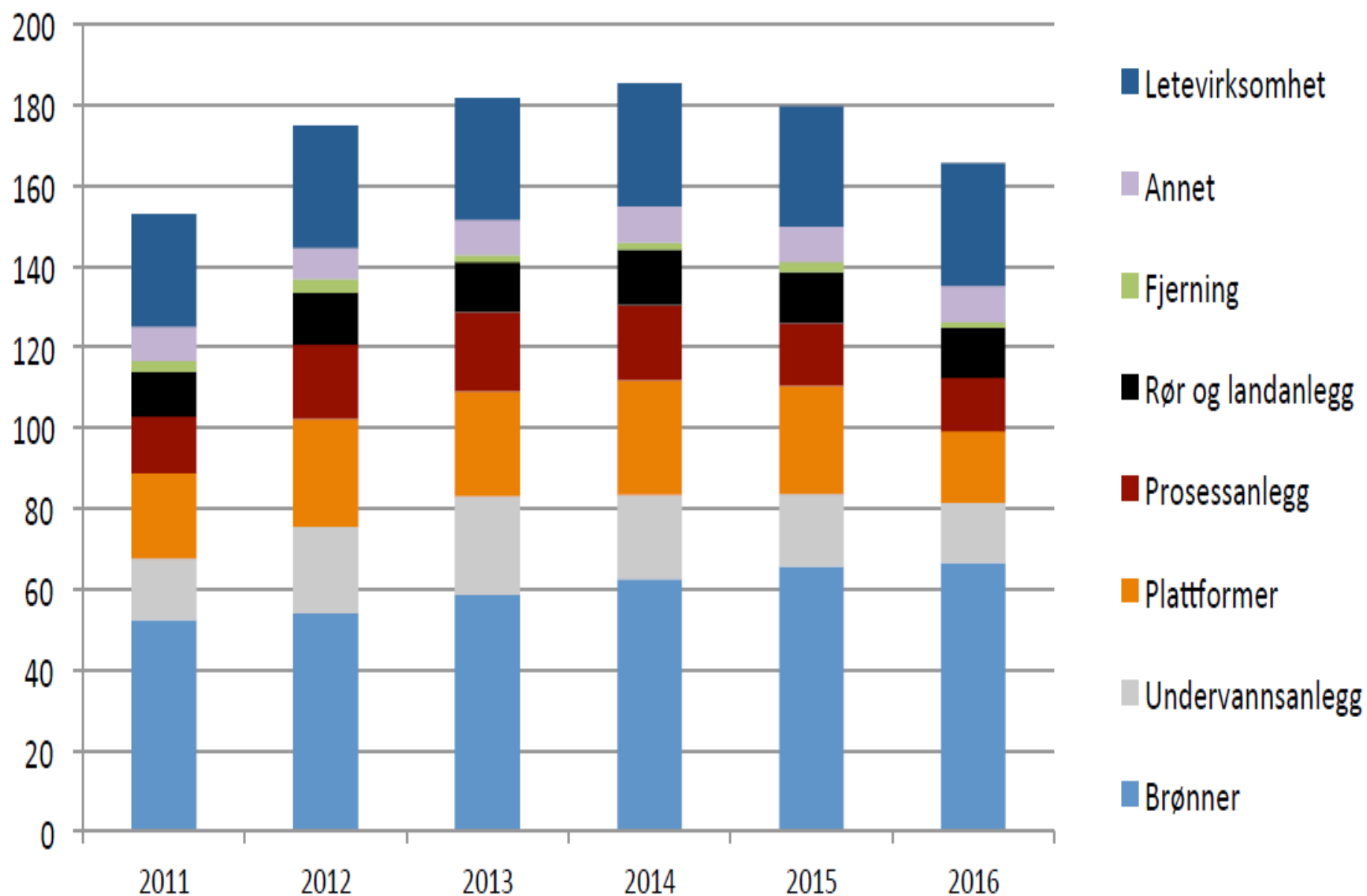




Torstein Fløystad:

*Ligningsbehandlingen for inntektsåret
2010
og (mange) andre aktuelle spørsmål i
petroleumsbeskatningen*

Milliarder 2011-kroner





DEL I:

- ◆ Faktarapport/status (2011) fra kontorets skattefaglige oppgaver
 - ◆ Men også om to tingrettsdommer

DEL II

- ◆ Naturgass
 - ◆ bl.a.: om ulike prisingsproblemer

DEL III

- ◆ Forsikringer – Finansposter – Konserninterne tjenester
 - ◆ bl.a.: reell forsikring

DEL IV

- ◆ Tilordning – refusjon av skatteverdien av leteunderskudd – tilleggsskatt



DEL V

- ◆ Saksbehandling – dokumentasjon – bevisvurdering
 - ◆ bl.a.: om anonymisert sammenligningsgrunnlag, ulike mulige betydninger av operatørens belastninger til partnerne iht. samarbeids- og regnskapsavtale

DEL IV

- ◆ Avsluttende kommentarer
 - ◆ bl.a. om selskapenes vilje til å opplyse sakene og petroleumsskattens økonomiske betydning



Del I

Faktarapport/status 2011

Oljeskattekontorets skattefaglige oppgaver

(og to dommer)



- ◆ Terminskatt – petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 7 (Oljeskattekontoret)
- ◆ Bindende forhåndsuttalelser
 - ◆ Tolkning – petrsktl. § 6 nr.4 (Oljeskattenemnda)
 - ◆ Naturgass – petrsktl § 6 nr.5 (Oljeskattekontoret)
- ◆ Ligning – petrsktl. § 6 nr. 1 a) (Oljeskattenemnda)
- ◆ Stedlig ettersyn, petrsktl. § 8 jf. lignl. (Oljeskattekontoret)
- ◆ Endring, petrsktl. § 6 nr. 1 g) (Oljeskattenemnda)
- ◆ Klage, petrsktl. § 6 nr. 1 c) (Klagenemnda for petroleumsskatt)
- ◆ Rettssaker, petrsktl § 6 nr. 3 (Oljeskattekontoret)

- ◆ Direktoratfunksjoner overfor Finansdepartementet (faglig overordnet myndighet), som f eks saksbehandling ifbm vedtak etter petrsktl. § 10
- ◆ Kompetanseavledede oppgaver, bl.a. bistand ("u-hjelp") overfor andre land (utvikling av skatteadministrasjon)



Terminskatt 2011

Terminskatt for 2011 er utskrevet med: **241** milliarder kroner

Bygger på selskapenes egne opplysninger:


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

 Oljepris	106 USD
--	---------

 Dollarkurs	5,7 NOK/USD
--	-------------

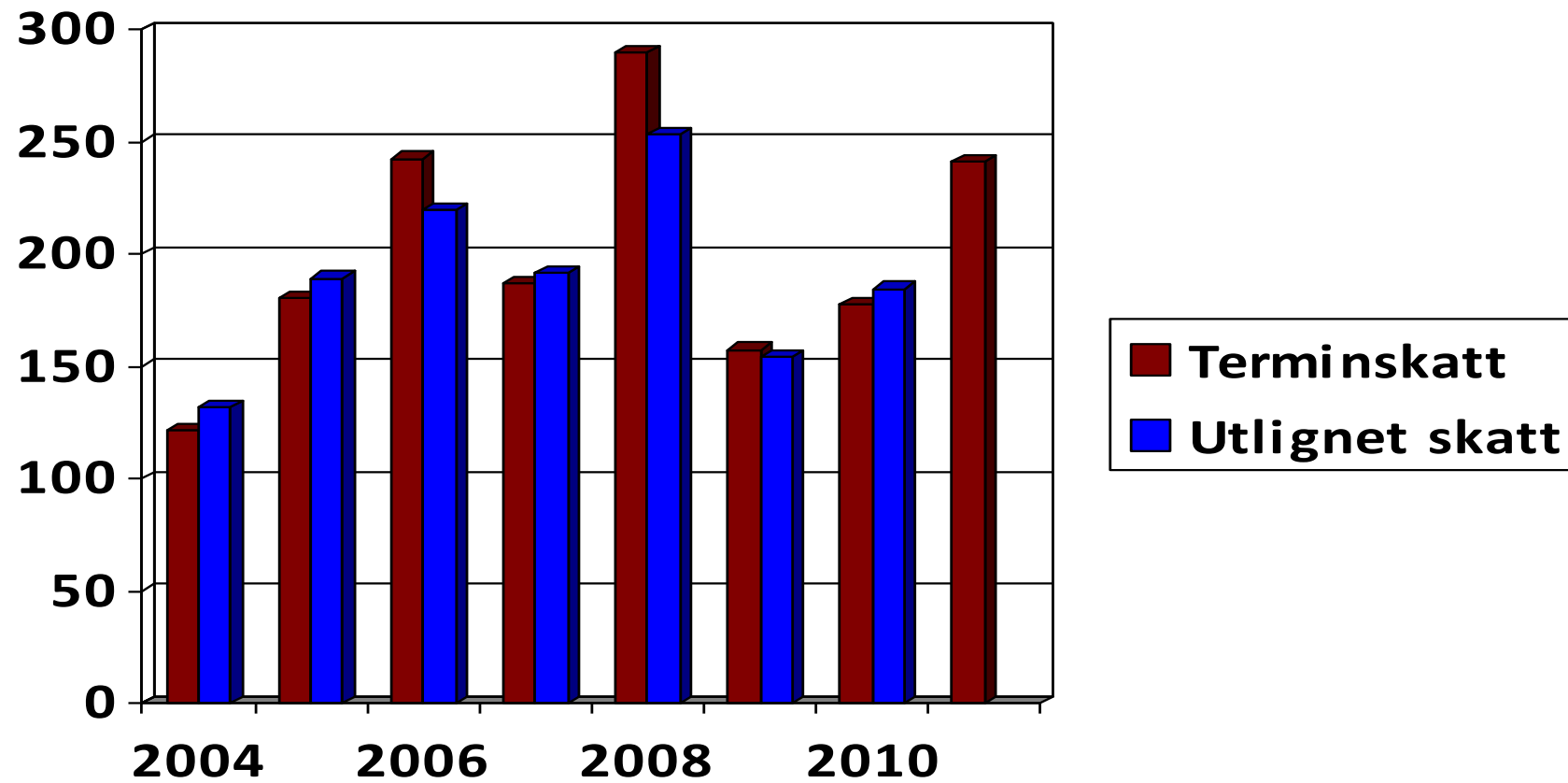
- Medio november var snittpris 2. halvår:

 Oljepris	112 USD
--	---------

 Dollarkurs	5,55 NOK/USD ₇
--	---------------------------



Terminskatt vs. utlignet skatt





Følgende nye medlemmer pr. 1.07.11:

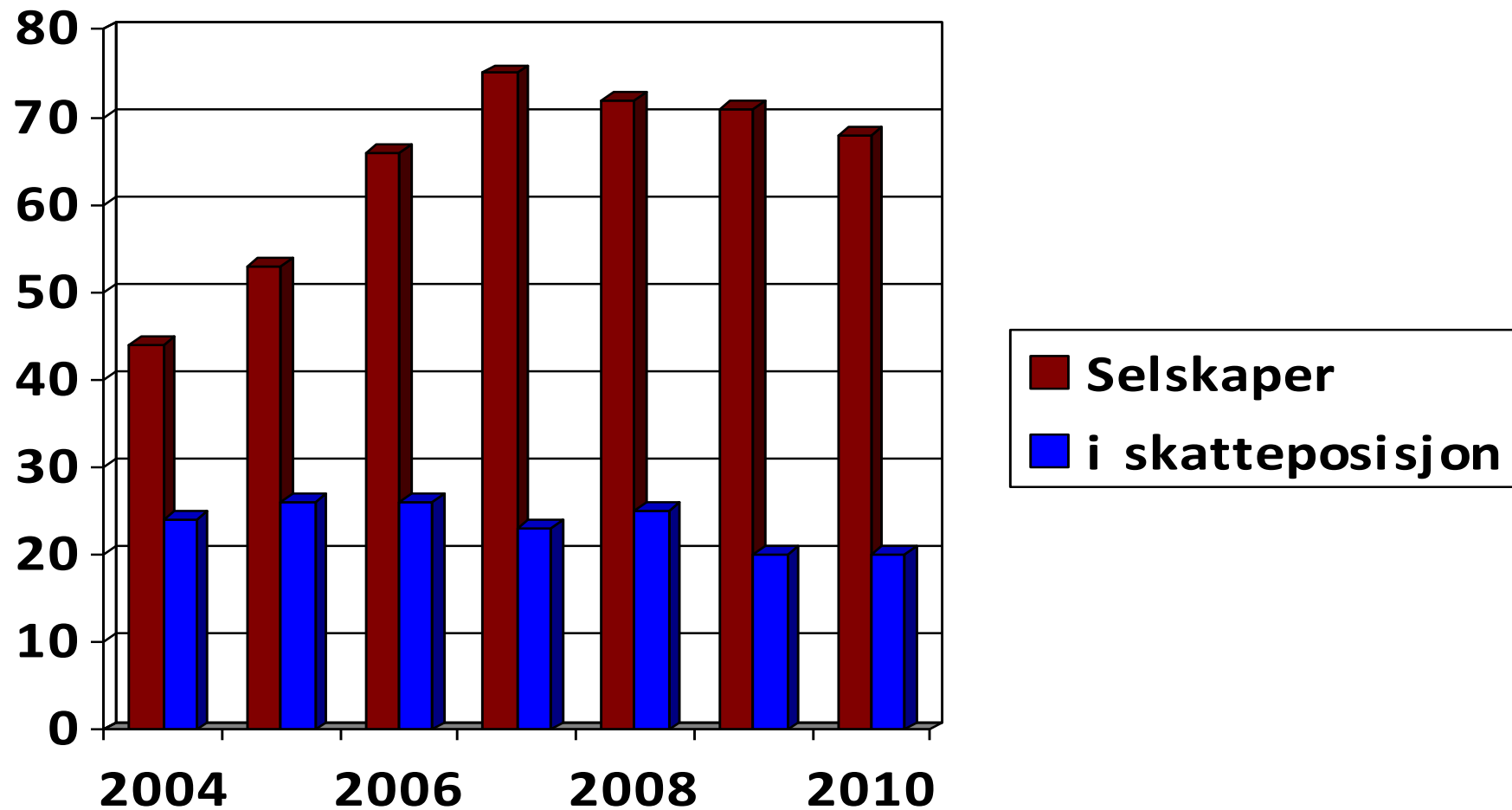
- ♦ **Leder:** Advokat **Gudrun Bugge Andvord**
- ♦ **Nestleder:** Advokat **Pål Berg**
- ♦ **Medlem:** Advokat **Petter Hartz-Hanssen**
- ♦ **Medlem:** Statsautorisert revisor **Gro Løken**

Medlem (siden 2009):

- ♦ Førsteamanuensis **Janicke L. Rasmussen**



Utvikling antall skattytere



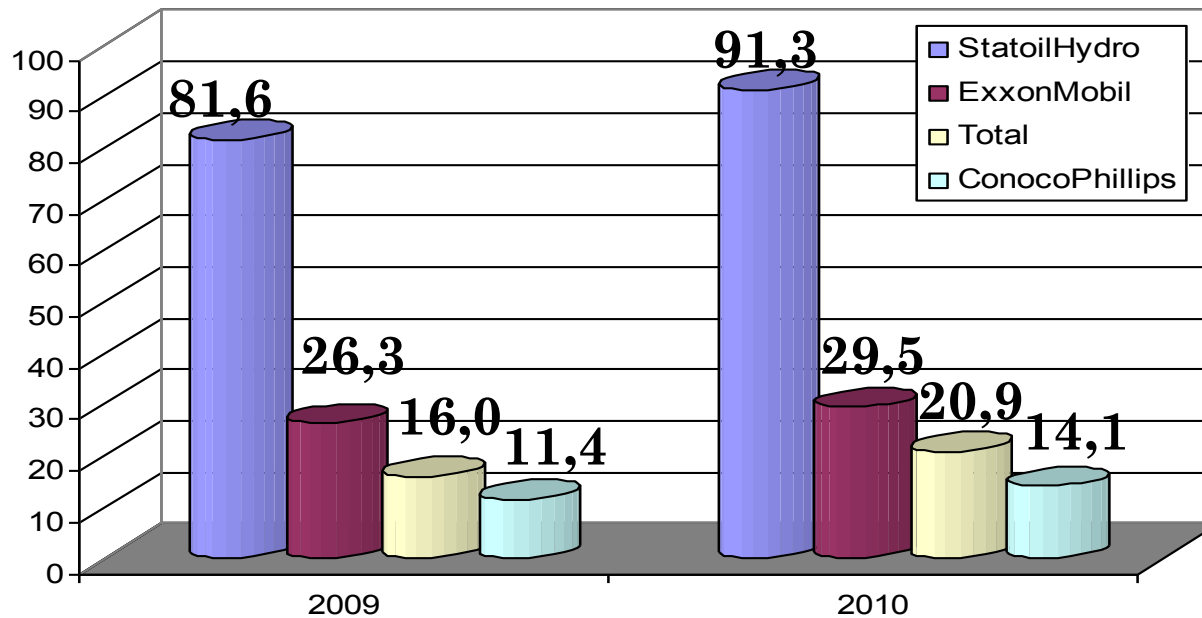


Utlignet skatt

2009: 154,2 milliarder NOK

2010: 184,6 milliarder NOK

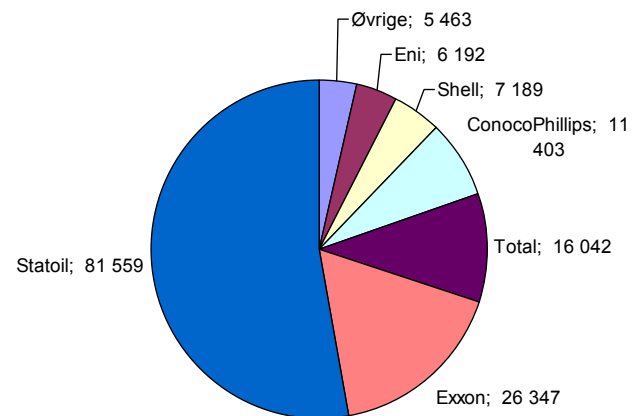
Milliarder NOK



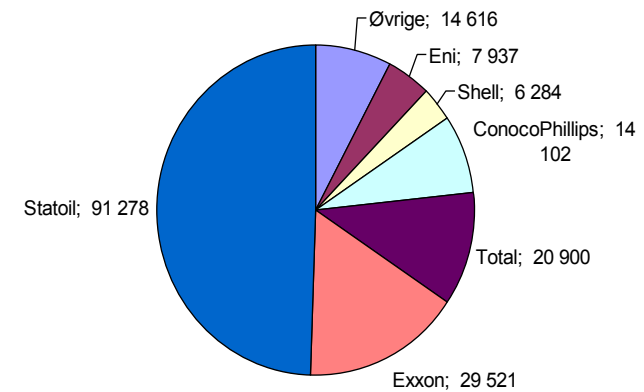


Selskapenes andel av skatten 2010

Utlignet petroleumsskatt 2009
(MNOK)

