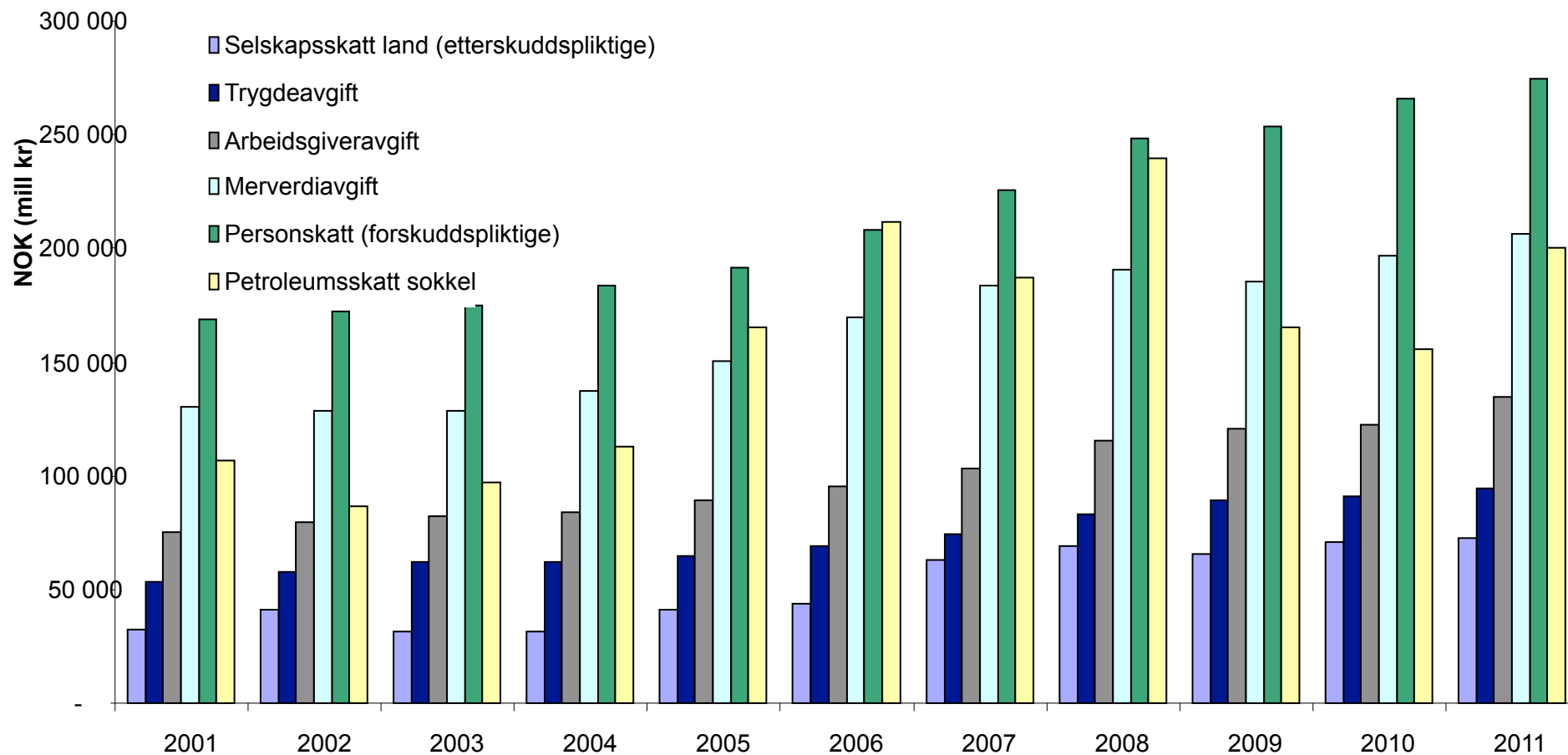




Oljeskattekontoret

ORS Kristiansand Symposium 2011

Offentlige inntekter skatt- og avgiftstyper (utvalg - 2011 er estimat)





- ◆ Gassdatabase
- ◆ ”Enhanced relationship”
- ◆ Mulig normpris propan
- ◆ Klagebehandlingen – nemnda

Petrsktl. § 6 nr.1, bokstav d, 1-3 ledd:

Klagenemnda for petroleumsskatt skal ha inntil 7 medlemmer, herav 1 leder og 1 nestleder som begge fyller kravene etter domstolsloven § 54 første ledd. (103)
Medlemmene i nemnda oppnevnes av Kongen.

Klagenemnda kan gjøre vedtak om å dele seg i 2 avdelinger, hver på 3 medlemmer. Nemndas leder og nestleder skal etter slikt vedtak styre hver sin avdeling. Vedtak i avdelingene må være enstemmig.

Klagenemnda gjør vedtak om hvilke saker som blir å avgjøre i avdelingene. Vedtak i klagesak kan ikke angripes på det grunnlag at klagen ikke har vært avgjort i samlet nemnd.



1. Statoil – prising av forsikringsutgifter betalt til konserninternt forsikringsselskap (captive).

- ◆ Gjelder inntektsårene 1993-1997. (545 mill. inntektstillegg etter klagebehandling)
- ◆ Dom tingretten 20. mai 2008: staten medhold i hovedspørsmålene. Ligningen opphevet: enkelte beregningstekniske forhold (i selskapets favør) skulle korrigeres. (Omtalt Symposium 2008 – se ORS' hjemmesider)
- ◆ Berammet til 15. nov. 2011 – 10 rettsdager
- ◆ Hovedspørsmålet i stor grad det samme som i Hydro-dommen – Borgarting LR dom av 26.11.2007 → Spørsmål om captivets reforsikring i gjensidig selskap (OIL) innebar en fordel og om fordelene skulle tilordnes forsikringstakeren (NHP)
 - ◆ Dommen rettskraftig – slapp ikke inn for HR



2. ConocoPhillips – spørsmål om lovlig utbytte (størrelse)

◆ Utgangspunktet – aksjeloven § 8-1 (2)

Selskapet kan ikke utdele utbytte dersom egenkapitalen etter balansen er mindre enn ti prosent av balansesummen, uten å følge en fremgangsmåte som fastsatt i §§ 12-4 og 12-6 for nedsetting av aksjekapitalen.