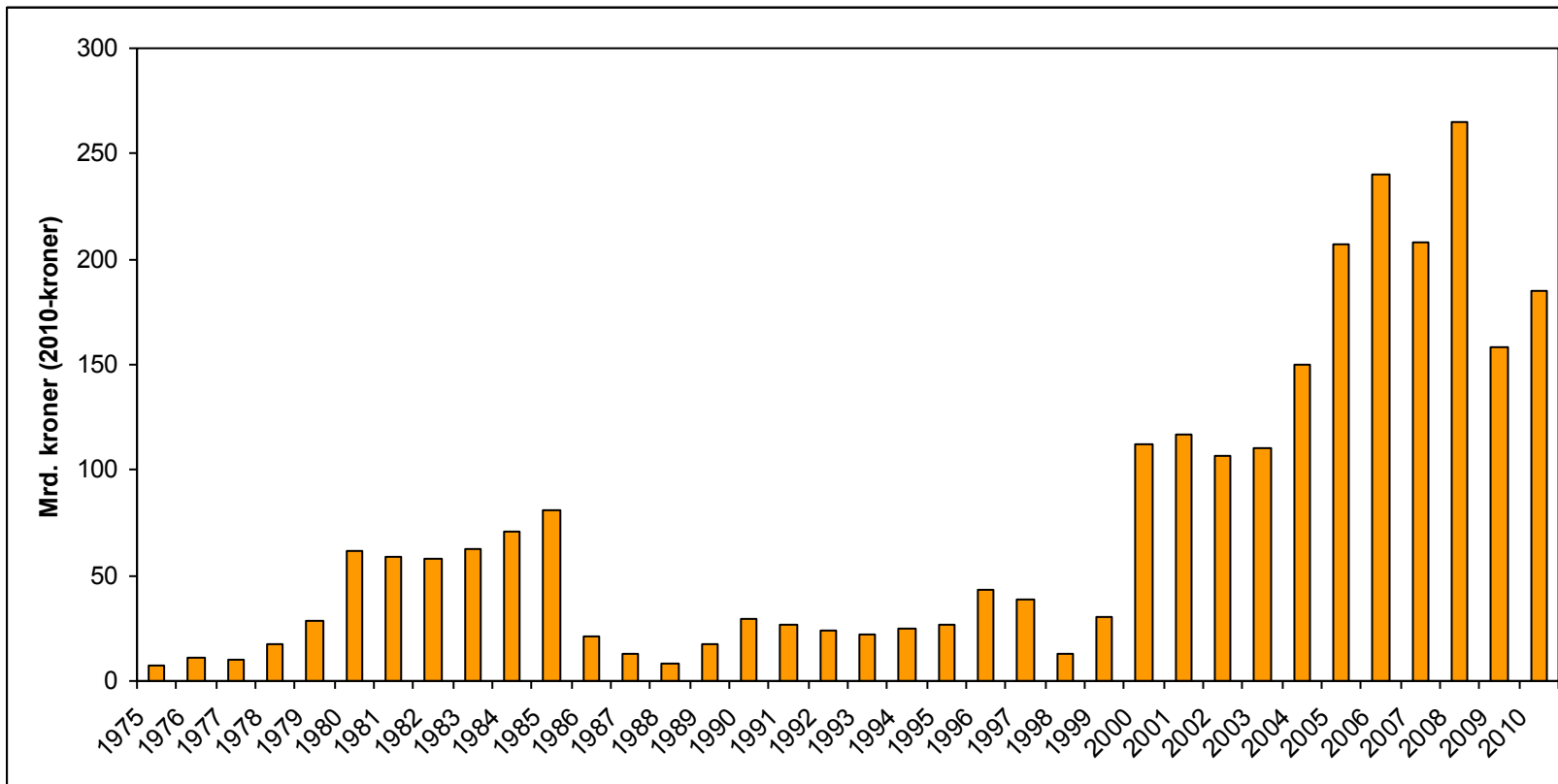


Utlignet petroleumsskatt 2010
(MNOK)



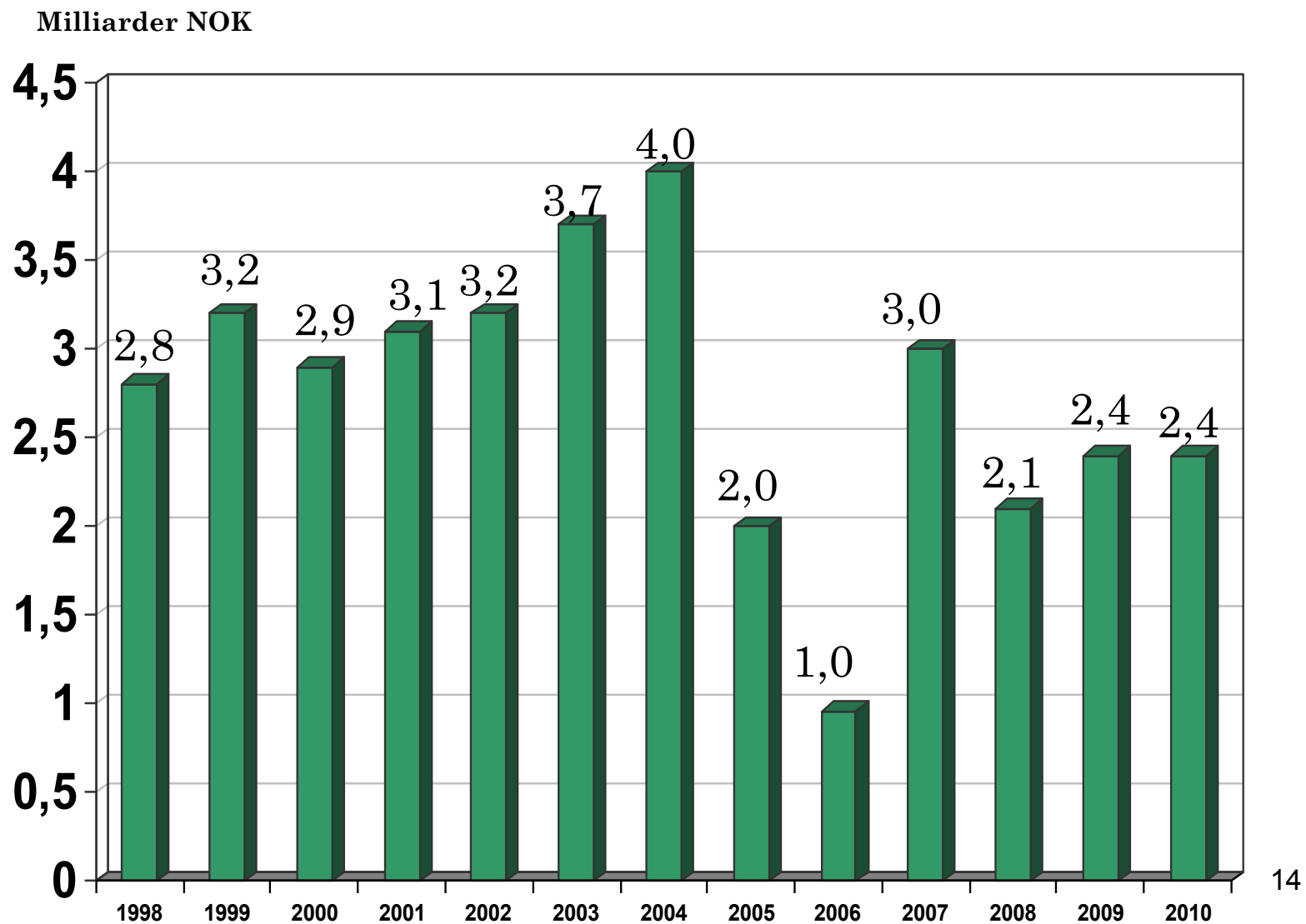


Utlignet skatt
sum 1980-2010 =
2 666 milliarder NOK



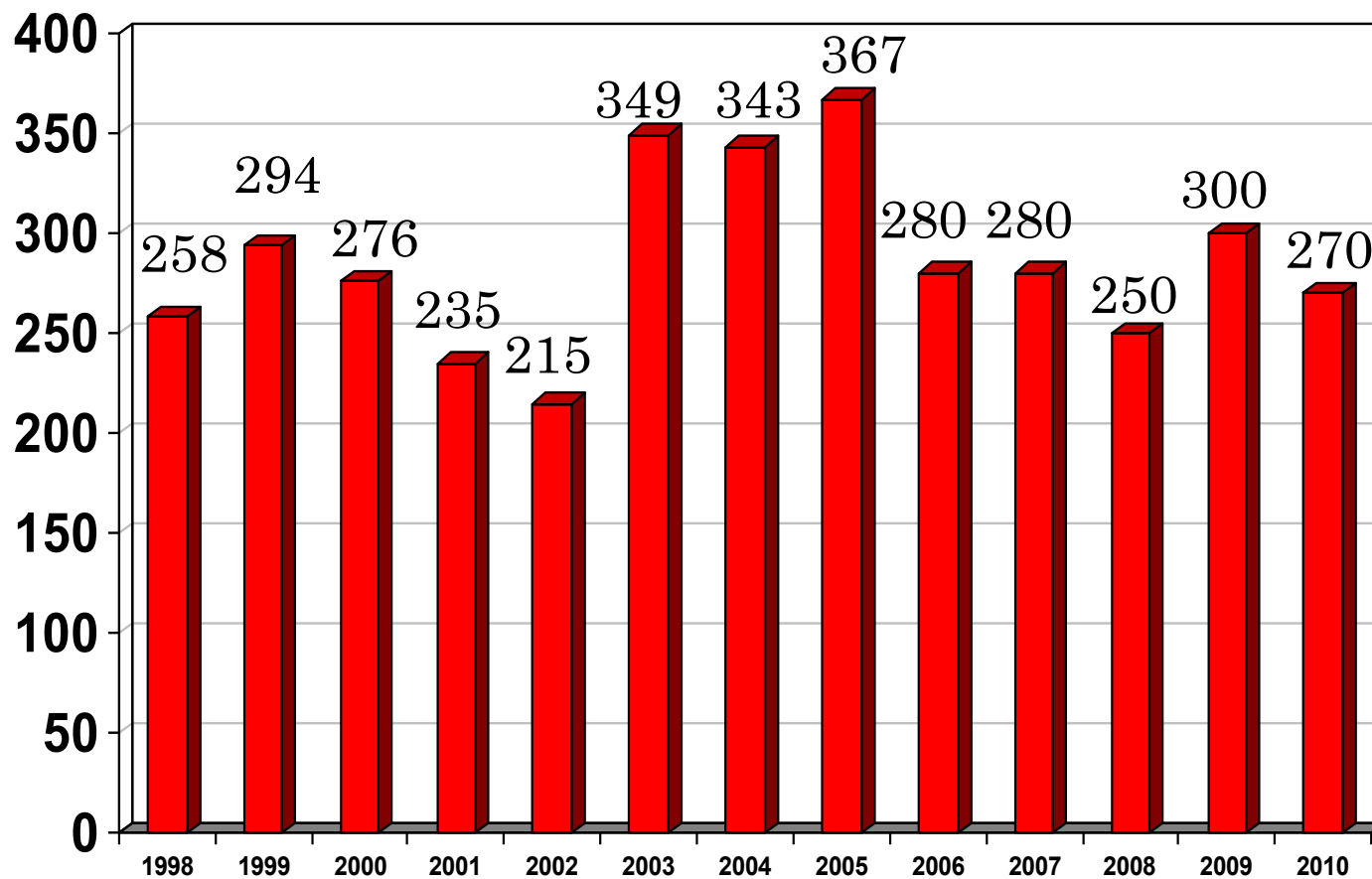


Inntektstillegg særskatt 1998-2010



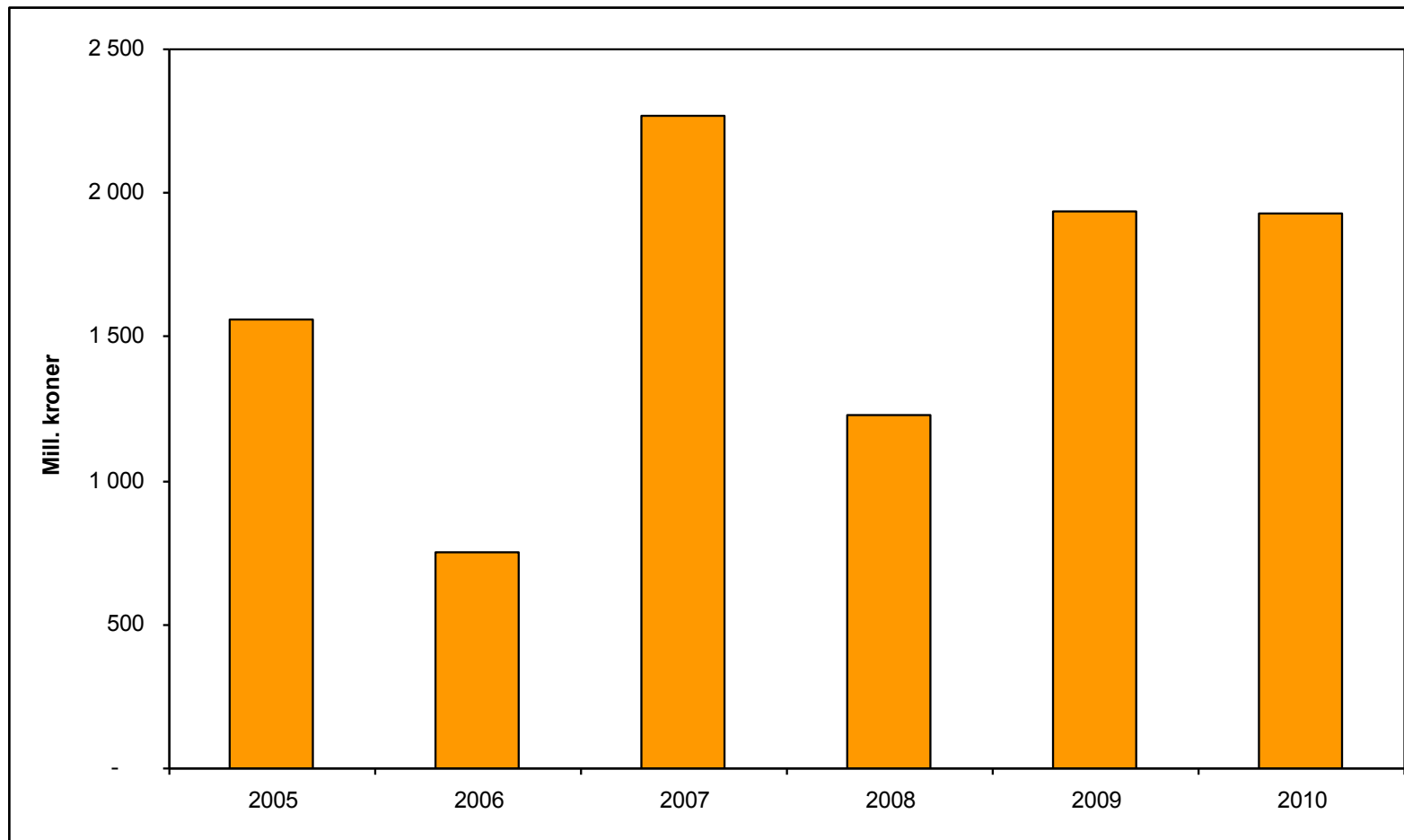


Antall fravikelser 1998-2010





2005-2010 økt skatt etter ligning





- ◆ **58 endringsvedtak**

- ◆ Flere av vedtakene bygger på enighet mellom skattyter og OSK (også noen til ugunst for skattyter)

- ◆ **15 påklaget**

- ◆ **22 vedtak i favør av skattyter**

- ◆ Herav ett hvor inntekten ble redusert med 440 mill. NOK



- ◆ **Ny nestleder:** advokat **Jens I. Kobre** (pr. dato har Klagenemnda 6 medlemmer – kan være inntil 7)
- ◆ **Avgjørelser i avdeling:**

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.
- ◆ Lovendring 1988
- ◆ Tidligere bare anvendt 1990-91: 7 overført til behandling, 5 tilbakeført til behandling i samlet nemnd
- ◆ 6 kjennelser i avdeling i 2011
- ◆ 2 av disse brakt inn for domstolene



💧 46 kjennelser avsagt

- 💧 9 i favør av skattyter

- 💧 Delvis medhold i 3 saker

- 💧 I en sak skjerpet Klagenemnda Oljeskattenemndas skjønn



- ◆ **Pr. 1.1.2011: 3 verserende rettssaker**
- ◆ **Pr. 13.12. 2011: 14 verserende rettssaker**
- ◆ **Rettssakene gjelder:**
 - ◆ prising av lån/innskudd i konsernforhold: 3
 - ◆ skattespørsmål knyttet til lokaler/bygninger på land: 3
 - ◆ forsikringer i captive
 - ◆ fortjenestepåslag på konserninterne tjenester
 - ◆ prising av internsalg av våtgass
 - ◆ tidfesting
 - ◆ klassifikasjon av investering i anlegg for prosessering på land
 - ◆ klassifisering kapital i filial – spørsmål om fradragsrett for valutatap
 - ◆ spørsmål om hva som er korrekt regnskapsføring → feil vil kunne medføre at det er utdelt for stort – og dermed ulovlig – utbytte
 - ◆ tilordning gevinst/fortjeneste ved salg av tørrgass
- ◆ **To dommer i Tingretten: 1 vunnet og en (fullstendig) tapt – begge dommene er anket**



Utgangspunkt:

- ◆ Utbetalinger av utbytte som gjør at EK synker under 10 prosent innebærer at utbyttet er ulovlig, jf. asl. § 8-1(2) (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
-
- ◆ **Selskapet:** (Betalt) forskjell mellom estimert betalbar skatt (beste estimat) og ilignet skatt aktivert som fordring på staten
 - ◆ **Ligningen:** betinget fordring.
 - ◆ **Retten:** Beste estimat, jf regnskapsl. § 4-2, er som alt overveiende hovedregel ilignet skatt ➔ ligningen opphevet, ny vurdering



Oslo tingrett
ConocoPhillips dom av 16.05.2011
Kortversjonen

- ◆ **Selskapet:** aktiverte faktiske nedstengningskostnader som oversteg avsetningsbeløpet for *enkeltinstallasjoner* - kalt debetbalanser
- ◆ **Ligningen:** virkningen (på EK) av aktiverte debetbalanser ikke akseptert som grunnlag for lovlig utbytte
- ◆ **Retten:** ”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.” Retten mente derfor
 - ◆ at også investeringskostnader på nedstengte plattformer skulle vært fullt ut fradragsført og
 - ◆ totale fremtidige fjernings- og nedstengningskostnader skulle vært fullt kostnadsført på det tidspunktet plattformene er tatt ut av bruk



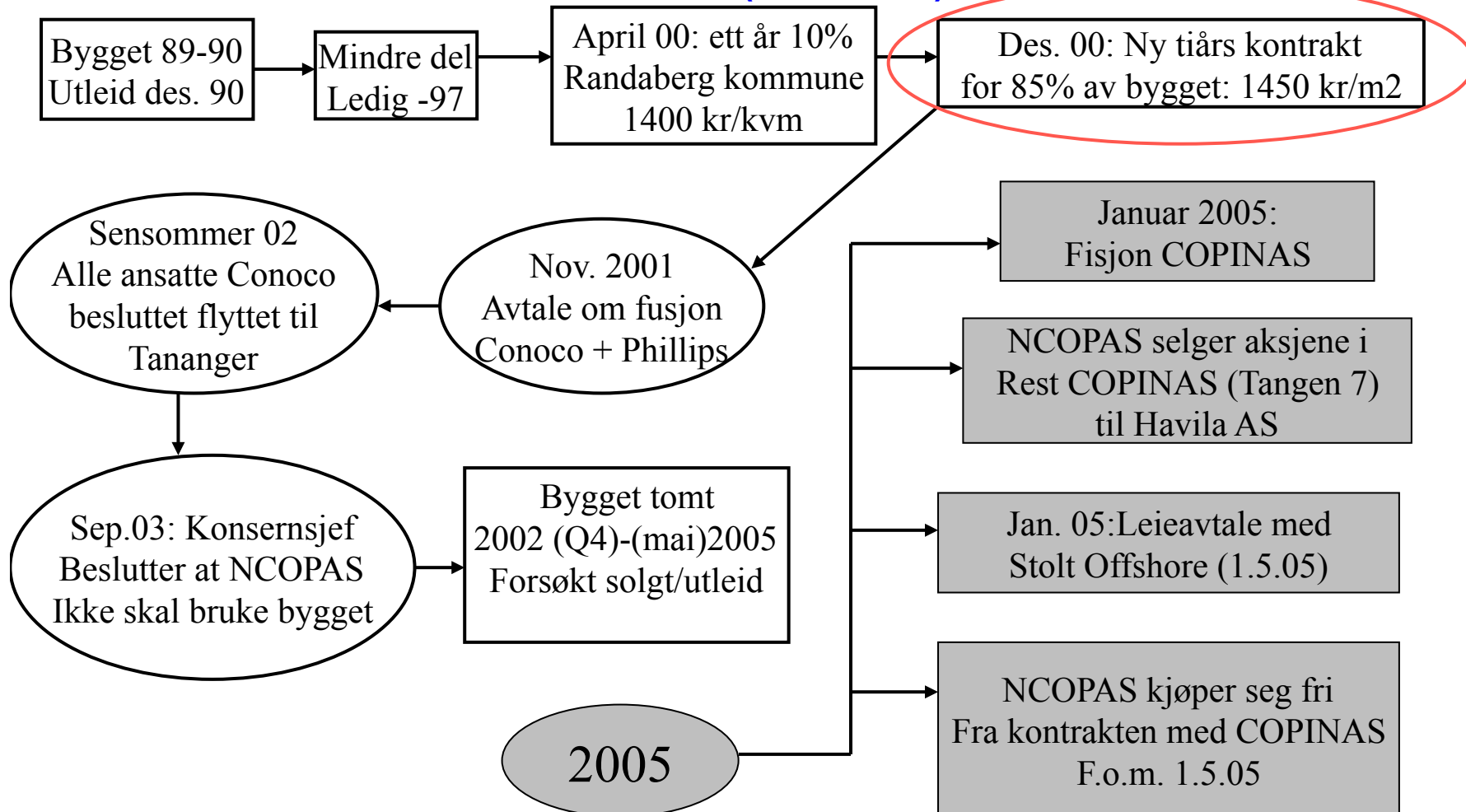
Stavanger tingrett ConocoPhillips dom av 05.10.11

Saken gjaldt: 5 skattespørsmål knyttet til kontrakt med norsk (ikke særskattepliktig) konsernselskap vedrørende leie av forretningsbygg (Tangen 7).

1. Om avtalt leie ved kontraktsinngåelse i 2000 var markedsmessig
2. Endringsadgang 2001
3. Om leiekontrakten var tatt ut av særskattepliktig virksomhet i 2003
4. Om leietakers (NCOPAS) frikjøp fra leiekontrakten i 2005 var markedsmessig
5. Gjennomskjæring: Om salg av aksjer i selskapet som eiet bygningen måtte med skattemessig virkning bedømmes som salg av bygningen



Tangen 7: Leieforholdet mellom ConocoPhillips Skandinavia (NCOPAS) og ConocoPhillips Investment (COPINAS) - historien





Prisvurdering reforhandlet kontrakt 2000

◆ Klagenemnda:

La i all hovedsak vekt på opplysninger om Tangen 7 – **det aktuelle bygget**

- ◆ Ett års leiekontrakt med Randaberg kommune for mindre del av bygget inngått i 2000, vurdert i forhold til:
 - ◆ Selskapets tilbud til andre mulige leietakere i perioden som lå langt lavere og som ikke resulterte i kontrakt
 - ◆ Tilleggsytelser/øvrige belastninger som kommunen ikke ble belastet for, men som NCOPAS ble belastet for
 - ◆ At kontrakten var kortsiktig:
 - ◆ NCOPAS' kontrakt var langsiktig (10 år)
 - ◆ Dessuten var selskapet en sikker betaler med høy kredittverdighet
- ◆ Takst fra 1999
- ◆ Generell prisstatistikk
- ◆ Leiekontrakt inngått 2005 – korrigert for generell prisoppgang siden 2000
- ➔ Klagenemndas skjønn: 1000 kr/m² (+ 100 kr/m² sammenlignet med Oljeskattenemnda)



Prisvurdering reforhandlet kontrakt 2000

♦ Retten:

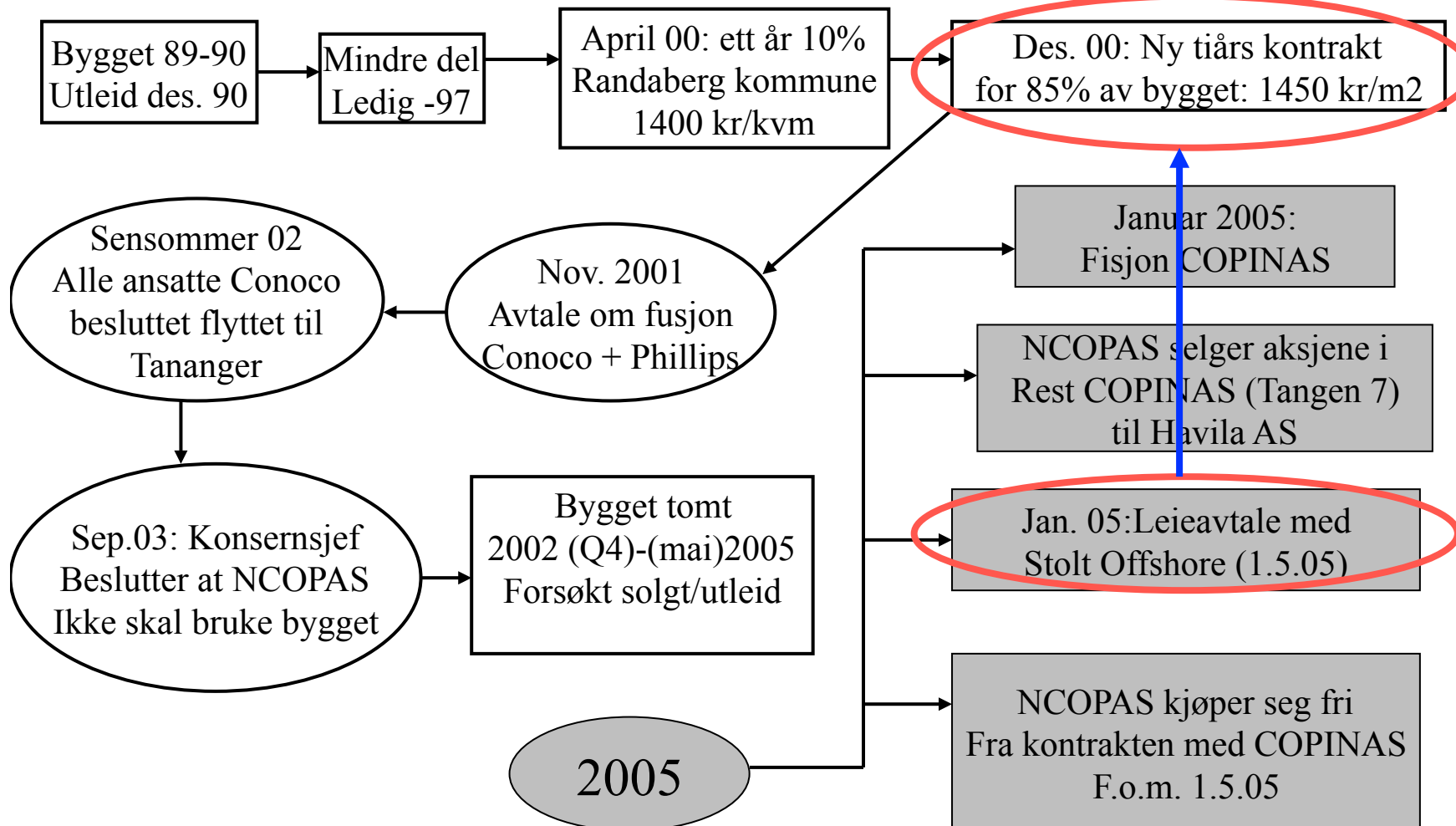
I anledning saken hadde selskapet innhentet en **konsulentrappport fra DTZ**.

Retten la gjennomgående DTZs vurderinger til grunn:

- ♦ Et eget markedssegment som betegnes "hovedkontor for oljeselskaper"
- ♦ At oljeselskaper har en noe høyere flytteterskel enn leietakere flest
- ♦ At Tangen 7 hadde høy standard (befaring)
- Retten enig, men vurderer ikke betydningen for leieprisen
- Vurderer ikke Klagenemndas skjønnsgrunnlag, bortsett fra noen sitater fra konsulentrapporten
- Legger til grunn konsulentrapportens konklusjon mht markedsnivå for det påberopte spesialsegmentet, dvs. 1400-1600 kr/m² i 2000
- Ingen vurdering av sammenlignbarhet knyttet til konsulentrapportens datagrunnlag
- ➔ Ikke grunnlag for skjønn



Kontrakter inngått i tid etter den kontrakt som vurderes – utgangspunkt for sammenligning?





Kontrakter inngått i tid etter den kontrakt som vurderes – utgangspunkt for sammenligning?

- ◆ Stolt Offshore leiet Tangen 7 fra og med 1.5.2005
 - ◆ leien var 1100 kr/m²
 - ◆ slapp å betale leie de to første årene
 - ◆ utleier dekket dessuten Stolts utgifter ved uttreden fra eksisterende kontrakt
 - ➔ reell leie var derfor atskillig lavere enn 1100 kr/m²
 - ➔ ved indeksregulering av avtalt leie i 2000 vil denne leien anslagsvis være dobbelt så høy som Stolts reelle leie
- ◆ Klagenemnda:
 - ◆ det er situasjonen på transaksjonstidspunktet som skal legges til grunn
 - ➔ denne kontrakten har derfor mindre betydning som direkte sammenligningsgrunnlag
 - ➔ fremholder likevel at Stolt-kontrakten har en betydelig lavere reell leie enn 1100 kr/m²
 - ➔ viser til prisstatistikk 2000-2004 for eiendommer i "Stavanger Oljemiljø" hvor det fremkommer at prisstigningen i samme periode har vært 20%
 - ➔ "Leiekontrakten med Stolt fra 2005 tilsier derfor at selskapets internpris på 1450 i 2000 er for høy."



Kontrakter inngått i tid etter den kontrakt som vurderes – utgangspunkt for sammenligning?

◆ Selskapet:

- ◆ Stolt-kontrakten kan ikke anvendes som sammenligningsgrunnlag
- ◆ Konsulentrappen (DTZ) hadde tatt hensyn til kontrakten i sin rapport:
 - Kan ikke tillegges slik betydning som i de fagkyndiges vurdering

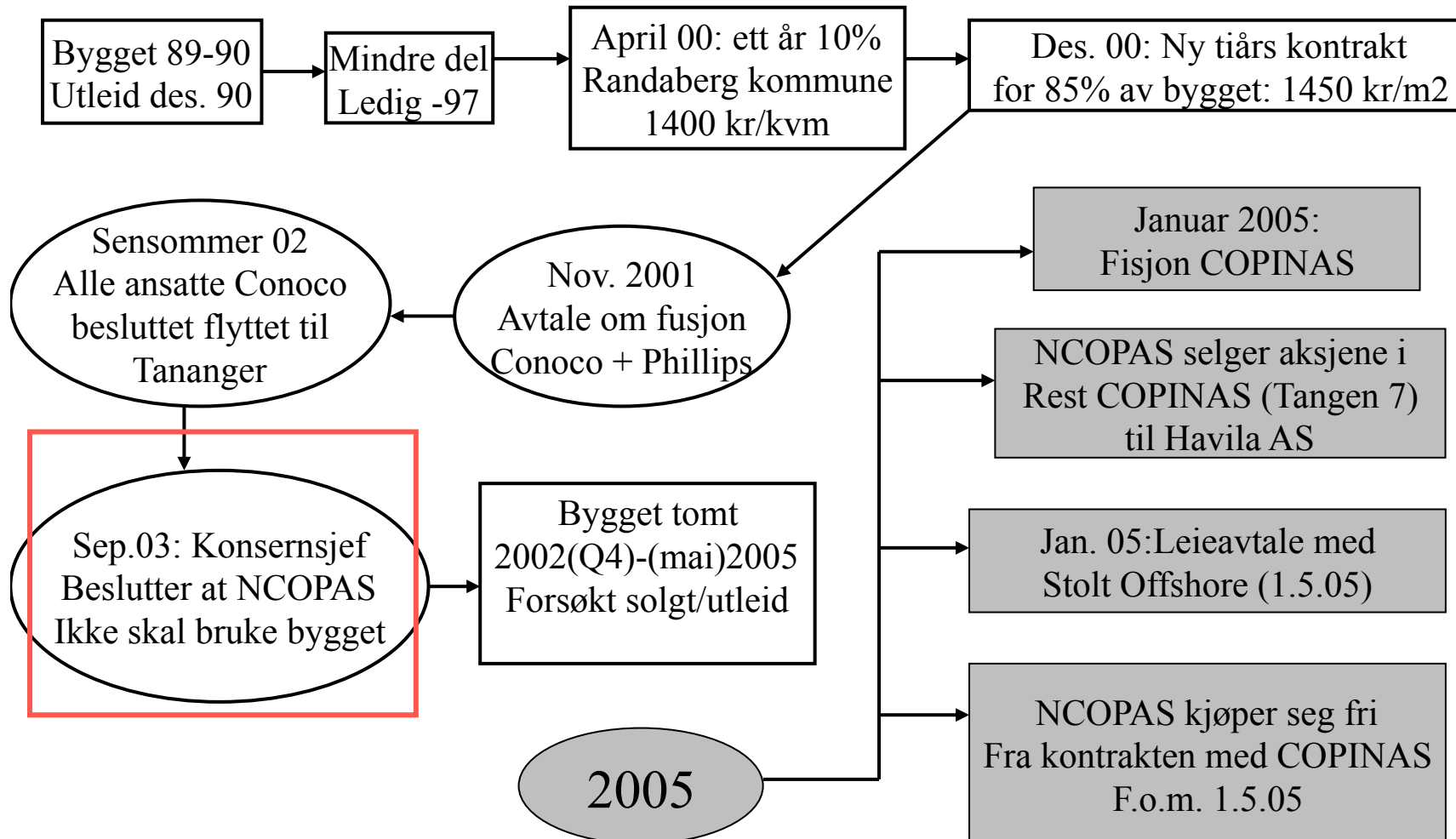
◆ Retten: vurderer overhodet ikke betydningen av Stolt-kontrakten

◆ Staten (OSK):

- ◆ Stolt-kontrakten er en faktisk inngått kontrakt med uavhengig part knyttet til det aktuelle objektet
- ◆ Spørsmålet er derfor hvor presise justeringer som kan gjøres når tidsfaktoren tas i betraktning
- ◆ Om man justerer seg frem eller tilbake i tid kan ikke være avgjørende
- ◆ Selskapet mente bl.a. at det forhold at bygningen hadde stått tom i et par år hadde vesentlig innvirkning på leieprisen med Stolt.
 - ➔ kort periode
 - ➔ kan vel også tas som en klar indikasjon på at utleier hadde alt for høye prisforventninger i 2003



Tangen 7: uttak av leiekontrakt?





Spørsmålet var 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.”

Bestemmelsen generell – gjelder derfor også immaterielle driftsmidler

- ◆ Leiekontrakten anskaffet i utvinningsvirksomhet
- ◆ Bygget ble besluttet fraflyttet sensommer 2002
- ◆ i september 2003 bestemte konsernsjefen at bygget ikke lenger skulle benyttes i sokkelvirksomheten, men selges. Endelig beslutning.