- ➔ Utbetalinger av utbytte som gjør at EK synker under 10 prosent innebærer altså at utbyttet er ulovlig (forutsatt at man ikke følger §§ 12-4 og 12-6)
- ➔ Føringer i strid med regnskapslovgivningen som bidrar til økning av EK vil indirekte ha samme effekt.
- ➔ Oljeskattemyndighetenes etablerte praksis er å anse den delen av utbyttet som bedømmes som ulovlig som utlån til eier
 - ➔ Ved beskatningen økes derfor inntekten med en beregnet renteinntekt



2. ConocoPhillips – spørsmål om lovlig utbytte (størrelse)

- ◆ To regnskapsføringer ”underkjent” av ligningsmyndighetene
 1. (Betalt) forskjell mellom estimert betalbar skatt og ilignet skatt aktivert som fordring på staten. Begrunnet slik:
 - ◆ En omtvistet skatteposisjon \Rightarrow usikker forpliktelse \Rightarrow beste estimat regnskapsl. § 4-2
 - ◆ Vurderes av selskapet etter beste skjønn \Rightarrow sannsynlighetsovervekt
 - ◆ Ligningsmyndighetene må akseptere skattyters vurderinger
 2. Selskapet aktiverte faktiske nedstengningskostnader som oversteg avsetningsbeløpet for *enkeltinstallasjoner*
 - ◆ Med henvisning til sammenstillingsprinsippet og Ekofisk-feltet som inntektsgrunnlag
 - ◆ og Ekofisk Center som vurderingsenhet



2. ConocoPhillips – spørsmål om lovlig utbytte (størrelse)

Retten:

1. (Betalt) forskjell mellom estimert betalbar skatt og ilignet skatt aktivert som fordring på staten.

”Retten legger til grunn at regnskapsloven § 4-2 i utgangspunktet kommer til anvendelse også på tvistegjenstanden - ligningsfraviket - i skattesaker. Det følger av denne bestemmelsen at et foretak ved usikkerhet skal bruke beste estimat på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.

Etter rettens syn er det imidlertid en vesensforskjell på om et foretak estimerer sin betalbare skatt før eller etter at selskapets ligning foreligger.”

”Utgangspunktet og hovedregelen må da være at foretaket må forholde seg til ligningen ved regnskapsavleggelsen og resultatføre avviket.”

”Adgangen til å fravike hovedregelen er imidlertid snever og forbeholdt de tilfeller hvor det enten foreligger klare og erkjente feil fra ligningsmyndighetenes side og omgjøring eller endring enda ikke er foretatt ved regnskapsavleggelsen, og/eller at selskapet med stor overbevisning kan påvise at ligningen er feil.”

→ Selskapets føring ikke i samsvar med regnskapslovens regler og god regnskapsskikk i Norge



2. ConocoPhillips – spørsmål om lovlig utbytte (størrelse)

Retten:

2. Selskapet aktiverte faktiske nedstengningskostnader som oversteg avsetningsbeløpet for *enkeltinstallasjoner*

”Sammenstillingsprinsippet forutsetter en sammenheng mellom kostnader og inntekter. Etter nedstengning foreligger ikke den nødvendige sammenheng ettersom inntektene fra installasjonen opphører. Det gir etter rettens syn ingen fornuftig sammenstilling å fortsette periodiseringen av nedstengningskostnadene til en installasjon som allerede er stengt. Nedstengningskostnadene som overstiger avsetningen til dette formålet må derfor resultatføres det året de faktisk påløp.

ConocoPhillips har brutt disse prinsippene”



3. Diverse skattespørsmål knyttet til kontrakt med konsernselskap vedrørende leie av forretningsbygg.

Klagekjennelsen:

a) Armlengdevurdering av leiepris (2001-2005)

- ◆ Faktisk belastet: 1450
 - ◆ Standard II ?
 - ◆ Bredt grunnlag for SUP
 - ◆ Sammenligning med andre oljeselskapers bygg?
 - ◆ Tidspunkt for reforhandling? Sammenligningstidspunkt?
 - ◆ Sammenligningsgrunnlag:
 - ◆ Kortsiktig kontrakt for mindre del av bygget inngått i 2000 med uavhengig leietaker
 - ◆ Selskapets tilbud til andre mulige leietakere – som ikke resulterte i kontrakt
 - ◆ Takst fra 1999
 - ◆ Generell prisstatistikk
 - ◆ Leiekontrakt inngått 2005 – korrigert for generell prisoppgang siden 2000
- ➔ godtatt kr 1000 (+ 100 sammenlignet med Oljeskattenemnda)



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

b) Endringsadgang for 2001?

- ◆ Toårsfrist dersom selskapet ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf lignl. § 9-6 nr. 3
- ◆ Nemnda viste til Baker-Hughes-dommen (Rt. 1999 s. 1087) – betydelig avvik fra armlengdeprisen

d) Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet?

Gjaldt spørsmålet om, og eventuelt når, leiekontrakten kunne anses ”tatt ut” av sokkelvirksomhet, jf. petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 f) fjerde ledd.

Bestemmelsen lyder slik:

”Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet likestilles med realisasjon etter annet ledd. Tilsvarende gjelder når driftsmiddelet for øvrig ikke lenger kvalifiserer til avskrivninger etter § 3b. Gevinsten eller tapet settes til det beløp som ville ha blitt medregnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi.”



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

- c) Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet? (forts.)
 - ◆ Bestemmelsen generell – gjelder derfor også immaterielle driftsmidler
 - ◆ Leiekontrakten anskaffet i utvinningsvirksomhet
 - ◆ Bygget var fraflyttet
 - ◆ og et par år etter bestemte konsernsjefen at bygget ikke lenger skulle benyttes i sokkelvirksomheten, men selges.
 - ◆ Flertallet (4 av 7) i Klagenemnda:
 - ◆ overføring til annen virksomhet: Uttak – viste til forarbeidene
 - ◆ fremleie av et så stort bygg må kunne anses som virksomhet



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

c) Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet? (forts.)

◆ Flertallet (4 av 7) i Klagenemnda (forts.):

- ◆ oppdraget om salg ble gitt av utvinningsselskapet
- ◆ Om gevinsten i salgssituasjonen ville komme ved et salg av aksjer på [utvinningsselskapets] hånd, eller ved salg av bygget på [eiers] hånd mener flertallet ikke har betydning. Uansett hvilket av disse selskaper som ville innvinne gevinsten ville det ikke foreligge en gevinst vunnet ved sokkelvirksomhet.
- ◆ Det er enighet om at inngangsverdien på kontrakten ved kontraktsinngåelse .. var 0. Flertallet mener at så lenge kontrakten ikke er omsatt, er det ikke tilstrekkelige holdepunkter for å si at leiekontrakten isolert sett hadde verken større eller mindre verdi i [uttaksåret] enn [ved kontraktsinngåelsen].
- ◆ Ved salg av kontrakten vil det imidlertid ta noe tid før leiekontrakten kan utnyttes av en tenkt kjøper og innbringe inntekter. En tenkt kjøper vil derfor ta hensyn til dette når prisen beregnes. Det kan vises til at det tok om lag 6 måneder fra kontraktsinngåelse med [ny leietaker] til [ny leietaker] skulle betale leie i henhold til leiekontrakten. Flertallet mener derfor at det ved uttak må beregnes et tap som tilsvarer 6 måneders armlengdemessig leie.