♦ Flertallet (4 av 7) i Klagenemnda:

- ♦ viste til at overføring til annen virksomhet i forarbeidene er angitt som et *eksempel* på uttak
- ♦ fremleie av et så stort bygg (13 000 m²) må kunne anses som virksomhet
- ♦ oppdraget om salg ble gitt av NCOPAS (utvinningsselskapet)
- ♦ Om gevinsten i salgssituasjonen ville komme ved et salg av aksjer på NCOPAS hånd, eller ved salg av bygget på COPINAS 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 2003 enn 2001.
- ♦ 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 Stolt til Stolt skulle betale leie i henhold til leiekontrakten. Flertallet mener derfor at det ved uttak må beregnes et tap som tilsvarer 6 måneders armlengdemessig leie.



- ◆ **Retten viste kun til mindretallets begrunnelse – ”kan i det alt vesentligste slutte seg til”**
- ◆ **Mindretallet i Klagenemnda:**
 - ◆ uenig i at bygget kan anses overført til annen virksomhet.
 - ◆ Mindretallet mener at fremleie ... må anses som tapsbegrensing 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 NCOPAS hånd fra det tidspunkt bygget ble besluttet solgt av konsernsjef Mulva. Det er salget av bygget som da gir gevinstpotensialet.
 - ◆ Det var COPINAS som .. eide bygget, og selv om det var NCOPAS som ... solgte aksjene .. og fikk gevinsten, medfører et slikt synspunkt en identifikasjon av NCOPAS med COPINAS 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



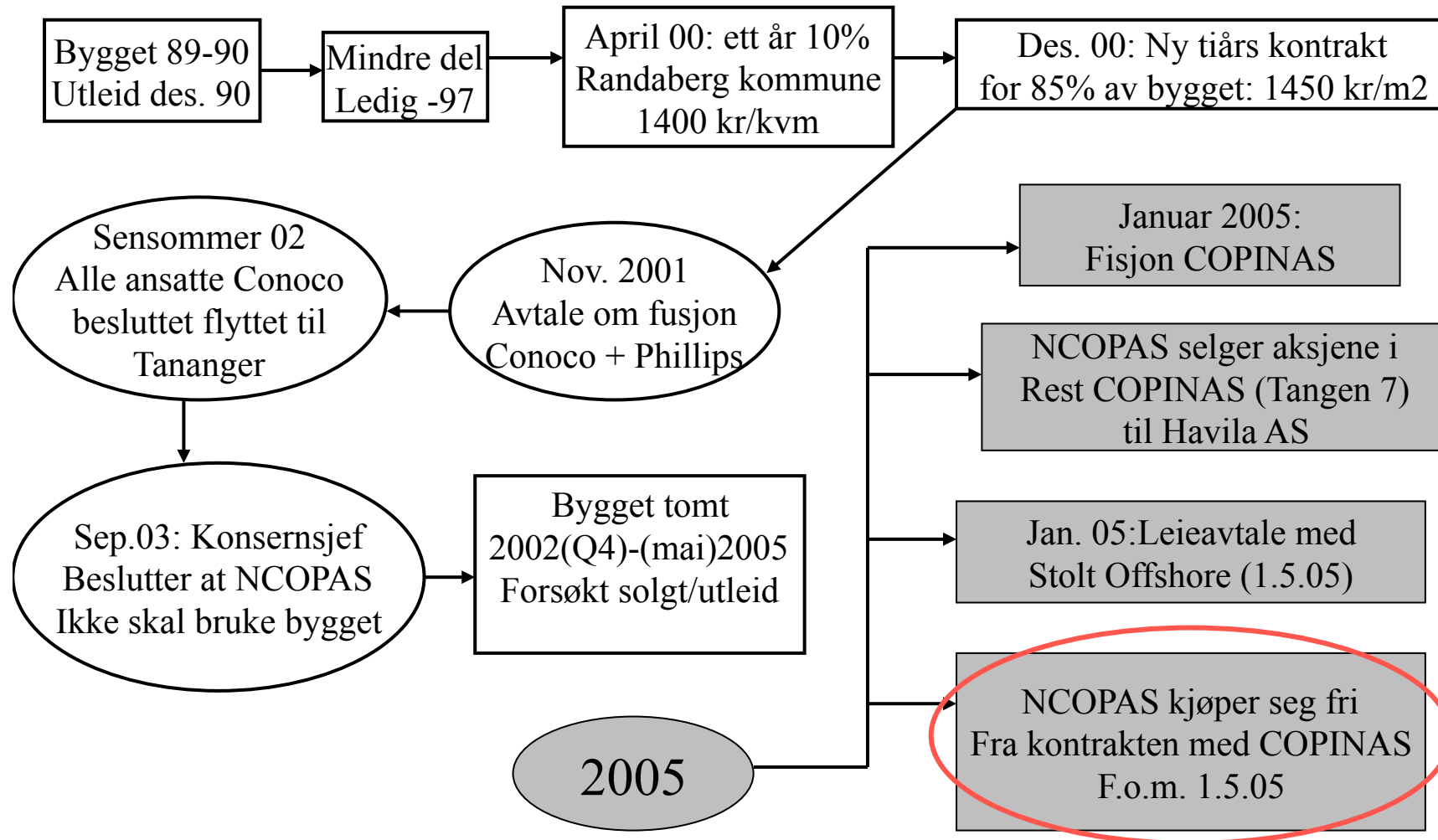
💧 Ledig kontorlokaler, fraflytting

Tidligere belastbare lokaler som fraflyttes, kan fortsatt belastes i en periode på inntil 6 – seks – måneder etter at hovedtyngden av aktiviteten/personell er flyttet ut, men ikke etter at de er solgt eller tatt i annen bruk.

- ➔ I relasjon til partnerne vil altså kontrakten være "tatt ut" (nesten ett år tidligere enn det Klagenemnda la til grunn)
- ➔ betydningen av Samarbeids-/regnskapsavtale, herunder OLFs retningslinjer:
DEL V



Tangen 7: Markedsmessig frikjøp – fradragsberettiget tap?





Tangen 7: Markedsmessig frikjøp – fradragsberettiget tap?

- ◆ COPINAS mente at det var påført et tap ved overgangen til Stolt som ny leietaker.
- ◆ NCOPAS betalte ca 45 mill til COPINAS og krevet fradrag i sokkelinntekt for dette beløpet.
- ◆ Frikjøpsbeløpet fremkom som et gjennomsnitt av tre (uavhengige) vurderinger som selskapet innhentet
- ◆ **Klagenemndas vurdering (enstemmig):**
- ◆ viser til at det er enighet om at eventuelt tap måtte beregnes på grunnlag av differanse mellom rest nåverdi av gammel leiekontrakt og nåverdi av ny
- ◆ På bakgrunn av tilgjengelig informasjon beregnet nemnda denne størrelsen slik:
 - ◆ Differanse mellom Havilas bud på eiendommen (2004) med og uten NCOPAS leiekontrakt multiplisert med $1000/1450$ = markedsmessig nåverdi av resterende leieperiode
 - ➔ Denne uavhengige verdsettelsen må etter Klagenemndas syn anses å hensynta alle relevante fremtidige kontantstrømmer, herunder en prising av risiko ..”
 - ◆ I tillegg hadde man hva Havila faktisk betalte for eiendommen inkl. kontrakten med Stolt
 - ➔ Det var da mulig å beregne verdien av ny leiekontrakt for Havila siden man visste hva Havila ville betale for eiendommen uten leiekontrakt.
 - 👍 Denne verdien var større en restverdien av gammel kontrakt ➔ Intet tap, ikke fradrag jf. § 13-1



Tangen 7: Markedsmessig frikjøp – fradragsberettiget tap?

Retten:

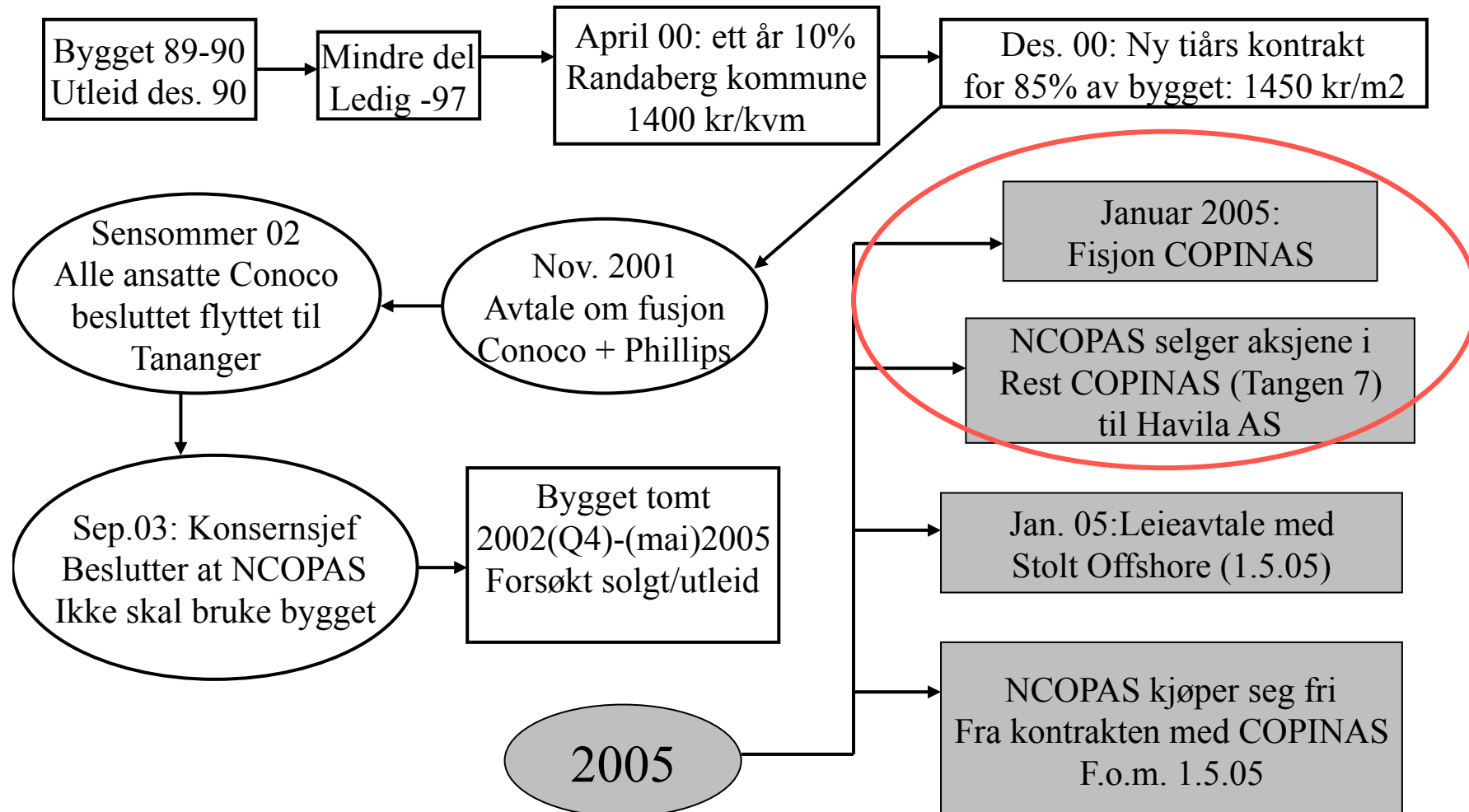
- ♦ Etter rettens vurdering foreligger det flere grunnleggende feil i Klagenemndas vurdering og beregning på dette punkt
 - ♦ ” ... tatt utgangspunkt i *tilbudet* fra Havila .., som ikke er en transaksjon mellom uavhengige parter.”
 - ♦ ” ... tatt utgangspunkt i verdien av bygget, noe retten mener må være irrelevant.”
 - ♦ viser deretter til hva som prinsipielt (og som det i utgangspunktet er enighet om) er riktig vurderingstema
 - ♦ og avslutter (igjen) med ”Retten kan ikke se at byggets verdi vil være av relevans for en leietaker i en situasjon som den foreliggende.”

Kommentar:

- ♦ Når retten mener det foreligger ”flere grunnleggende feil” må man kunne kreve at retten i større grad klargjør hva disse er
- ♦ ”*Tilbud*”: Det er selvsagt ikke nødvendigvis galt at man her bygger bevisvurderingen på et (reelt) tilbud. Spørsmålet er hvilken bevisverdi det har sett i forhold til andre fakta (f eks de tre konsulentvurderingene)
- ♦ ”Verdi irrelevant”: Gitt Klagenemndas premisser (”antas å hensynta alle relevante fremtidige kontanstrømmer”) fremstår avvisningen som ubegrunnet.

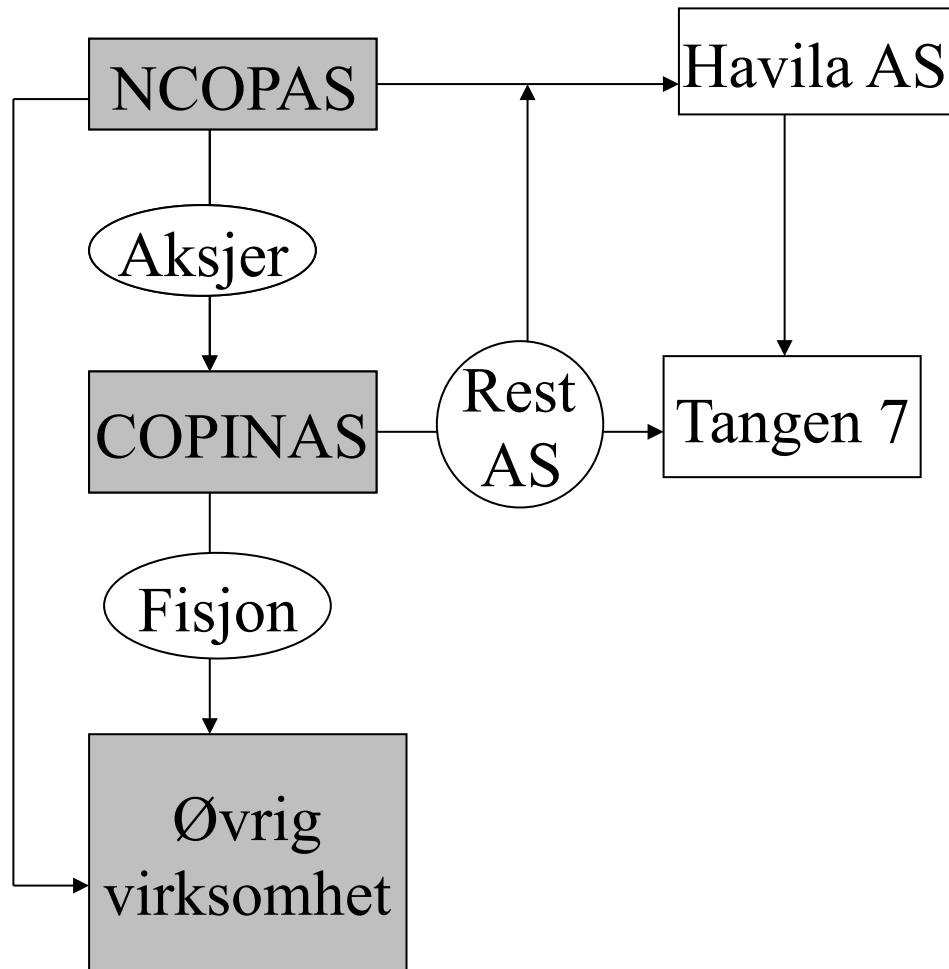


Tangen 7: Gjennomskjæring

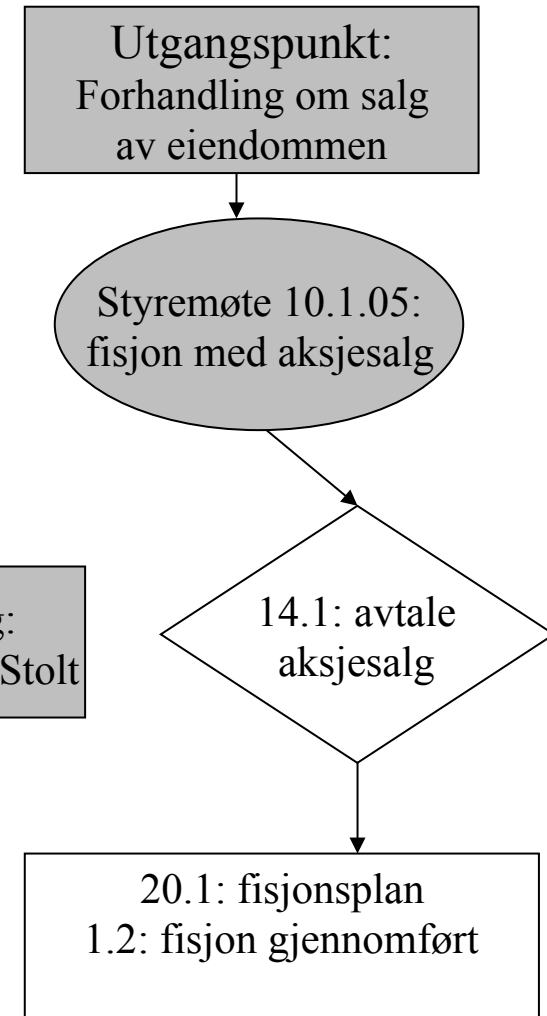




Tangen 7: Gjennomskjæring av transaksjonsform



Samme dag:
leieavtale med Stolt





- ◆ 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
- ◆ 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



Klagenemnda 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.



Klagenemndas 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.



Flertallet (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”



Flertallet (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”



Retten – viser til mindretallets begrunnelse – ”kan i det alt vesentligste slutte seg til mindretallets vurdering”

Klagenemndas 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 som⁴⁵ vilkårlig og for svakt forankret i forhold til lovforarbeidene til fritaksmetoden.”