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

c) Uttak av driftsmiddel fra særskattepliktig virksomhet? (forts.)

- ◆ Mindretallet i Klagenemnda:
 - ◆ uenig i at bygget kan anses overført til annen virksomhet.
 - ◆ Mindretallet mener at fremleie ... må anses som tapsbegrensning innenfor sokkelvirksomheten. Dersom eventuelle fremleieinntekter skulle overstige leieforpliktelsen, vil de komme til inntekt på sokkel.
 - ◆ Mindretallet kan heller ikke slutte seg til flertallets syn om at fremleievirksomhet kombinert med salg var å anse som en virksomhet som ble drevet på [utvinningsselskapets] hånd fra det tidspunkt bygget ble besluttet solgt av konsernsjef [..]. Det er salget av bygget som da gir gevinstpotensialet.
 - ◆ Det var [utleieselskapet] som .. eide bygget, og selv om det var [utvinningsselskapet] som ... solgte aksjene .. og fikk gevinsten, medfører et slikt synspunkt en identifikasjon av [utvinningsselskapet] med [utleier] som det etter mindretallets syn ikke foreligger rettslig grunnlag for.
 - ◆ Mindretallet mener at det ikke hadde vært mulig å få leid ut bygget i 2003.
 - ◆ Tapet på leiekontrakten ved manglende utleie i perioden fra det ble besluttet at bygget ikke skulle brukes i sokkelvirksomhet, 29. september 2003, til nytt leieforhold startet, 1. mai 2005, må derfor kunne kostnadsføres på sokkel



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

d) Frikjøp av leieforpliktelse

- ◆ Utvinningsselskapet kjøpte seg fri fra leieforpliktelsen til datterselskapet
- ◆ og krevde fradrag i sokkelinntekt for frikjøpsbeløpet
- ◆ Det ble hevdet at utleieselskapet var påført et tap ved overgang til ny (uavhengig) leietaker
- ◆ Det var enighet om at et eventuelt tap måtte beregnes på grunnlag av differanse mellom rest nåverdi av gammel leiekontrakt og nåverdi av ny. Det var imidlertid uenighet om verdiene (jf at nemnda reduserte leien fra 1450 til 1000 pr m²)
- ◆ Nemnda gjorde i den forbindelse følgende beregninger.
 - ◆ Differanse mellom uavhengig selskaps bud på eiendommen med og uten utvinningsselskapets leiekontrakt multiplisert med $1000/1450$ = markedsmessig nåverdi av resterende leieperiode
 - ◆ Når man dessuten hadde hva denne uavhengige kjøper faktisk betalte for eiendommen (inkl. ny kontrakt) var det mulig å beregne verdien av ny leiekontrakt for kjøper av eiendommen.
 - ◆ Denne verdien var større en restverdien av gammel kontrakt → Intet tap, ikke fradrag jf. § 13-1



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

- e) Gjennomskjæring – fritaksmetoden eller salg av bygget som sådan
- ◆ Eiendelene i datterselskapet utenom forretningsbygget ble fisjonert ut
 - ◆ Utvinningsselskapet solgte aksjene i selskapet som eier forretningsbygget
 - ◆ Gjennomskjæring ville innebære at
 - ◆ sktl. § 5-30 ble anvendt → gevinst ved realisasjon av formuesobjekt skattepliktig
 - ◆ mens gevinst ved realisasjon av aksjer ikke ville utløse skatteplikt, jf sktl. § 2-38
 - ◆ avtale om salg av selskapet som eiet forretningsbygget ble inngått før utfisjoneringsen (men på forutsetning om fisjon)
 - ◆ Vilkår for gjennomskjæring – et grunnvilkår og en totalvurdering (Rt. 2007 s. 209) :
 1. *Grunnvilkåret* går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring.
 2. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en *totalvurdering* av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

e) Gjennomskjæring (forts.) – nemnda om grunnvilkåret:

- ◆ Viste til at salg av bygget ville gi en betydelig skattepliktig gevinst
- ◆ Selskapet viste til at ved salg av bygget ville det påløpt dokumentavgift
 - ➔ enig i at organisering som single purpose selskap for å spare dokumentavgift var fullt mulig. Viste imidlertid til at lovgiver ved innføring av fritaksmetoden så for seg muligheten for gjennomskjæring i enkelte tilfeller.
- ◆ Selskapet mente også at fisjonen hadde egenverdi ut over skattebesparelsen – ledd i større omorganisering knyttet til shipping-relatert virksomhet
 - At selskapet på fisjonstidspunktet vurderte en annen fisjon, kan ikke gi egenverdi til den fisjon som faktisk fant sted. Ikke et forhold som vanskeliggjorde å selge eiendommen som sådan.
 - det hovedsakelige formål med disposisjonen i dette tilfellet må ha vært å spare skatt. Grunnvilkåret for gjennomskjæring er således oppfylt.



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

e) Gjennomskjæring (forts.) – nemndas flertall (6 av 7) om totalvurderingen (tilleggsvilkåret):

- ◆ Tar utgangspunkt i formålet med frikjøpsmetoden (Ot.prp. nr. 1 2004-2005)
 - ◆ Forhindre at aksjeinntekter beskattes flere ganger i eierkjede
 - ◆ og dermed harmonere med uttaksprinsippet i aksjonærmodellen, dvs at aksjeinntekter som overstiger en risikofri avkastning beskattes når de tas ut av selskapssektoren
 - I dette tilfellet ikke uttak
- ◆ Men: reglene om kapitalgevinster ved realisasjon ikke endret.
 - Det har etter flertallets syn dermed vært lovgivers intensjon, også etter innføring av fritaksmetoden, at alle andre kapitalinntekter enn aksjegevinster og aksjeutbytter skal beskattes og tap komme til fradrag også i selskapssektoren.



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

e) Gjennomskjæring (forts) – nemndas flertall (6 av 7) om totalvurderingen (tilleggsvilkåret) (forts.):

- ◆ Viser til proposisjonen (s. 75, 77 og 79):
 - ◆ som påpeker skattyters mulighet til tilpasning av overdragelsesformen (innmat eller aksje) avhengig av skatteposisjon
 - ◆ som fremhever at det i noen tilfeller ville forekomme transaksjoner som var hovedsakelig skattemessig motivert
 - ◆ og at man derfor vurderte særskilt en regel om beskatning ved realisasjon av aksjer i selskaper som eier formuesobjekter som fast eiendom, bygg og anlegg
 - ◆ og at man i den forbindelse la til grunn ”at man ideelt sett burde unngå å basere seg utelukkende på ulovfestet gjennomskjæring for å hindre tilpasninger som er omhandlet her”
 - ◆ men at departementet ikke fremmet ”konkrete forslag nå, men vil vurdere behovet løpende, blant annet under hensyntagen til erfaringen med fritaksmetoden”



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

e) Gjennomskjæring (forts) – nemndas flertall (6 av 7) om totalvurderingen (tilleggsvilkåret) (forts.):

- ◆ Særlige omstendigheter som gir grunnlag for gjennomskjæring:
 - ◆ Ett år etter at bygget ble besluttet solgt innkom bud (med og uten leiekontrakt), og
 - ◆ Først når kjøper av bygget var funnet og kjøpekontrakt var inngått, valgte selskapet å gjennomføre en fisjon slik at bygget kunne selges som salg av aksjer
 - ”Å legge den valgte transaksjonsform – salg av aksjer – til grunn for beskatningen, fremstår da etter flertallets syn som stridende mot gevinstbeskatningsreglenes formål.”
 - ◆ ”Flertallet finner grunn til å bemerke at dersom vilkårene for gjennomskjæring ikke skulle anses for å foreligge i et tilfelle som det foreliggende, er det vanskelig å tenke seg når gjennomskjæring vil kunne være aktuelt i forbindelse med aksjer i eiendomsselskaper”



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

Kjennelsen (forts.)

e) Gjennomskjæring (forts) – nemndas mindretall om totalvurderingen (tilleggsvilkåret):

- ♦ ”Mindretallet er i tvil om tidspunktet for transaksjonen er eller bør være avgjørende ..”
- ♦ ”Etter innføringen av fritaksmetoden fra 2004, struktureres eierskap til næringseiendommer, driftsmidler og andre eiendeler i økende omfang som aksjeselskap. En slik bruk av aksjeselskapsformen var også før fritaksmetoden ofte ansett hensiktsmessig for å unngå dokumentavgift ved omsetning av næringseiendommer. Men fritaksmetoden har gitt et ytterligere og vesentlig insentiv for en slik strukturering. Det vil normalt ikke anses som illojalt mot skattereglene at en slik struktur etableres ved erverv av næringseiendom eller på et senere tidspunkt ved bruk av fisjonsreglene, selv om det er de skatte- og avgiftsmessige sidene som er styrende. Dette var man oppmerksom på ved innføringen av fritaksmetoden”
- ♦ ”Det må antas at fisjonen kunne ha vært gjennomført på et tidligere tidspunkt som en forberedelse til et planlagt salg ..”
- ♦ ”En anvendelse av den ulovfestede gjennomskjæringsnormen i forhold til fisjon og aksjesalg fordi fisjonen foretas på dette tidspunkt i salgsprosessen framstår som vilkårlig og for svakt forankret i forhold til lovforarbeidene til fritaksmetoden.”



3. Leiekontrakt med konsernselskap (forts.)

- ◆ Selskapet bestrider alle konklusjonene til Klagenemnda i stevingen
- ◆ Mange kompliserte bevismessige og juridiske problemstillinger (langt fra alle er det redegjort for her)
- ◆ Berammet til 22. august – det er avsatt 6 rettsdager



4. **Betaling (uten formelt eierskap) for investering i landanlegg for videreforedling av petroleum**

- ◆ Eierne av en felt under utbygging ønsket å levere egen rikgass for prosessering til et etablert landanlegg.
- ◆ Felteierne, som sådan, hadde ikke eierskap i landanlegget
- ◆ Skulle landanlegget motta ytterligere rikgass måtte kapasiteten utvides
- ◆ Det ble da inngått en avtale der
 - ◆ felteierne skulle betale for tilleggsinvesteringen på land
 - ◆ mens eiendomsretten skulle overføres vederlagsfritt til eierne av landanlegget
 - ◆ felteierne betaler tariff for bruken av landanlegget, men ikke for de anleggene de selv har bekostet
 - ◆ felteierne har ikke rett til økt inntekt fra landanlegget dersom det tilkommer nye brukere av tilleggsinvesteringen
- ◆ Ved ligningen var selskapets påstand at det skulle beregnes landinntekt knyttet til tilleggsinvesteringen og dermed en bruttoleie til fradrag i sokkelinntekten (Stedbunden beskatning)



4. Betaling for investering i landanlegg (forts.) – Klagenemnda (flertallet)

- ◆ ”I den grad de foretatte investeringene tilsvarende investeringer som ville ha blitt foretatt for å utøve en selvstendig næringsdrift i landsonen .. , kan det være grunnlag for å beregne landinntekt på utvinningsselskapenes hånd.”
- ◆ Det er [eierne av landanlegget] ”som forestår virksomheten ved anlegget, og som har inntekter og risiki som følger med driften.”
- ◆ ”Etter at anleggene er bygget og .. finansiert av [felteierne] , synes disse å måtte anses som regulære kunder hos [eierne av landanlegget].”
- ◆ Det er opplyst at de anlegg som [felteierne] har finansiert, utgjør integrerte deler av landanlegget .. , som også generelt benyttes til behandling av gass for selskaper på andre felt .. .”
- ◆ ” .. må det legges vesentlig vekt på at [felteierne] ikke har noe definert anlegg eller driftsmidler som de kan utnytte i en egen selvstendig landvirksomhet knyttet til behandling av gass”
- ◆ ”utvinningsselskapene .. har måttet inngå en avtale om å betale et beløp for å komme i posisjon til inngå en skipperavtale ... ”



4. Betaling for investering i landanlegg (forts.) – Klagenemnda (flertallet) (forts.)

- ◆ Etter flertallets syn har dette karakter av forhåndsbetaling, og da den avtalte tariff .. er lavere enn den ellers ville ha vært, må forhåndsbetalingen anses som en delbetaling av fremtidige tariff-forpliktelser.
- ◆ Slike betalinger kan ikke gi grunnlag for å beregne landinntekt.
- ◆ Når selskapene ikke gis adgang til å overføre landinntekt for investeringene, må selskapene gis avskrivningsrett for investeringene i særskattepliktig inntekt.
- ◆ Stillingen blir således den samme som når utvinningsselskaper investerer i løse driftsmidler som anses anskaffet som ledd i særskattepliktig virksomhet på sokkelen, men som fysisk befinner seg på land.
- ◆ Siden investeringene ikke knytter seg til faste installasjoner som produksjonsanlegg eller rørledning i sokkelområdet, foreligger ikke rett til avskrivninger og friinntekt etter petrsktl. § 3 b.
- ◆ Avskrivninger gis således etter de alminnelige reglene i skatteloven. Klagenemndas flertall finner det ikke nødvendig å ta stilling til fordelingen av avskrivningsbeløpene over inntektsperioden.