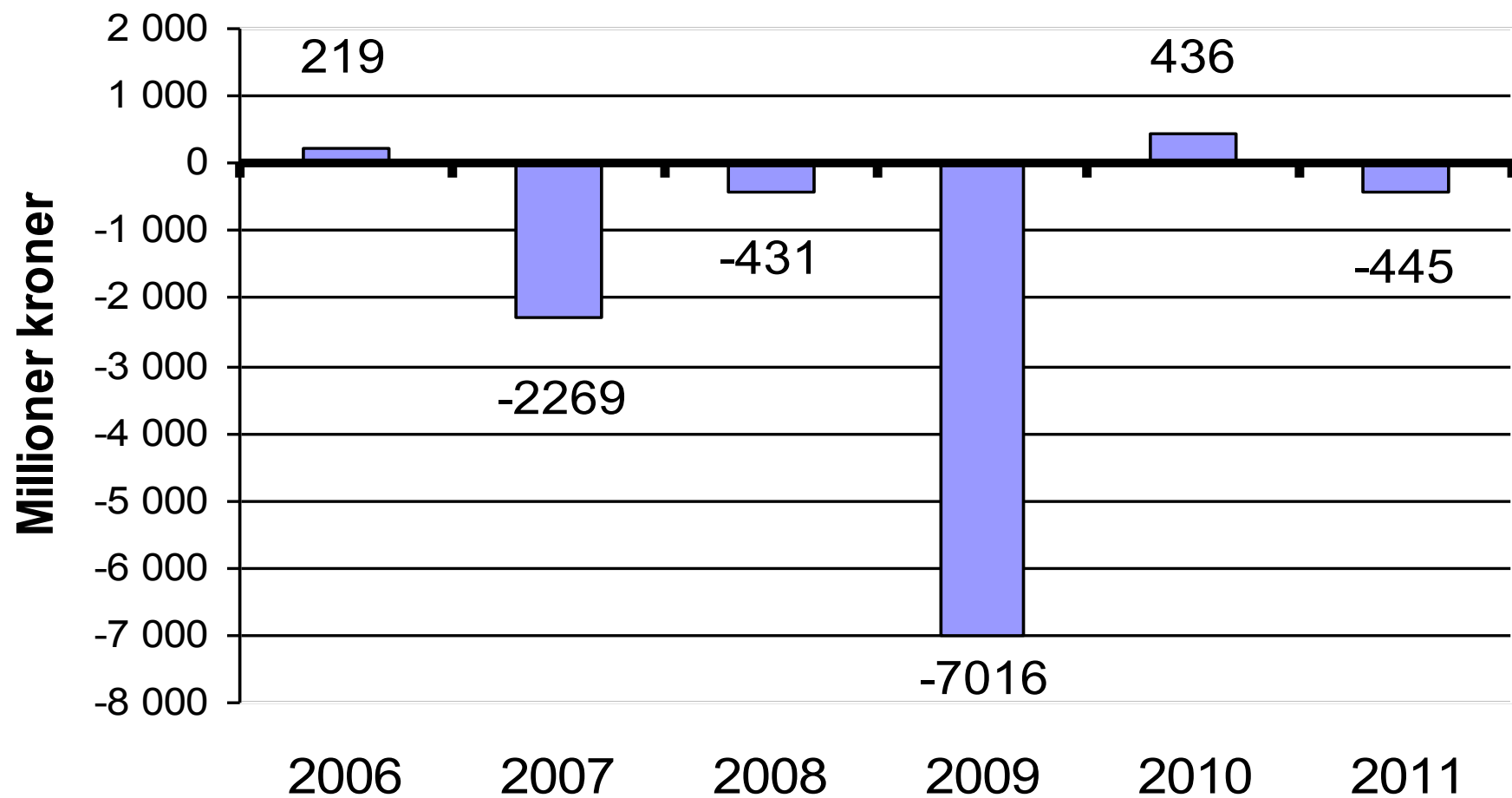
Tangen 7: Gjennomskjæring - sluttkommentar

- I lovforarbeidene til reglene om skattefri fusjon og fisjon (Ot.prp.nr. 71 (1995-1996)) punkt 2.3.5.4, uttales følgende:

*Begrunnelsen for at en omorganisering bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet, er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Dette er hovedbegrunnelsen for å skjerme slike transaksjoner fra beskatning. I utgangspunktet må det legges til grunn at det fra et samfunnsmessig synspunkt er ønskelig med mest mulig optimal organisering. Fra departementets side er det imidlertid vesentlig at unntak fra realisasjonsbeskatning **ikke gjøres i større utstrekning enn det som er nødvendig og rimelig for å ivareta næringslivets behov for omstilling**. Omorganiseringer som i hovedsak er skattemessig motivert bør derfor ikke komme inn under skattefritaket. (uthevet her)*

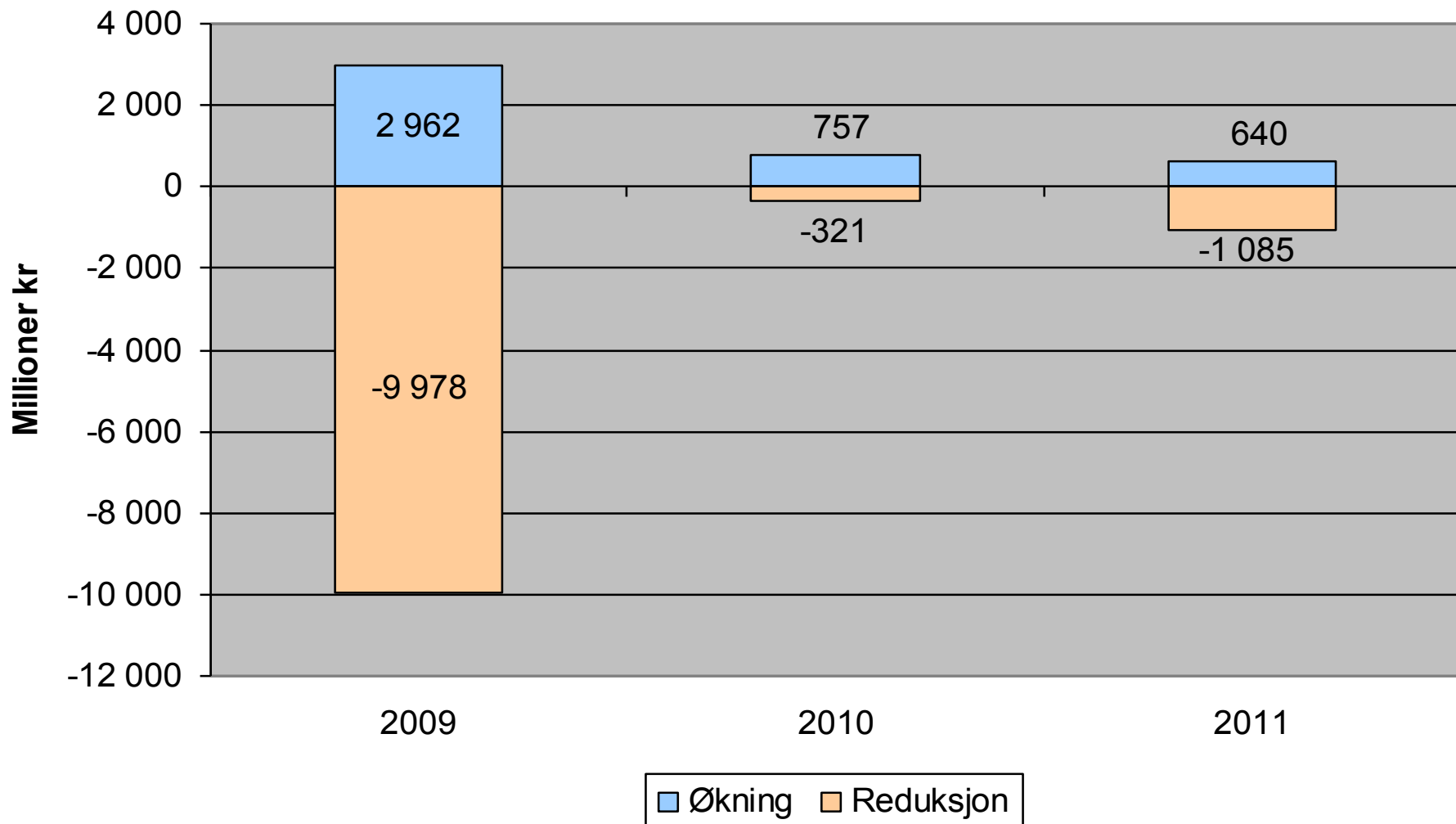


Endr. i utlignet skatt 2006-2011





Endring i utlignet skatt (brutto) 2009-2011





Del II

Naturgass



Naturgass omfatter følgende produkter:

◆ Tørrgass

- ◆ Med "undergruppen" LNG (Liquefied Natural Gas): nedkjølt tørrgass
- ◆ Krever: nedkjølingsanlegg, spesialskip for transport og mottaksanlegg for regassifisering

◆ Våtgass

- ◆ Etan
- ◆ LPG (Liquefied Petroleum Gas)
 - ◆ Propan
 - ◆ Butan (Iso og Normal)
- ◆ Nafta
- ◆ Kondensat

◆ Rikgass (blanding våt- og tørrgass)

➔ **Petrsktl. § 6 nr. 5:** "Oljeskattekontoret kan på anmodning avgi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass."

➔ **Totalt 2 bfu' er siden ikrafttredelse: tørrgass/LNG**

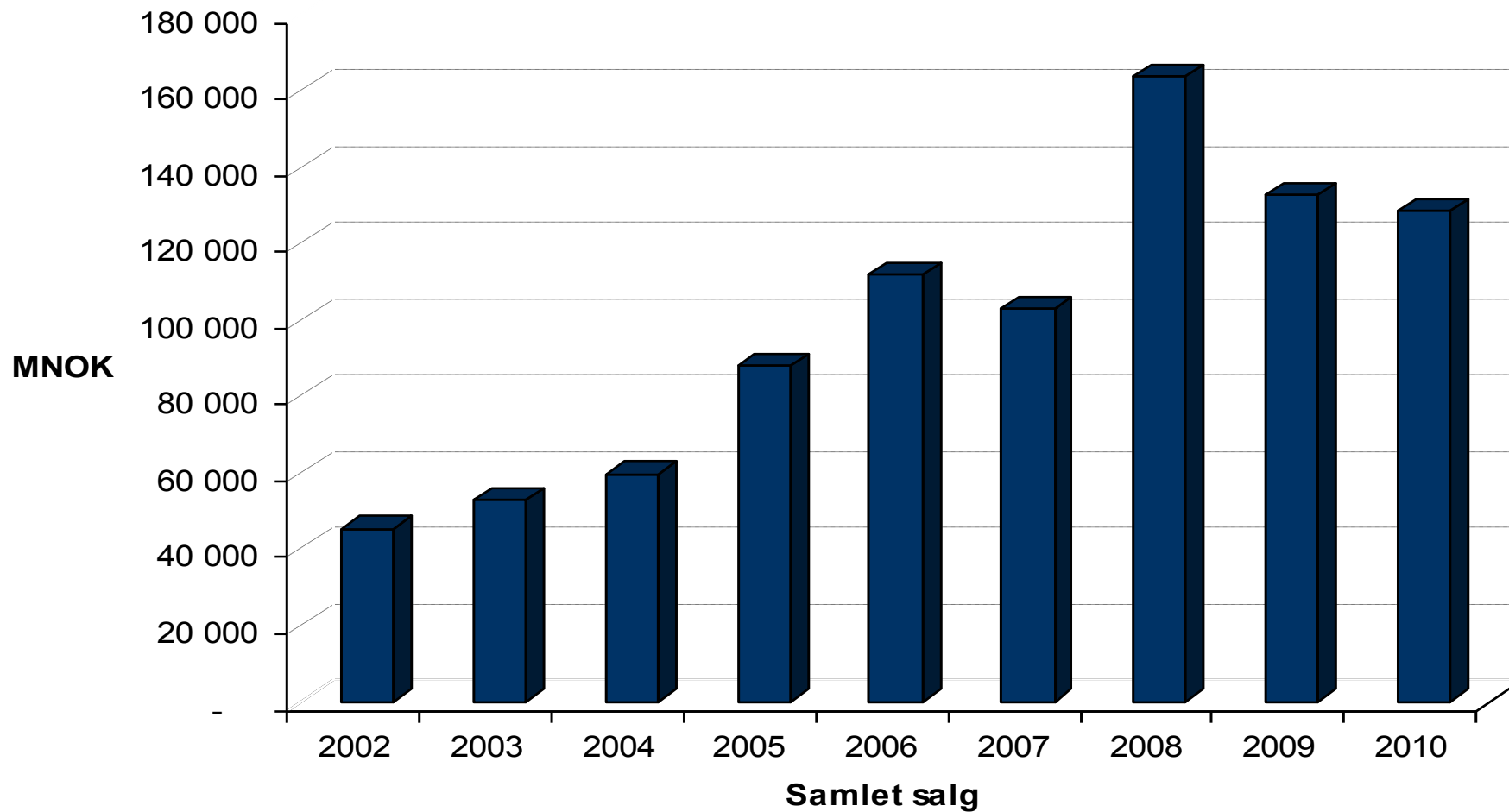


- ◆ Kanskje kontorets for tiden viktigste kontrollområde
- ◆ og dessuten det mest ”krevende”
- ◆ Innledningsvis – etter bortfall av GFU – og dermed etablering av selskapsbasert salg
 - ➔ var fokus i stor grad på spørsmål knyttet til avgrensning sokkel/land
 - ➔ for inntektsåret 2007 ble f eks godt over 800 mill. NOK flyttet fra land til sokkel
 - ➔ årsaken til dette var bl.a. kompleks distribusjon, mulighet til å flytte levering både når det gjaldt tid og sted, samt mulighet til å kombinere salg av egenprodusert gass med innkjøpt gass (merfortjeneste/ressursrente til land)
 - ➔ bare én vesentlig sak fortsatt verserende (søksmål)
 - ➔ antakelig stor grad av aksept av skattmyndighetenes prinsipielle syn på tilordning
- ➔ **Nå: prising i fokus**
 - ➔ Samlet ”reelle” (dvs. salg til utenlandske konsernselskap) ca 30. mrd. NOK ➔ økende
 - ➔ Inntektstillegg for inntektsåret 2010: 417 mill. NOK
 - ➔ Dessuten endringssaker for tidligere år i 2011: ca. 1050 mill. NOK økning i særskattegrunnlaget