Mindretallet (2 medlemmer):

Mente stedbunden beskatning var korrekt og viste bl.a. til langvarig praksis



4. Betaling for investering i landanlegg (forts.) – Stevningen

- ◆ Legger til grunn at felteierne må bli å anse som skattemessige eiere og at det derfor må beregnes en landinntekt med fradrag for brutto leie/tariff i sokkelinntekten
- ◆ Det rettslige grunnlaget – ut over skattemessig eierskap – for beregning av landinntekt synes å bygge på to prinsipielt forskjellige anførsler:
 1. ”Det synes ikke å være tvilsomt at de aktuelle investeringene i landanlegget .. kvalifiserer for beregning av landinntekt etter reglene om stedbunden beskatning, og en omfattende praksis ved ligningen av oljeselskapene. Saksøkerne gjør gjeldende at den beregnede landinntekten må tilordnes dem.”
 - ”Driftsmidler og anlegg som rent fysisk befinner seg på land, kan likevel inngå som nødvendige deler av utvinningsvirksomheten.”
 - ”Det er en fast etablert praksis for beregning av landinntekt for faste eiendommer og anlegg som fysisk befinner seg på land”
 - ”Oljeskattemyndighetene forsøkte å sette dette til side etter en lovendring i 1999, og klagenemnda kom til at en lovendring mht. skattekreditor (staten som eneste kreditor) medførte at prinsippene om stedbunden beskatning falt bort. Dette ble avvist av Borgarting lagmannsrett (LB 2003-7900). Det skal således fremdeles beregnes en landinntekt (en form for egenleie) av investeringer i fast eiendom og anlegg”



4. Betaling for investering i landanlegg (forts.) – Stevningen (forts.)

◆ Det rettslige grunnlaget (forts):

2. ” Når virksomheten som utøves har tilknytning til begge de to skatteregimene er det nødvendig å finne en metode for henføring av inntekter til hhv. utvinningsvirksomheten og landvirksomheten. Dette spørsmålet er oppstått i en rekke sammenhenger der landanlegg inngår i virksomhet knyttet til utvinning av petroleumsforekomstene. Dette ble etablert allerede ved utbyggingen av Statpipe rørledningssystemet som kom i drift fra 1985. Metoden for å henføre inntekter til land har vært omstridt, jf. for eksempel Statpipedommen i Rt. 2003 s. 1324.”

Som ifølge stevningen gjaldt:

”Statpipedommen gjaldt skipingen av eierselskapenes egen gass gjennom anleggene. Det var her på det rene at det skulle fastsettes en landinntekt for driftsmidlene som ble benyttet til fraksjonering av egen gass. Situasjonen er helt parallell for [felteierne i denne saken], som investerer i anlegg for behandling av våtgassproduktene.”



4. Betaling for investering i landanlegg (forts.) – Kommentarer til stevningen

- ◆ Spørsmålet om det foreligger skattemessig eierskap til tilleggsinvesteringene vil bli et sentralt spørsmål i rettssaken – det skal vi la ligge her
- ◆ Men det at selskapet ikke klargjør hvilket rettsgrunnlag det bygger kravet om beregning av landinntekt på (det *kan* være et spørsmål om selskapet mener det er samme grunnlag), gir anledning til å forklare den prinsipielle forskjellen.
- ◆ Kortversjonen:
 1. Stedbunden beskatning:
 - ◆ Forutsetter at det faste driftsmiddelet funksjonelt og geografisk er knyttet til (en innsatsfaktor i) kjernevirksomheten/basisaktiviteten på sokkelen , dvs. utvinning og rørledningstransport frem til sokkelens geografiske grense
 - ◆ Typisk eksempel: bygg på land der sokkelaktiviteten administreres
 2. Virksomhet
 - ◆ Bygger på virksomhetsreglene i petroleumsskatteloven og skattelovgivningen
 - ◆ Avgrensningsproblemer oppstår stort sett bare ifbm sammenhengende næring, dvs. der virksomheten etter passering av geografisk grense funksjonelt dreier seg om en videreføring (transport) og utvidelse (videreforedling) av aktiviteten på sokkelen
 - ◆ Landaktiviteten brukes som grunnlag for fastsettelse av overgangsverdi (Statpipe)



4. Betaling for investering i landanlegg (forts.) – Kommentarer til stevningen (forts.)

♦ I denne saken foreligger to løsningsalternativer:

1. Skattemessig eierskap:

- ♦ Rent fysisk foregår det i de anleggene felteierne har betalt for en transport og foredling av felteiernes egen våtgass etter geografiske grense for utvinningsvirksomheten
- ♦ Anses felteierne å ha skattemessig eierskap drives det på land selvstendig virksomhet i form av transport og foredling – tilsvarende som for Statpipe-eierne
- ♦ På samme måte som for Statpipe-eierne må det da beregnes en tariff for landinvesteringen som grunnlag for fastsetting av landinntekt og overgangsverdi for egen våtgass

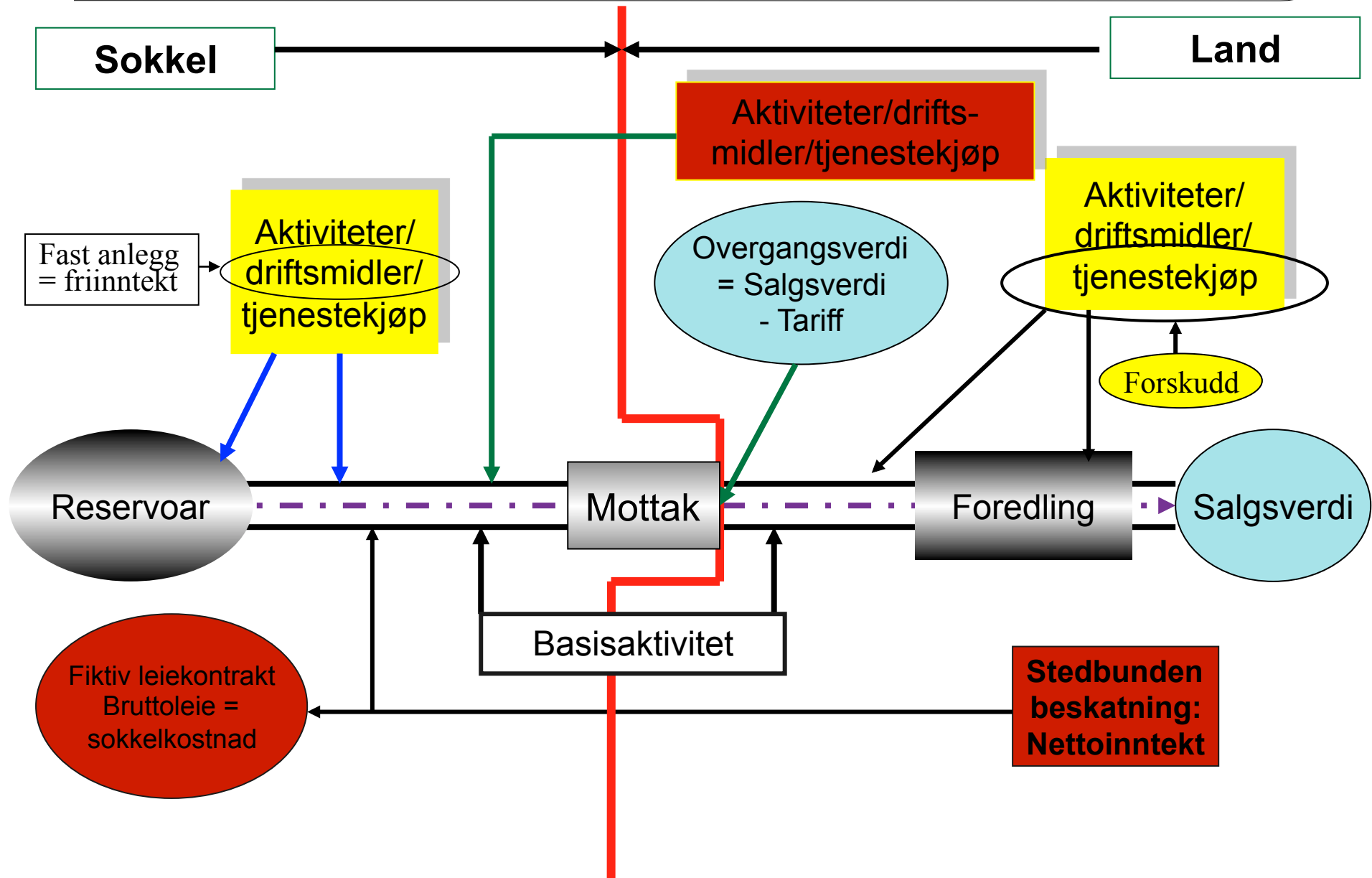
2. Ikke skattemessig eierskap:

- ♦ I dette tilfellet er situasjonen den samme som for de selskapene som bare er skipere i Statpipe.
- ♦ Det er da (forskudds)betalt for prosessering av egen petroleum i et landanlegg eiet av andre enn felteierne
- ♦ Faktum gir ikke grunnlag for stedbunden beskatning: betalingen knytter seg uansett til transport og foredling etter geografisk grense (enten egen aktivitet eller utført av andre)



Oljeskattekontoret

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





5. Prising av konserninternt våtgassalg

- ◆ LPG med løftepunkt Kårstø og Teesside solgt FOB til beslektet selskap
- ◆ $\text{Pris} = \text{Argus CIF ARA} (2 - 1 - 2)$ – dvs løftedag + to dager før og to dager etter
- ◆ Pris redusert med CIF-element basert på markedsnoteringer for fraktrater – ikke omstridt/prøvet i saken
- ◆ Argus CIF ARA large er en prisindeks for Europa for store laster med levering i ARA (Amsterdam, Rotterdam, Antwerpen).
- ◆ Indeksen er en kurv bestående av mer eller mindre sammenlignbare transaksjoner hvor forhold som de ulike terminalenes ulike egenskaper og tradingfleksibilitet, evt. produktkvalitet, selskapenes styrkeforhold mv. ikke er tatt hensyn til.
- ◆ Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda bygget sine avgjørelser på sammenligninger med uavhengige salg fra Kårstø og Teesside
- ◆ Begge nemndene la til grunn at sammenligningsgrunnlaget tilsa et påslag på referanseprisen i størrelsesorden mellom 10-18 USD pr. tonn
- ◆ Sammenligningsgrunnlaget var i hovedsak basert på prisreferansene BPAP og ANSI
- ◆ Klagenemnda la imidlertid til grunn: ”Korrigert for forskjellen mellom FOB og CIF er det ikke vesentlige forskjeller mellom de to ulike prisreferansene idet både BPAP/ANSI og Argus avspeiler løpende spotpriser for våtgassprodukter.”



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.)

- ◆ Klagenemnda la imidlertid til grunn: ”Korrigert for forskjellen mellom FOB og CIF er det ikke vesentlige forskjeller mellom de to ulike prisreferansene idet både BPAP/ANSI og Argus avspeiler løpende spotpriser for våtgassprodukter.”
- ◆ Nemnda viste også til at grunnlaget for de to prisreferansene var det samme.
- ◆ Selskapet fremhevet også: ”Vi kan heller ikke se at ulikhetene mellom BPAP og Argus er av en slik karakter at de ikke er sammenlignbare. Forskjellen synes å være at BPAP refererer seg til (estimert) pris de neste 30 dager mens Argus refererer til (estimert) pris de neste 3-15 dagene.”
- ◆ Klagenemnda opprettholdt Oljeskattenemndas skjønn basert på at sammenligningsgrunnlaget var relevant/representativt og at et påslag ville vært i størrelsesorden 10-18 USD pr. tonn.
- ◆ Nemnda fant også støtte for dette i to konsulentrapporter. Den ene (fremlagt av selskapet) antydte riktignok et noe lavere nivå for påslaget, men fremstod som bygget på ikke like sammenlignbart materiale.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.)

- ♦ I stevningen er selskapets påstand at det anonymiserte sammenligningsgrunnlaget ikke tilfredsstiller kravet om sammenlignbarhet – det anføres at ”allerede de begrensede opplysninger Klagenemnda har gitt om transaksjonene i sammenligningsgrunnlaget viser at disse transaksjonene ikke er sammenlignbare med” selskapets transaksjoner.
- ♦ Selskapets prinsipale anførsel er imidlertid ”at ligningsmyndighetene ikke kan benytte hemmelige sammenligningsgrunnlag for å fastsette skattyters inntekt ved skjønn etter sktl. § 13-1. Når Klagenemnda likevel har basert kjennelsen på et slikt sammenligningsgrunnlag, er dette en saksbehandlingsfeil. Ettersom kjennelsen utelukkende er basert på dettesammenligningsgrunnlaget, er det ikke tvilsomt at saksbehandlingsfeilen har virket innpå kjennelsens innhold. Feilen må derfor medføre at kjennelsen oppheves ”
- ♦ Derfor: **hvordan begrunnet Klagenemnda bruken av anonymisert/hemmelig sammenligningsgrunnlag ?**



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag

- ◆ **Utgangspunktet:** I foreliggende sak er det etter Klagenemndas syn særlig CUP-metoden (Comparable Uncontrolled Price) og videresalgsmetoden som peker seg ut som aktuelle metoder.
- ◆ og videre: Slik Klagenemnda ser det ville videresalgsmetoden vært en egnet metode i foreliggende sak.
 - ◆ Det er opplyst at hver enkelt last er sporbar.
 - ◆ Det er den samme lasten som kjøpes og videreselges til uavhengig kjøper, og det skjer ingen fysisk endring eller sammenblanding av produktet før det leveres til sluttbruker.
 - ◆ Dette bekreftes i selskapets betenkning fra advokatfirmaet ...



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**
- ◆ Oljeskattemyndighetene har gjentatte ganger anmodet [selskapet] om å få opplyst prisen som [kjøperselskapene] har oppnådd ved videresalg til sluttbruker eller annen uavhengig part.
 - ◆ Klagenemnda legger til grunn at [selskapet] har motsatt seg å gi den etterspurte informasjonen. Det er bl.a. anført at selskapet ikke besitter disse opplysningene.
 - ◆ Klagenemnda bemerker at selv om [selskapet] ikke har de aktuelle videresalgsprisene, er dette informasjon som befinner seg i konsernet. At selskapet ikke kan høres med at opplysningene ikke kan fremskaffes fordi selskapet ikke selv innehar informasjonen, fremgår av Høyesteretts praksis. Det vises til Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger), hvor det bl.a. heter:
 - Vil man ha 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.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**
- ◆ Det vises også til Rt. 2001 s. 1265 (Agip) hvor Høyesterett bl.a. uttalte:
 - ◆ Den nevnte oppfordring og risiko har den skattepliktige selv om aktuelle opplysninger og beviser ikke befinner seg hos ham selv, men hos et annet selskap i samme konsern.
 - ◆ Etter ligningsloven § 4-1 har selskapet uansett plikt til å “bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt.” Slik Klagenemnda ser det har ikke [selskapet] oppfylt denne plikten ..
 - ◆ Videre hevder [selskapet] at videresalgssprisene ikke er relevante for ligningen, og at det er vanskelig å gjøre nødvendige justeringer. Til dette bemerker Klagenemnda at det må være opp til ligningsmyndighetene å vurdere bruken av videresalgssprisene – herunder å foreta nødvendige justeringer.
 - ◆ I stevningen hevdes det endog at videresalgssprismetoden ”er fundamentalt uegnet til bruk på transaksjoner av denne typen”



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**
- ◆ [Selskapet] har dessuten anført at det er uforholdsmessig byrdefullt å fremskaffe videresalgsinformasjonen. Klagenemnda bemerker at selskapet vanskelig kan høres med dette synspunktet. Informasjonen må nødvendigvis finnes i konsernets regnskaper og arkiver.
 - ◆ Klagenemnda konstaterer etter dette at oljeskattemyndighetene ikke er gitt muligheten til å anvende videresalgsmetoden. Det bemerkes at denne metoden er en av de metodene OECD har anbefalt. Selskapets unnlatelse av å gi opplysningene om videresalgsprisene, har også fratatt oljeskattemyndighetene muligheten til å kombinere metoder for å gi et bedre vurderingsgrunnlag (jf. retningslinjene punkt 1.46).
 - ➔ Oljeskattemyndighetens alternativ er derfor i dette tilfellet å foreta en sammenligning med uavhengige transaksjoner, dvs. CUP-metoden, for å finne frem til den konkrete armlengdeprisen.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**

- ◆ Oljeskattemyndighetene foretok sammenligninger med kontrakter som regulerer salg mellom uavhengige selskaper på norsk sokkel.
- ◆ Hensynet til taushetsplikten medførte at det ble anvendt et anonymisert sammenligningsgrunnlag.
- ◆ Spørsmålet er hvorvidt ligningsmyndighetene, for å fastslå om en konsernintern transaksjon er i samsvar med armlengdeprinsippet – herunder fastsette inntekt ved skjønn – har anledning til å benytte annen tilgjengelige prisinformasjonen, men uten å opplyse om hvem det sammenlignes med.
- .. må utgangspunktet tas i det alminnelige prinsippet om kontradiksjon. I Eckhoff/Smith – Forvaltningsrett 9. utgave – side 58 beskrives dette prinsippet slik:

Krav til saksbehandlingen ligger i kjernen av den juridiske beslutningsmodell. Hvis jussen har en sjel, må den vel ligge her. Disse kravene går først og fremst ut på at avgjørelsene må treffes av uhildete personer, at berørte parter må gis mulighet for å forsvare sine interesser (kontradiksjon), og at det må være adgang til å få avgjørelsene overprøvd, innenfor forvaltningen selv og – i siste instans – av domstolene.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**

- Videre uttales det på side 287:

I domstolsprosessen er det et grunnleggende krav at saksøkte skal få beskjed om at det er reist sak mot ham, og begge parter skal gjøres kjent med hverandres anførsler og gis adgang til å imøtegå dem. Dette kalles ofte det kontradiktoriske prinsipp.

- På denne bakgrunn konkluderer Klagenemnda slik:
 - Klagenemnda ser det slik at [selskapet] både er gitt mulighet til å forsvare sine interesser og å imøtegå Oljeskattekontorets anførsler.
 - Oljeskattemyndighetene har gitt så mye informasjon som det er mulig å gi uten å bryte egen taushetsplikt. Det har vært åpenhet om metodikken i Oljeskattekontorets klagenotat, og det er redegjort grundig for denne.
 - Hensynet til forsvarlig saksbehandling og kontradiksjon er etter Klagenemndas vurdering derved oppfylt.
 - Videre er selskapet selv i den posisjon at det kunne forsvart sine interesser ved å gi oljeskattemyndighetene videresalgspisene, slik at en alternativ metode for å vurdere om prisen er armlengdemessig kunne vært anvendt.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)

- ◆ Nemnda drøftet deretter forholdet til OECD's retningslinjer. Og viste først til retningslinjenes 3.30 – andre metoder (2010: punkt 3.36 – flyttet til et mer generelt punkt):

Skattemyndigheter kan besitte mer informasjon, som resultat av granskning av andre skattytere. Som for enhver annen metode ville det imidlertid ikke være rettferdig å anvende transaksjonsbasert nettomargin-metoden på basis av slike data med mindre dataene kan fremlegges for skattyter (innen de beskrankninger som følger av skattelovgivningens krav om taushetsplikt), slik at skattyter har tilstrekkelig mulighet til å forsvare sitt eget standpunkt og slik at effektiv domstolskontroll sikres.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**

♦ Og videre fra skriv (draft issue note):

iii) Conclusion on the use of “secret comparables” in transfer pricing adjustments

19. Ideally the OECD preference is not to use “secret comparables” but it is recognised that in practice some countries do use them, particularly in situations where publicly available comparable information is limited. See also comment in sub-section A.2 (b) (i) above with respect to situations where a taxpayer fails to comply with reasonable documentation requirements. Countries that use “secret comparables” in audits are encouraged to develop appropriate safeguards in their domestic legislation or practices, aiming at ensuring reasonable fairness and reliability for taxpayers.

➔ Klagenemnda legger etter dette til grunn at retningslinjene ikke forbyr bruk av anonymiserte sammenligningsgrunnlag, men at det må tilrettelegges for at skattyter gis mulighet til å forsvare sine interesser og imøtegå anførsler.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**

● Om rettspraksis:

Spørsmålet om anonymiserte sammenligningsgrunnlag skal tillates benyttet, har etter det Klagenemnda kjenner til ikke vært gjenstand for nærmere drøftelse i rettspraksis. Men i Borgarting lagmannsretts dom av 11. januar 2010 (Enterprise) ble spørsmålet berørt.

- Saken gjaldt prising av konserninterne tjenester. I statens anførsler fremkom følgende:

Myndighetene må kunne vise til andre salg selv om nærmere opplysninger om de involverte selskaper og transaksjonene holdes tilbake p.g.a. taushetsplikten. OECDs retningslinjer slik de foreligger etter forslagene fra mai 2006, er ikke til hinder for dette.

- Til dette uttalte lagmannsretten:

At en del av opplysningene er anonymiserte av hensyn til ligningsmyndighetenes taushetsplikt, er også egnet til å skape usikkerhet. Retten finner likevel at de fremlagte opplysninger indikerer at belastningene for markedsføringstjenester er for høye sammenlignet med situasjonen for uavhengige parter.



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**

- Om Klagenemndas praksis – kjennelse fra 1996:

”Dette problemet har vært trukket frem og omtalt i til dels sterke ordelag under ligningsbehandlingen, både av [selskapet] og av andre selskaper. Det anføres at ligningsmyndighetene her ”spiller med fordekte kort”, siden det enkelte skattyterselskap heller ikke på annen måte vil ha tilgang til andre selskapers forsikringsordninger. Det fremheves at dette representerer et rettsikkerhetsproblem.

Klagenemnda har forståelse for at selskapene kan føle det som et rettsikkerhetsproblem at de nektes innsyn i det materiale ligningsmyndighetene tar i bruk. Det er imidlertid ikke noe ekstraordinært ved at ligningsforvaltningen ved ligningen av den enkelte skattyter benytter – og må benytte – den kunnskap den har om vedkommende forretningsområde, og som i større eller mindre grad er hentet fra ligningen av andre skattytere. Tallmateriale m.v. som ligningsmyndighetene sitter inne med ut fra sin befatning med ligningen av andre selskaper, vil generelt være underlagt taushetsplikt. *Klagenemnda kan ikke se at dette er til hinder for at slikt materiale benyttes under ligningsbehandlingen.*” (uthevet her)



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Klagenemndas begrunnelse for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag (forts.)**

- Klagenemnda viser også til Prop. 126 LS (2009-2010) hvor det foreslås gitt hjemmel for opprettelse av database for systematisk innrapportering og lagring av informasjon om gassalg. Finansdepartementet uttaler følgende i punkt 5.6.1:

Forslaget inneber derimot inga endring når det gjeld bruk av opplysningane i konkrete likningssaker. Dersom prisinga i interne sal skal fråvikast, skal likningsstellet framleis vere bunden av dei allmenne reglane i skatte- og likningslova, inkludert retningslinene til OECD om internprising, *som ikkje stengjer for bruken av informasjon som skattyteren ikkje kjenner til*, men som oppmodar til varsemd med korleis den brukast sånn at skattyteren får eit rimeleg høve til å forsvare seg og tryggje rettsleg kontroll ved domstolane. *Omsyna til løyndom og innsyn i grunnlaget for eiga likning, skal framleis i samsvar med OECD-retningsklinjene bli tryggja gjennom anonymisert bruk av opplysningar der det er naudsynt*. Forslaget inneber derfor ingen endring i forvaltningsprinsippa som ligg til grunn for handsaminga av likninga. (uthevet her)



5. Prising av konserninternt våtgassalg (forts.) – **Sluttkommentar**

- ◆ Det er solid rettskildemessig dekning for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag
 - ◆ dersom man etter en konkret vurdering kommer til at skattyter ved saksbehandlingen er gitt mulighet til å forsvare sine interesser og imøtegå ligningsmyndighetenes anførsler
 - ◆ særlig gjelder dette når skattyter ikke har imøtekommet rimelige krav til dokumentasjon
 - ◆ og skattyter, som aktør i markedet, har svært god forutsetning/kunnskap til å opplyse saken på en betryggende måte
- ◆ Karakteristikken ”hemmelig” om anonymiserte sammenligningsgrunnlag er ikke treffende, jf Klagenemnda:

Oljeskattemyndighetene har gitt så mye informasjon som det er mulig å gi uten å bryte egen taushetsplikt. Det har vært åpenhet om metodikken i Oljeskattekontorets klagenotat, og det er redegjort grundig for denne. Hensynet til forsvarlig saksbehandling og kontradiksjon er etter Klagenemndas vurdering derved oppfylt.
- ◆ Spørsmål:
 - ◆ **Kan det tillegges betydning om tema er skjønnsadgang eller skjønnsutøvelse?**
 - ◆ **Har virksomhetens art betydning? (Staten eier petroleumsressursene)**