Oljeskattekontoret

Samlet inntekt fra salg av tørrgass 2002-10

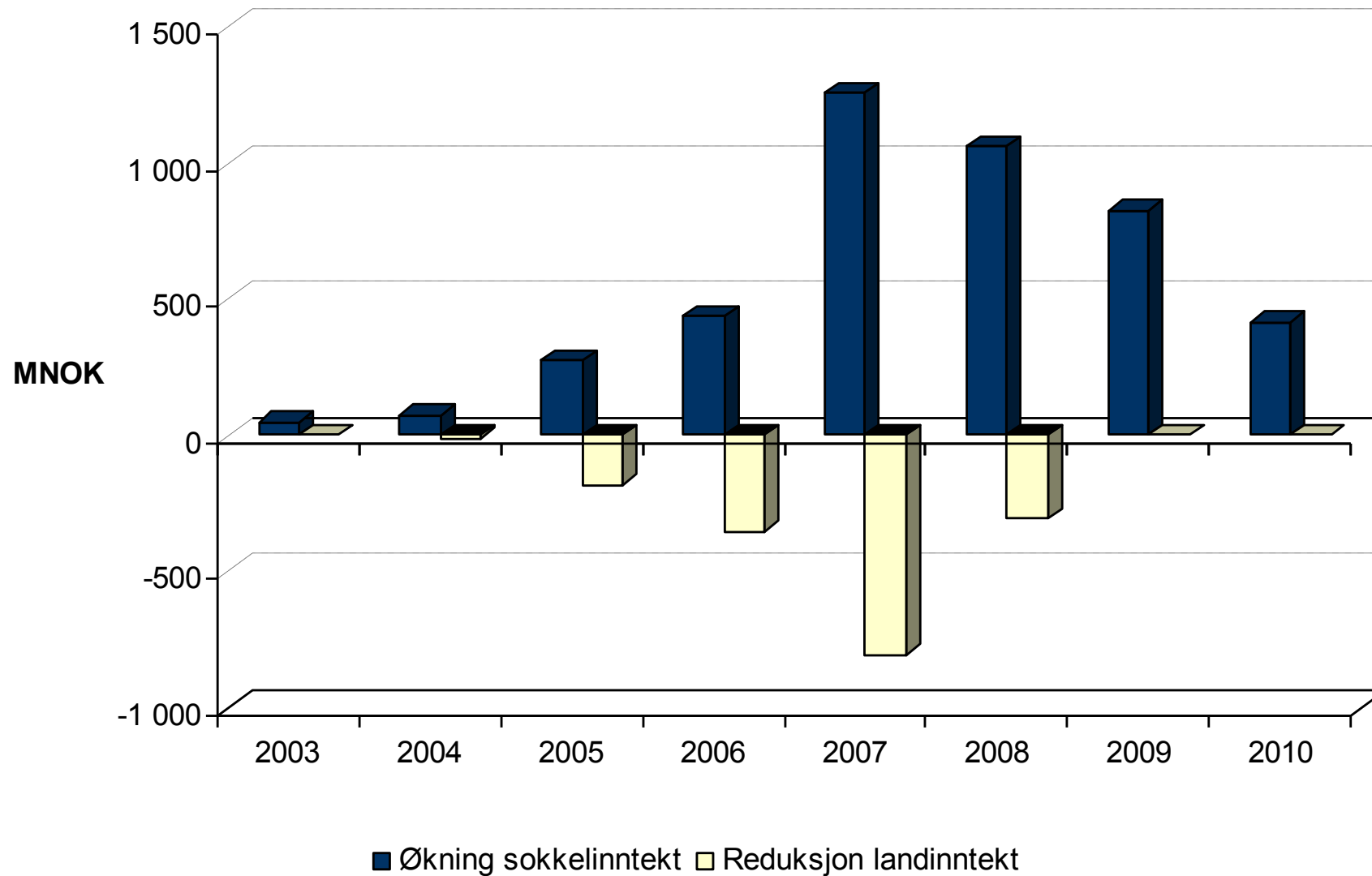


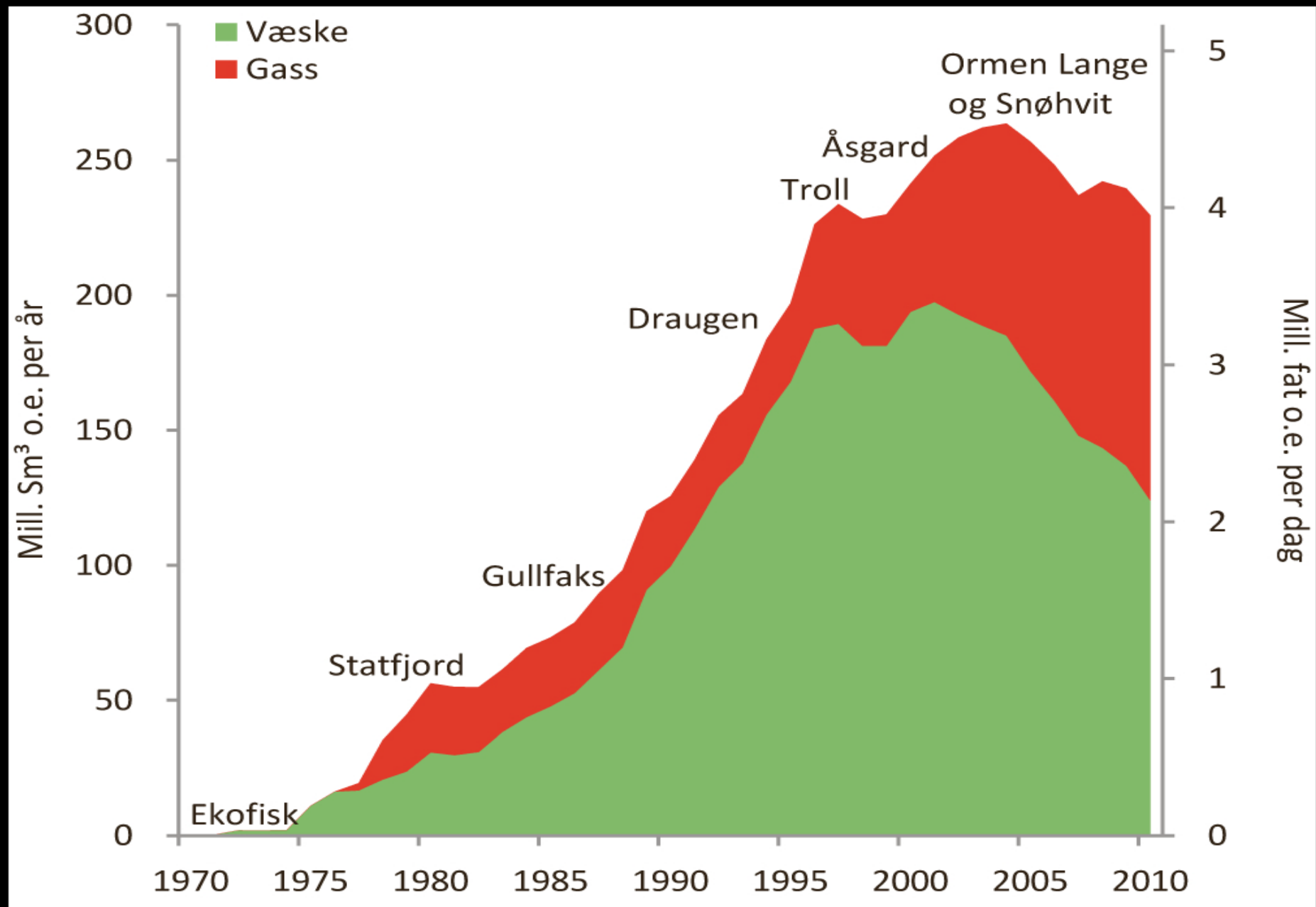


Oljeskattekontoret

Tørrgassfravikelser 2003-10

Økning sokkelinntekt/reduksjon landinntekt





Figur 1.1 Historisk petroleumsproduksjon



Naturgass – Tørrgass/LNG

Årsaker til krevende prisingskontroll - historien

- ◆ **Historien** – noe av det ”gamle” henger fortsatt igjen
 - Tidligere fantes det ikke markedsplasser for kjøp og salg av gass.
 - Prisen ikke fastsatt direkte basert på tilbud og etterspørsel i gassmarkedet.
 - Det var få kjøpere og få selgere. I praksis *monopoler*.
 - Kjøperne skulle selge gassen i sine hjemmemarkeder i konkurranse med andre energibærere.
 - Gassen måtte prises slik at det var gunstig å gå over til gass (lavere pris enn alt energibærere pluss dekning av nødvendige investeringer)
 - Nødvendig med langsiktige avtaler mellom kjøpere og selgere *for å sikre de store investeringene*.
 - Det var muligheter for å drive prisdiskriminering.
 - Vanskelig for kundene å handle seg i mellom.
 - Prisen fastsatt ut fra en basispris og prisendringer på alternative energibærere i kundens hjemmemarked.
 - Skulle gjøre kunden (som videresolgte) konkurransedyktig forutsatt rimelig effektiv drift.
 - Innholdet i kontraktene tilpasset både selgers og kjøpers behov.
 - Daglig/årlig/flerårig fleksibilitet, take or pay, force majeure, bestemmelser om erstatning ved manglende oppfyllelse etc.



Naturgass – Tørrgass/LNG

Årsaker til krevende prisingskontroll

- Gradvis har det vokst frem markedsplasser
 - der prisen på gass fastsettes ut fra tilbud og etterspørsel etter gass.
 - Først i Storbritannia (i Europa). Senere også på kontinentet (Nederland, Tyskland, Belgia).
 - Både likviditet og transparens er gradvis blitt bedre.
 - Disse markedsprisene på gass gjelder imidlertid kortsiktig gass levert på hub (fysisk eller virtuell markeds plass) og uten fleksibilitet.
 - Det er vanlig at omsetning på hub' er basert på standardkontrakter.
 - Det kan være store forskjeller mellom disse standardkontraktene og kontraktene som mye av den norske gassen omsettes under.
 - Disse forskjellene kan være svært vanskelig å prise.



Naturgass – Tørrgass/LNG

Årsaker til krevende prisingskontroll

Finanskrisen

- **Før finanskrisen** var det noenlunde samsvar mellom prisen i oljeprisindekserte kontrakter og hub-prisene.
- **Etter finanskrisen** har det vært store forskjeller i disse prisene. Det har satt oljeprisindekserte kontrakter under stort press.
 - Enkelte eksperter hevder nå at det ikke er noen gode grunner til å beholde oljeprisindekseringen lenger, da kjøperne i liten grad har mulighet til å switche mellom gass og oljeprodukter.
- Prising:
 - I USA og UK er hub-prising dominerende.
 - I Asia og kontinental-Europa er fortsatt mange kontrakter oljeprisindekserte. Mange kjøpere i kontinental-Europa ønsker seg ut av eksisterende, oljeprisindekserte kontrakter.
- De ulike regionale *gassmarkedene i Europa henger mye bedre sammen* enn for få år siden.
 - Mange steder går dog gasstrømmene bare en vei (eks fra øst mot vest), men noen steder kan gass kontraktuelt likevel gå mot strømmen.



Naturgass – Tørrgass/LNG

Årsaker til krevende prisingskontroll LNG

- Det har vært kraftig utbygging av **mottaksanlegg for LNG**.
 - F.eks har UK i perioder i høst fått over 30% av tilbudet dekket av LNG.
- LNG bidrar til å redusere prisforskjeller mellom markeder.
 - Arbitrasje forutsetter imidlertid ledig transportkapasitet og at det er kontraktuelt mulig.
 - Etter Fukushima-ulykken har gassprisen i Japan tidvis vært dobbelt så høy som i Europa, som igjen var dobbelt så høy som i USA.
- Det går mot **LNG-eksport fra USA** (årsak: skifergass).
 - Antakelig fra 2015 og rettet mot Asia. Det er flere potensielle LNG-anlegg under planlegging.
 - Uklart hvor mye gass amerikanske myndigheter vil tillate eksportert ut fra frykt for økte priser i hjemmemarkedet.



Naturgass – Tørrgass/LNG

Årsaker til krevende prisingskontroll

Noen hovedpunkter

◆ **Flere markeder med ulik prisdannelse**

- ◆ Kan gi mulighet for arbitrasje: hvordan beregne verdien av dette?

◆ **Produktet som sådan:**

- ◆ "Krevende" å distribuere til sluttbruker. Dette gjør at "variasjonsbredden" når det gjelder elementer av betydning for fastsettelse av kontraktspriser er stor, bl.a. når det gjelder fordeling av:
 - ◆ Risiko (f eks pris/volum)
 - ◆ Kostnader (f eks betydningen av leveringssted)
- ◆ Kan i noen tilfeller erstattes av andre energibærere

◆ **Behovet for fleksibilitet**

- ◆ Sesongvariasjoner i etterspørsel
- ◆ men også andre forhold vil kunne kreve leveringsfleksibilitet (bl.a. produksjonsforhold)
- ◆ fleksibilitet har en verdi, slik sett må man både når det foreligger avtalt fleksibilitet og når den mangler, prise den

◆ **Annet:**

- ◆ gradvis mer likvide markeder – endringer kan komme raskere enn forventet og påvirke allerede inngåtte kontrakter
- ◆ ny teknologi – uventet økning i ressurstilgang



Naturgass – Tørrgass/LNG

Årsaker til krevende prisingskontroll - kontrakten

- ◆ Når virkeligheten er så kompleks og det finnes et utall faktorer som vil kunne påvirke prisen
- ◆ og disse faktorene kan enten direkte fremgå av kontrakten eller måtte sluttes indirekte fordi de ikke avtales, sier det seg selv
- at kontraktstolkning ofte blir et første trinn i prisingskontrollen
- Først derfor: er pris i kombinasjon med avtalte vilkår markedsmessig?
- Det avgjøres altså om kontrakten som sådan er markedsmessig.
- Med utgangspunkt i en antatt markedsmessig kontrakt, har det i del tilfeller oppstått følgende problemstillinger:
 - Ny kontrakt som bygger på den gamle, er justeringene markedsmessige?
 - Tillegg til opprinnelig kontrakt:
 - kan skyldes endrede forutsetninger, f eks vedrørende produksjon eller levering. Ofte vil da vurderingen bli om endringene er markedsmessig balansert (verdien nye "fordeler" til kjøper eller selger) vurdert opp mot den opprinnelige kontrakten
 - kan også bli spørsmål om tillegget overhodet er markedsmessig, f eks fordi skattemyndighetene mener at tillegget bygger på en uriktig forståelse av den opprinnelige kontrakten



De fleste prisformlene består, veldig forenklet, av to hovedelementer:

- ◆ **En "utgangspris" (referansepris)**
 - ◆ som kan være f eks en markedsindeks (for en periode/tidspunkt), spotprisen (en bestemt dag), en antatt markedspris på et bestemt tidspunkt, videresalgspris, kontraktsprisen mellom uavhengige mv
- ◆ **Og et "korreksjonselement" der man korrigerer referanseprisen basert på kontraktsvilkårene:**
 - ◆ tidselementet (kan være "innbakt" i referanseprisen)
 - ◆ leveringssted [f eks: område D (norsk sokkel), mottaksterminal ("on beach"), HUB/ markeds plass (dvs. i distribusjonssystemet)]
 - transportkostnader [fra prisreferansens leveringssted til annet sted, "exit"/"entry"-kostnader (kostnader inn og ut av områder/distribusjonssystem)]
 - ◆ pris-/volumrisiko, ansvar for manglende levering, force majeure mv
 - ◆ avtalt leverings- eller mottaksfleksibilitet
 - ◆ kredittrisiko
 - ◆ salgskostnader
 - ◆ OSV



Tørrgass/LNG – eksempel: vurdering av utgangspris i langsiktig kontrakt

Prisformelen (elementer) – oljeprisindekset gassalgskontrakt:

$$P_0 + \text{vekt}_G * \text{gjennomslagsfaktor}_G * (G - G_0) + \text{vekt}_F * \text{gjennomslagsfaktor}_F * (F - F_0)$$

Der:

- ◆ **G = prisen på "gasoil"**
- ◆ **F = prisen på "fueloil"**
- ◆ **dvs. alternative energibærere**
- ◆ **0 angir tidspunkt for kontraktsinngåelse**
- ◆ **VektG og VektF: disse skal gi uttrykk for konkurransen mellom energibærerne, og angir forholdsmessige andel av prisendringen**
- ◆ **Gjennomslagsfaktorene er uttrykk for priselastisitet, en oljeprisøkning gir en relativ mindre økning i gassprisene**
- ◆ **Energikonverteringsfaktorer kommer i tillegg (f eks er $P_0 = \text{pris/kWh}$, $G = \text{pris/tonn}$)**
- ➔ **Pr. tidspunkt for kontraktsinngåelse er altså prisen P_0 (dvs. $G = G_0$ og $F = F_0$)**
- ➔ **Dette er altså en fastsatt pris knyttet til en bestemt dato (og skal teoretisk og i følge selskapet representere den verdien som gjør sluttbrukerne av gass indifferent i valget mellom olje og gass)**
- ➔ **Kontrakten angir hyppighet for prisendring (Nye verdier for G og F)**
- ➔ **Ved ligningen ble det lagt til grunn at P_0 var satt for lavt**



Tørrgass/LNG – eksempel: vurdering av utgangspris i langsiktig kontrakt

Nærmere om vurderingen av **P0**:

- ◆ **Observasjon/utgangspunkt:** sammenlignet med forutgående kontrakt var G0 og F0 øket betydelig mer enn P0 (marginal økning). Dette innebar i utgangspunktet en betydelig nedgang i kontraktsprisen.
- ◆ **Selskapet** viste til at fall i spotmarkedet og at olje – i etterkant av finanskrisen (denne kontrakten ble inngått i 2009) – var blitt relativt sett dyrere enn gass
- ◆ Og viste til at **alternativet** ville vært å selge den samme gassen på spotmarkedet til en mye lavere pris
- ◆ Det var kun for de korteste leveringene man på avtaletidspunktet fant spotpriser under kontraktens P0
- ◆ Slik kontoret så det måtte konstanten (P0) både gjenspeile de underliggende markedsforholdene og kontraktsbetingelsene for øvrig. Dette innebar at det bl.a. måtte tas høyde for
 - ◆ leveringsperioden på tre år
 - ◆ at kjøper har fleksibilitetsmuligheter knyttet til daglig avtak



Tørrgass/LNG – eksempel: vurdering av utgangspris i langsiktig kontrakt

- ◆ Selger hadde i dette tilfellet også innhentet tilbud fra uavhengige kjøpere
- ◆ Alle tilbudene lå – til dels klart – over P0 i kontrakten med det beslektede selskapet
- ◆ Kontoret bygget på følgende:
 - ◆ en beregning av verdien av fleksibiliteten i avtaket (bl.a. basert på muligheten til å utnytte prisvariasjonene mellom sommer- og vinterpris)
 - ◆ forwardprisene knyttet til den mest relevante HUB' en (markedsplassen)
 - ◆ neddiskonterte denne basert på forwardkurven til Brent-oljen
 - ◆ på denne måten ble P0 sammenlignbar med G0 og F0
 - ◆ der P0 er dagens pris for fremtidig levering, mens G0 og F0 er spotpris
 - ◆ deretter ble det korrigert for "entry"-kostnader (faktisk levering et annet sted enn HUB)
- ➔ Denne metoden ville innebære at P0 skulle vært ca 25% høyere



Tørrgass/LNG – eksempel: vurdering av utgangspris i langsiktig kontrakt

- ◆ I svar på varsel benyttet selskapet en annen metode
- ◆ Som – i prinsippet – skulle gi samme resultat
- ◆ Kontoret ment imidlertid at enkelte av forutsetningene i selskapets beregning ikke var riktige, bl.a. at avtaksprofilen selskapet la til grunn ikke var optimal, at en dataserie i en regresjonsanalyse var for kort og at entry-kostnadene for høye
- ◆ Beregning etter selskapets metode, og korrigert basert på det kontoret mente var riktige forutsetninger, ga en P0 ca 15% høyere enn avtalt P0
- ◆ Antakelig skyldes forskjellen ift kontorets metode at kontoret hadde benyttet forwardkurven for Brent og ikke forwardkurvene for gasoil og fueloil
- Nemnda la i skjønnet til grunn den siste beregningen, dvs. basert på selskapets metode .



Naturgass – Tørrgass/LNG Tilleggsavtale – opsjon leveringssted

- ♦ Utgangspunktet:
 - ♦ (f eks) En avtale der leveringssteder/volum er bestemt for en gitt periode
 - ♦ og der prisformel er bestemt av valgt leveringssted
 - ➔ i slike tilfeller vil normalt avtalen inneholde en bestemmelse om at partene skal dele gevinsten dersom man velger et annet leveringssted enn det som er fastsatt i det opprinnelige leveringsprogrammet
 - ➔ gevinst oppstår som følge av prisforskjeller i de ulike markedene
- ♦ En tilleggsavtale vil da ofte kunne
 - ♦ Flytte muligheten til å ta ut gevinst ved å velge annet leveringssted enn opprinnelig avtalt *til kjøper*
 - ♦ Mot at selger gis andre fordeler, f eks
 - ♦ at kjøper dekker større deler av transportkostnader
 - ♦ at selger gis større leveringsfleksibilitet
 - ♦ Vurderingen av markedsmessigheten av slike tilleggsavtaler er ofte svært komplisert, opsjonsverdien må vurderes opp mot verdien av tilleggsytelsene til selger



Naturgass – Tørrgass/LNG Tilleggsavtale – opsjon leveringssted

- ◆ Opsjonsverdien består av to elementer – vurderes på tidspunktet da tilleggsavtalen ble inngått:
 - ◆ **egenverdien**: som (f eks) kan tenkes beregnet på grunnlag av differansen i forward-priser basert på avtalt leveringsprofil
 - ◆ **tidsverdi**: denne er relatert til fremtidige endringer i markedet. Denne er normalt (svært) vanskelig å beregne:
 - ◆ må baseres på prisvolatiliteter knyttet til de ulike leveringsstedene og forventninger om hvilke leveringer man vil omdirigere
 - ◆ dessuten vil pris på gitt leveringssted etter opprinnelig avtale normalt ikke være en konstant, men en stokastisk variabel
 - ➔ kontoret har ikke i de aktuelle sakene gjort forsøk på å beregne denne størrelsen
 - ➔ men ut fra en vurdering av tilleggsytelsene til selger konkludert med at tileggsavtalen ikke var markedsmessig og ikke ville vært inngått mellom uavhengige parter
 - ➔ bl.a. et eksempel der økt fleksibilitet ble antatt å ha liten eller ingen verdi som følge av at den økte fleksibiliteten knyttet seg til leveringsstedet med lavest forventet pris
- ◆ Selv om man velger ny prisformel basert på vektet snitt av de alternative leveringsstedene vil opsjonen fortsatt ha en verdi.
 - ◆ snitt av to leveringssteder ➔ opsjonsverdien halvert



Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

- Kontrakt mellom konsernselskaper tar utgangspunkt i prisen (**P**) i kjøpers kontrakt med uavhengige leverandører
- Denne (uavhengige) kontrakten gir kjøper betydelig grad av fleksibilitet når det gjelder avtak
- Dette muliggjør tilpasning til sesongvariasjoner når det gjelder etterspørsel – og dermed også mulighet til utnyttelse av prisvariasjoner
- Kontrakten mellom konsernselskapene bygger på et fast volum
- Når man tar utgangspunkt i **P** må det derfor beregnes en reduksjonsfaktor til prisen. To mulige metoder:
 1. Benytte forward prisvariasjoner (jf eksempel foran – beregning av utgangspris)
 2. Beregne kostnaden ved et tenkt lagerkjøp – kjøper av gassen kjøper lagerkapasitet som ”matcher” fleksibiliteten i den uavhengige kontrakten.



Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

- 💧 Man tar da utgangspunkt i det faktisk tilgjengelige lagermarkedet
- 💧 Tre sentrale størrelser ved vurderingen av mulig "match":
 1. **WG** (Working Gas) = volum
 2. **IR** (Injection Rate) = injeksjonshastighet
 3. **WR** (Withdrawal Rate) = uttrekksrate
- 💧 Som et utgangspunkt vil matching da innebære at:
 - Volumet må tilsvare behov for lagerkapasitet
 - Injeksjonshastigheten må tilsvare forskjellen mellom det daglige faste volumet etter konsernavtalen og laveste volum etter den uavhengige avtalen (må lagre det man er forpliktet til å ta, mens den profilen det sammenlignes med får levert et minimumsvolum)
 - Uttrekksraten må tilsvare forskjellen mellom maks uttak etter sammenlignbar profil og fast uttak etter konsernavtalen (uttak fra lager + fast volum må tilsvare hva som leveres maksimalt etter den uavhengige profilen)



Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

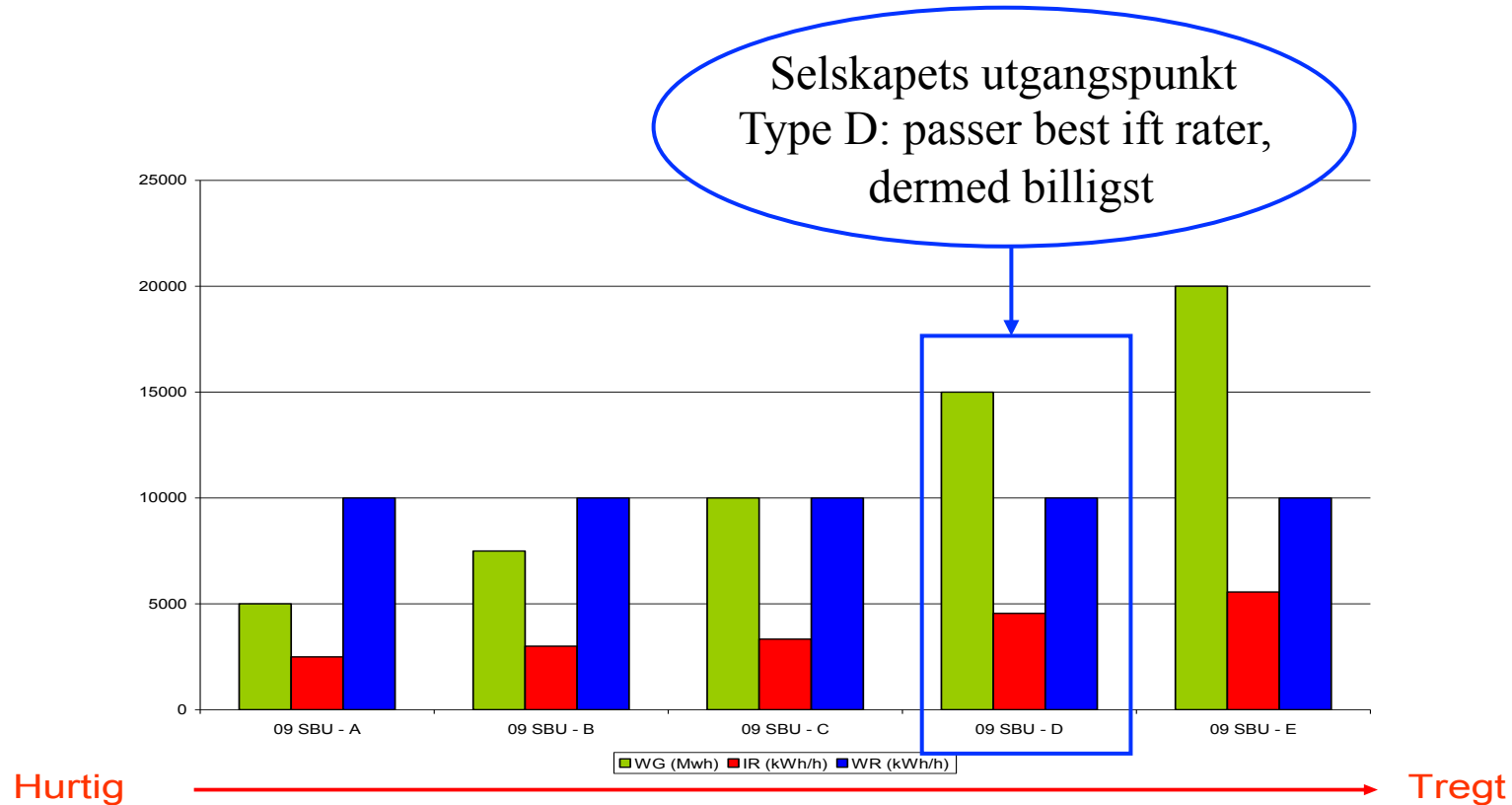
- ◆ Utgangspunktet må imidlertid tilpasses virkeligheten, og den er bl.a. at:
 - ◆ handel med de ulike lagerkapasitetene er ikke "fri"
 - ◆ i utgangspunktet handles det med gitte (faste) kombinasjoner av volum, injeksjons- og uttakskapasitet (kalt SBU: Storage Bundle Unit) – disse vil kunne varieres med lagertype
 - ◆ i tillegg til handel med slike enheter kan det handles med separate kapasiteter ved de ulike lagrene
 - ◆ dog med den begrensning at minst 50% av en gitt type kapasitet må reserveres gjennom SBU
 - ◆ litt forenklet sagt er prisen på separat kapasitet 30% dyrere enn når den kjøpes i form av SBU
- ◆ Og videre
 - ◆ den hypotetiske kapasitetsprofilen knyttet til den uavhengige kontrakten er slik at:
 - ◆ volum er lavere for den interne kontrakten (derfor legges daglig fast kontraktsvolum etter den interne kontrakten til grunn ved beregning av volum), og
 - ◆ injeksjonsraten er betydelig høyere enn uttaksraten
 - ➔ normalt er forholdet omvendt for eksisterende lagre (jf neste plansje)



Oljeskattekontoret

Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader SBU'er for ulike lagertyper



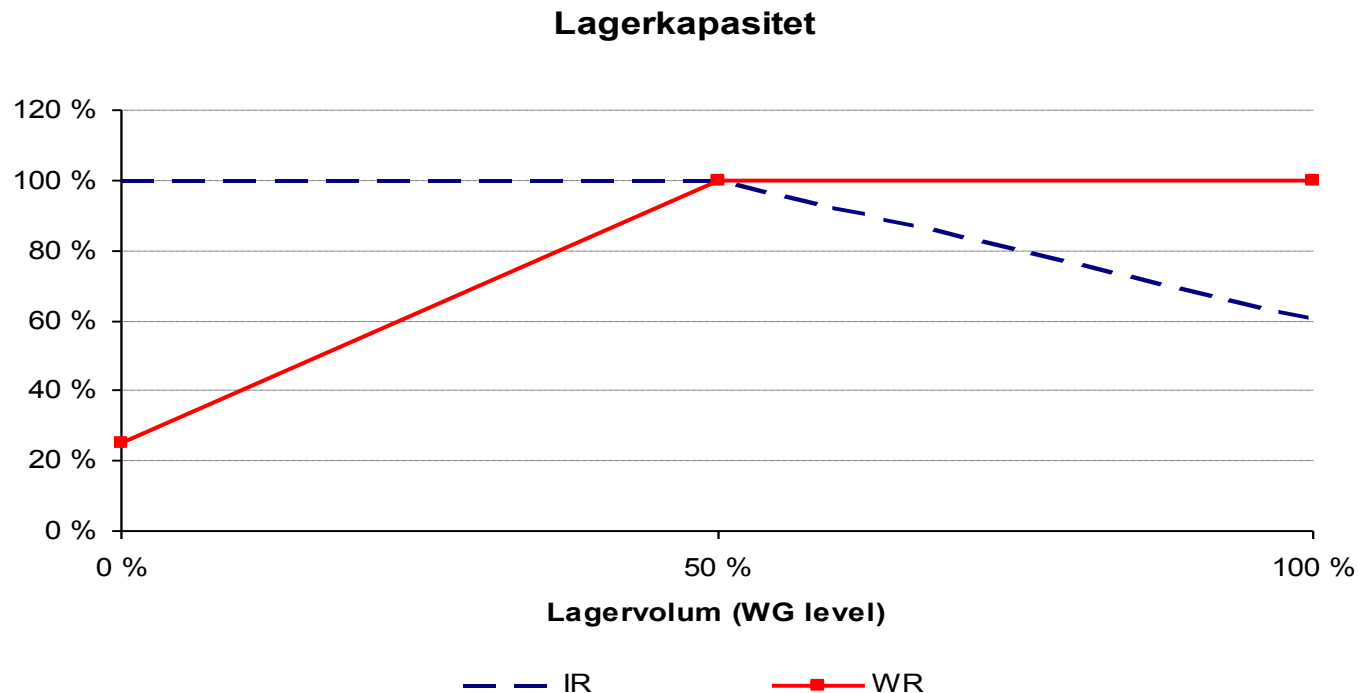
- WG = (Working Gas) – volum
- WR = Withdrawal Rate – uttrekksrate
- IR = Injection Rate – injeksjonsrate



Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

- En ytterligere komplikasjon er at injeksjons- og uttrekksrater ikke er faste størrelser, men en funksjon av "fyllingsgrad" på lageret
- Det er maksimumsverdier som oppgis som nominell lagerkapasitet
- Eksempel nedenfor: når lageret går mot 0, reduseres WR ned mot 25% av nominell verdi (før reell verdi blir 0 når lageret er tomt).
- Virkningen av fyllingsgrad på ratene vil variere mellom de ulike lagrene





Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

- ◆ Selskapet mente at man ved beregning av (den hypotetiske) lagerkostnaden måtte ta utgangspunkt i en lagerkapasitet som til enhver tid skal gi like god fleksibilitet som den uavhengige leveringsfleksibiliteten
- ◆ Dvs. at man alltid må ha minst like høy kapasitet som den lavest mulig reelle kapasiteten
- ➔ For lagertype D vil f eks WR (uttak) være 25% av nominell verdi når lageret går mot 0, derfor må man kjøpe 4 ganger nominell verdi dersom den nominelle verdien tilsvarer hypotetisk WR i den uavhengige kontrakten
- ➔ Selskapet hadde priset de tenkte lagerkostnadene basert på en slik ”oppgrossing”



Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

Kontoret var grunnleggende uenig i selskapets tilnærming:

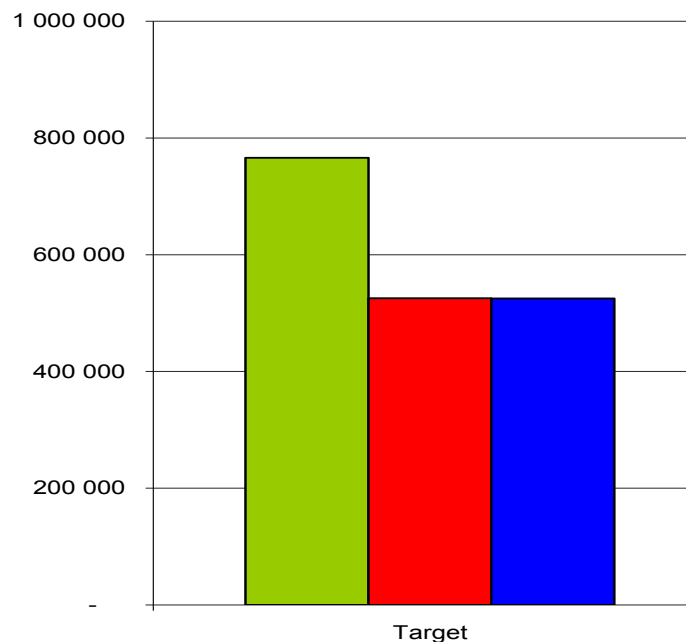
- ◆ de lagerkapasiteter som selskapet bygget prisingen på ville ha gitt en kjøper av gassen en klart bedre fleksibilitet enn den uavhengige gassalgskontrakten
- ◆ kjøper ville altså ha kunnet utnytte prisvariasjonene i markedet i langt større grad enn kjøperne i kontrakten det ble sammenlignet med
- ◆ kontoret mente derfor at man måtte basere beregningene på gjennomsnittsverdier
 - ➔ på denne måten ville man få lagerkapasiteter som i gjennomsnitt tilsvarte fleksibiliteten i den kontrakten man sammenlignet med
 - ➔ dvs. at fleksibiliteten i perioder ville ligge både under og over
- ◆ Kontoret var dessuten uenig i selskapets:
 - ◆ beregning av (tenkt) injeksjonsrate etter den uavhengige kontrakten
 - ◆ beregning av enhetskostnad, og
 - ◆ utvalget av lager det ble sammenlignet med – ett "type D-lager" ble trukket ut, som følge av at dette lageret hadde en bedre uttrekksrate
- ◆ Oljeskattenemnda la kontorets synspunkter til grunn ved ligningen



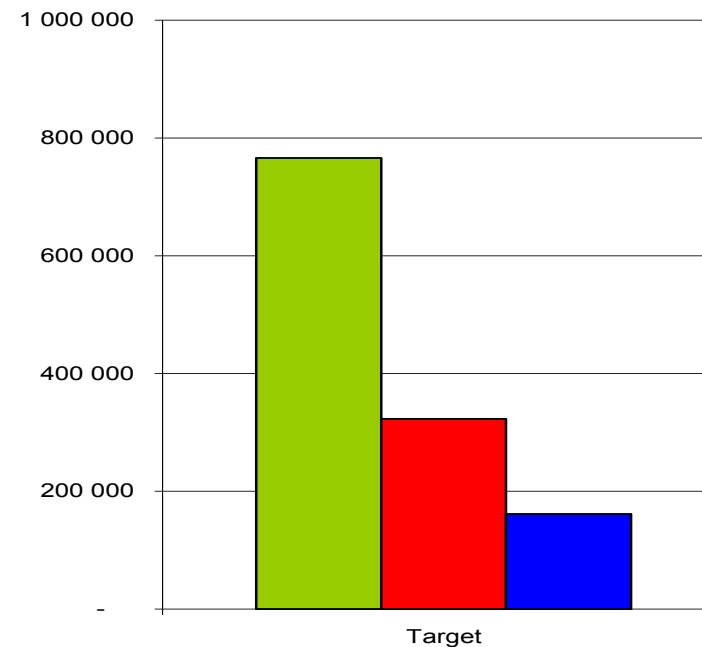
Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

Selskapets krav til
"matching" (target) basert på
minimum IR og WR



Kontorets krav til
"matching" (target) basert på
gjennomsnittlig IR og WR





Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

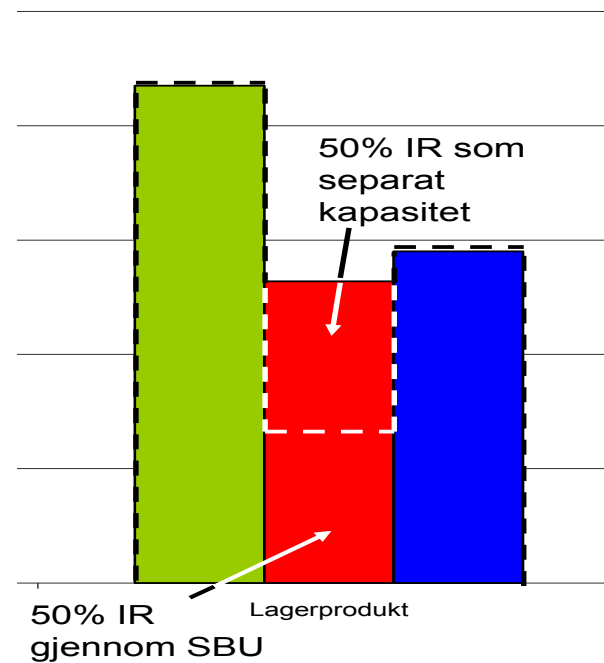
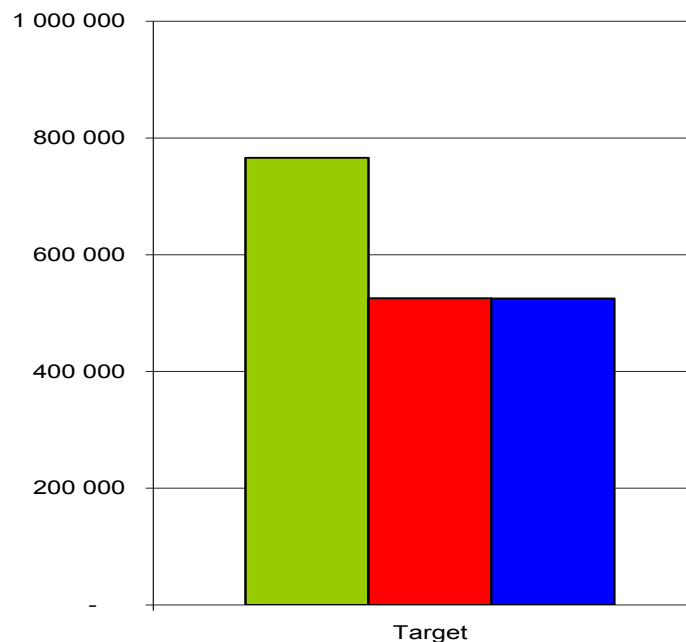
- ◆ Etter dette gjenstod å finne prisen på lagerkostnadene knyttet til lagerkapasiteter som samsvarte med kontorets "target"
- ◆ Det er imidlertid et problem at det "lagermarkedet" som finnes gjør det vanskelig (umulig) å bestille en kombinasjon av kapasiteter som nøyaktig matcher de kravene (targets) som er beregnet
- ◆ Dette skyldes sammenhengen mellom krav til kjøp av SBU og separat kapasitet
 - minst 50% av en gitt type kapasitet må kjøpes gjennom SBU
- Selskapet beregnet (med utgangspunkt i eget target) kostnaden til fradrag i referanseprisen (**P**):
 - slik at alle tre kapasitetskrav var tilfredsstilt
 - som igjen hadde den effekt at det var 100% match på en av kapasitetene (mens de andre oversteg target)



Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

58 SBU' er + økning kapasitet
injeksjon doblet ved separat kjøp



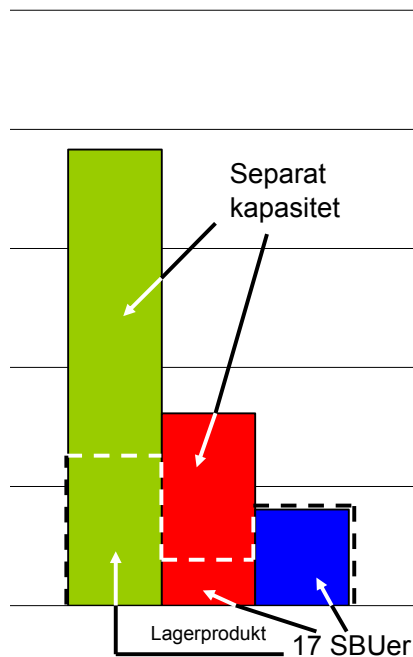


Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

Kontoret mente derimot

- at man i tillegg til å korrigere target (til gjennomsnitt for IR og WR)
- måtte beregne lagerkostnadene som reduksjonsfaktor i pris på grunnlag av:
 - det antall SBU' er som gir match opp til en av kapasitetene
 - og resterende behov på basis av markedet for separate kapasiteter



Her er kostnadene for 17 SBU' er i bunnen, mens volum og IR som kostnad er lagt inn som separate kjøp. Denne kombinasjonen er ikke mulig i markedet



Naturgass – Tørrgass/LNG

Reduksjonsfaktor i pris: Hypotetiske lagerkostnader

- ◆ **Selskapet** mente at kontoret på denne måten la til grunn
 - ➔ at overskytende kapasitet kan videreselges
 - ➔ eventuelt at overskytende kapasitet kan benyttes innenfor selskapets portefølje
- ◆ **Kontoret** mente imidlertid
 - ➔ at dette ikke var en premiss for verdsettelsen
 - ➔ fleksibiliteten i kontrakten som det sammenlignes med har en verdi
 - ➔ og må verdsettes som **reduksjonsfaktor** til den prisen en uavhengig ville betalt
 - ➔ men det kan ikke tilordnes verdi til fleksibilitet som er mer omfattende enn den fleksibilitet som finnes i den uavhengige kontrakten
 - ➔ en uavhengig kjøper ville ikke krevet fradrag i prisen for fleksibilitet som ikke er priset inn i den uavhengige kontrakten (slik ”overskytende” fleksibilitet ville innebære ytterligere gevinstpotensial knyttet til prisvariasjonene)
 - ➔ at det også måtte være riktig å benytte de prisnoteringene som faktisk finnes for slik separat kapasitet (og som er høyere enn prisene for SBU’er) ved verdsettelsen
- ➔ **Oljeskattenemnda** skjønnet i samsvar med kontorets forslag



Naturgass – Tørrgass/LNG Kontraktstolkning

◆ Forholdet mellom kjøper og selger:

- ◆ En salgsavtale som skattemyndighetene i utgangspunktet hadde bedømt som markedsmessig (pris i kombinasjon med vilkår)
 - ◆ Som følge av endrede forutsetninger knyttet til avtalen
 - ◆ og selgerens forståelse av den opprinnelige avtalen når det gjaldt
 - ◆ avtalens angivelse av forventninger om periodiske forpliktelser
 - ◆ og – i forlengelsen av dette – forståelsen av risikoen for brudd på disse
- ➔ ble det mellom kjøper og selger inngått forliksavtaler basert på antakelser om fremtidig mislighold knyttet til opprinnelig salgsavtale (og dennes angivelse av forventede forpliktelser, uttrykt ved ord som "expected" og "estimated")



Naturgass – Tørrgass/LNG Kontraktstolkning

◆ Petroleumsskattemyndighetene

- ◆ mente derimot at den opprinnelige avtalen ikke etablerte *bindende* forpliktelser før de periodiske avtalene ble inngått
- ◆ dette hadde selskapet selv, i en annen sammenheng, klart gitt uttrykk for overfor OSK. Dette fremkom etter at selskapene i en tilleggsavtale hadde blitt enige om forståelsen som resulterte i forliksavtalene.
- ➔ et eventuelt fradrag måtte derfor forankres i faktisk mislighold knyttet til de bindende forpliktelsene i de periodiske avtalene
- ➔ og en sannsynliggjøring av at kjøper faktisk hadde lidt et tap som følge av at disse forpliktelsene ikke ble overholdt



Budskapet fra Oljeskattekontoret etter denne gjennomgangen er ment å være:

- 1. Kontroll av konserninterne tørrgasspriser krever høy kompetanse (kunnskap/metode)**
- 2. Kontoret gjennomfører omfattende og grundige analyser på dette kontrollområdet**
- 3. Og – ikke minst – vi har den nødvendige kompetansen til å gjennomføre disse analysene**

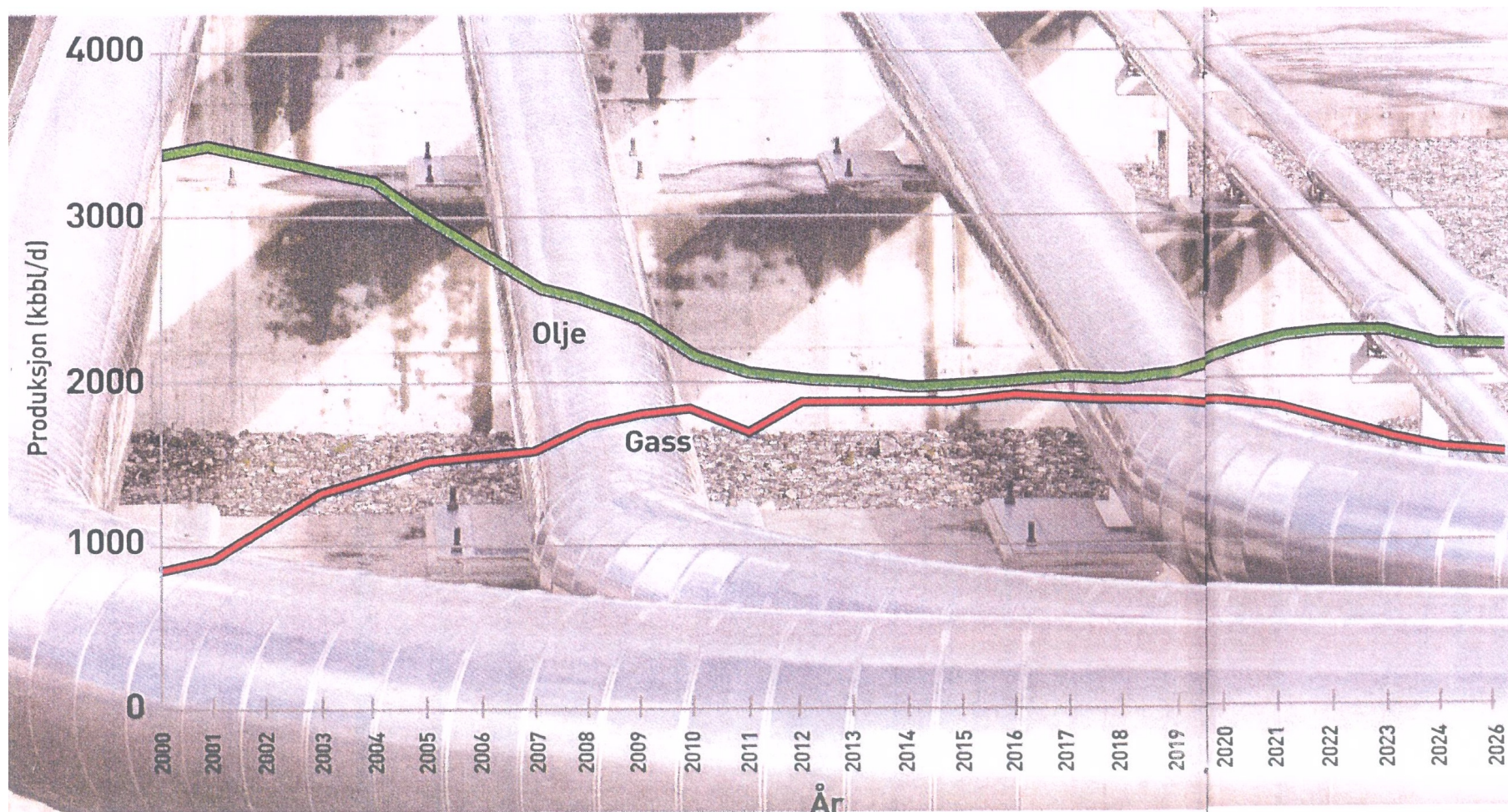


Oljeskattekontoret

Naturgass – Tørrgass/LNG

Ikke gassnasjon etter hvert likevel?

Teknisk Ukeblad nr. 40, 2011





- ◆ Produksjonen har de senere årene vært økende og utgjør nå ca. 400 000 fat/dag
- ◆ Fravik pris ved internsalg allerede på 1980-tallet
- ◆ Provenymessig betydelige beløp de siste årene:
 - ◆ Ligning inntektsåret 2010: samlet inntektstillegg 337 mill. NOK
 - ◆ Dessuten endringssak i 2011 for tidligere inntektsår: tillegg på over 150 mill. NOK
- ◆ En rettssak (tingretten) inntektsårene 2002-2007
- ◆ I hovedsak har kontrollen vært rettet mot internsalg av LPG
- ◆ Alle interne langsiktige avtaler er knyttet opp mot en prisindeks (eks.):
 - ◆ **Argus CIF ARA** large: er en daglig fastsatt prisindeks for propan og butan basert på registrerte fysiske salg. CIF ARA innebærer at prisen inkluderer frakt mv. fra nordsjøterminaler til havnene Amsterdam, Rotterdam og Antwerpen
 - ◆ **ANSI (Argus North Sea Index)**: er en månedlig prisindeks basert på de fem siste noteringene i foregående måned. Dette er en FOB indeks hvor Argus estimerer et fradrag for fraktkostnader fra nordsjøterminaler til de samme havnene



- ◆ Flere selskaper har ment at indeksene kan anvendes som en SUP
- Etter kontorets syn er indeksen ingen sammenlignbar ukontrollert transaksjon, men en kurv bestående av mer eller mindre sammenlignbare transaksjoner hvor forhold som nærhet til markedet og de ulike terminalenes egenskaper, herunder ulike lagerkapasitet og kaistørrelse ikke er tatt hensyn til.
 - det ingen støtte i retningslinjene for å benytte en prisindeks direkte som SUP.
 - En prisindeks kan bare være en SUP dersom alle forhold er sammenlignbare.
 - Som alt overveiende hovedregel må derfor indeksen benyttes som et utgangspunkt, og deretter – basert på uavhengige transaksjoner – justeres for ulikheter.
- ➔ Generell observasjon er at norsk våtgass normalt selges med et – ikke ubetydelig – påslag



Del III

Forsikringer

Finansposter

Konserninterne tjenester



- Ved ligningen for inntektsåret 2010 ble ca.
 - 150 mill. NOK tilbakeført som ikke fradragsberettiget forsikringspremie
- Dessuten ble det ved endringsvedtak i 2011 tilbakeført
 - litt under 150 mill. NOK
- Tema her (bygger på avgjørelse av Oljeskattenemnda):

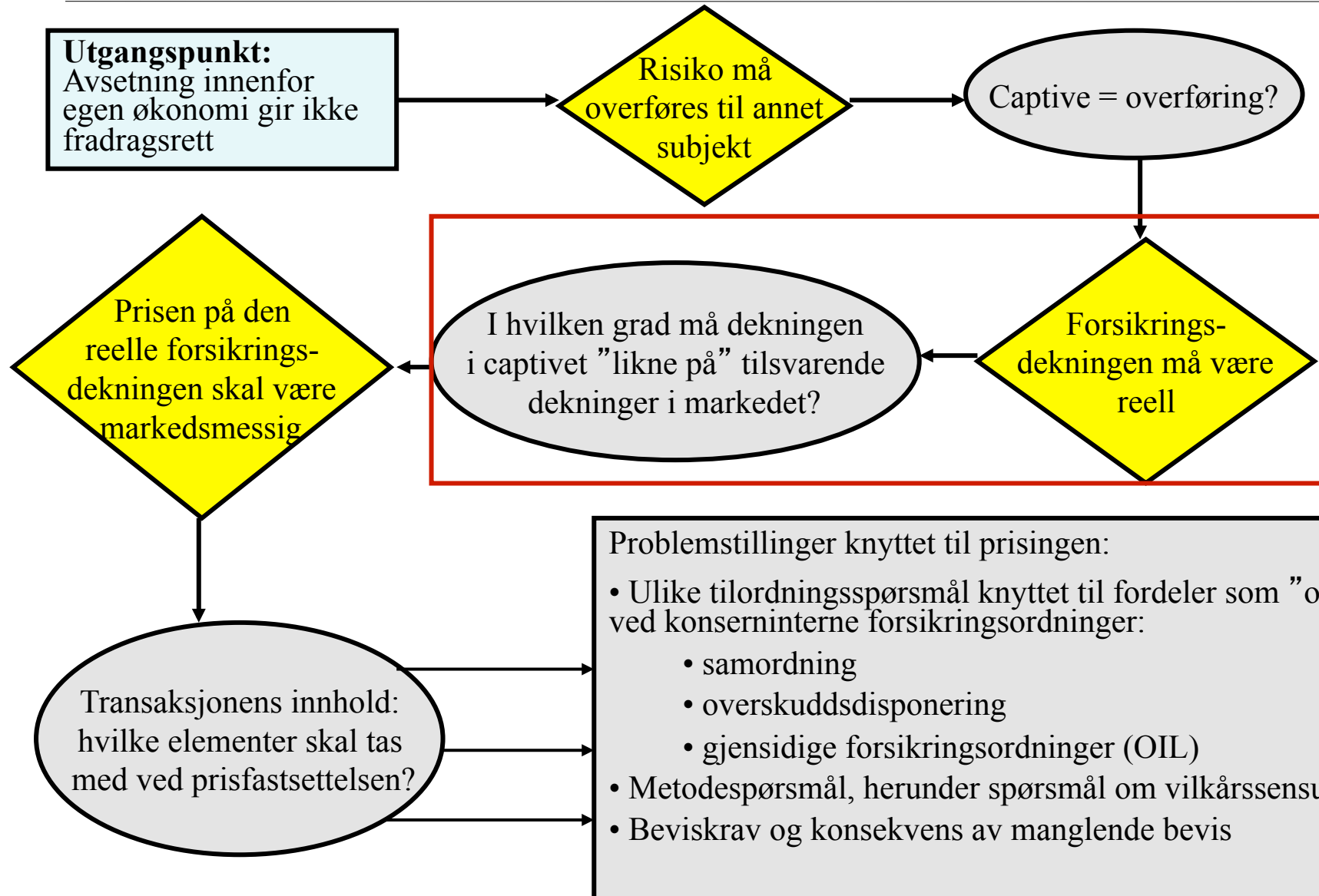
Fradragsrett er betinget av at forsikringen er reell – spørsmålet om hvilke krav til soliditet dette forutsetter

 - De prinsipielle juridiske problemstillinger langt på vei avklart, jf Rt. 1995 s.124 (Schlumberger) og Rt. 2002 s. 1247 (Amoco)
 - Mens det altså gjenstår en del når det gjelder konkrete krav til soliditet



Forsikring i captive

Reell forsikring: tematisk plassering





Forsikring i captive

Spørsmål om forsikringen var reell

- ◆ **Utgangspunkt:** I markedet vil en forsikringsselger
 - ◆ 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 dekningssevne; dvs. forholdet mellom største sannsynlige skade i en enkelthendelse (**egenregningsmaksimalen**) og **solvenskapitalen** (kan sammenlignes med EK)
- ◆ **I den aktuelle saken** (gjaldt flere år):
 - ◆ var utvinningsselskapet forsikret i konsernets captive
 - ◆ varierte captivets ERmax – etter kontorets beregninger – mellom noe over 60% til litt over 100%
 - ◆ utgjorde captivets utlån til morselskapet mellom over 95% av captivets eiendeler og mer enn 100% av solvenskapitalen
 - ◆ hadde morselskapet garantert overfor utvinningsselskapet for captivets dekningssevne



Forsikring i captive

Reell forsikring – prinsipper fastlagt i høyesterettsdommer

- ◆ Schlumberger:
 - ◆ ... fradragsberettiget, forutsatt at det er reell forsikringsdekning som kjøpes. Dette er for øvrig lagt til grunn i ligningspraksis, så langt den er belyst i saken, og også i flere utenlandske dommer om beslektede saksforhold
 - ◆ .. dette blir testen ved vurderingen av om det her foreligger utgift til forsikring – er risikoen overført til captivet . Det må foreligge en forsikringsavtale som fører risikoen over.
 - ◆ Men det er også et materielt vilkår. **Captivet må ha evne til å møte krav under forsikringspolisene.** (uthevet her)
 - ◆ Ved den konkrete vurdering av risikoeksponering og soliditet, vil det være naturlig å sammenligne med det som i uavhengige forsikringsselskaper betraktes som forsikringsmessig forsvarlig ved forsikring av tilsvarende type risiko
 - ◆ .. må også som utgangspunkt kreves at captivet er undergitt de samme regler og den samme kontroll som andre forsikringsselskaper
 - ◆ Det kan imidlertid ikke være avgjørende i forhold til skattelovens regler ...”
- ◆ Amoco-dommen viser til disse prinsippene
- ➔ **Lagt til grunn av Oljeskattenemnda**



Forsikring i captive

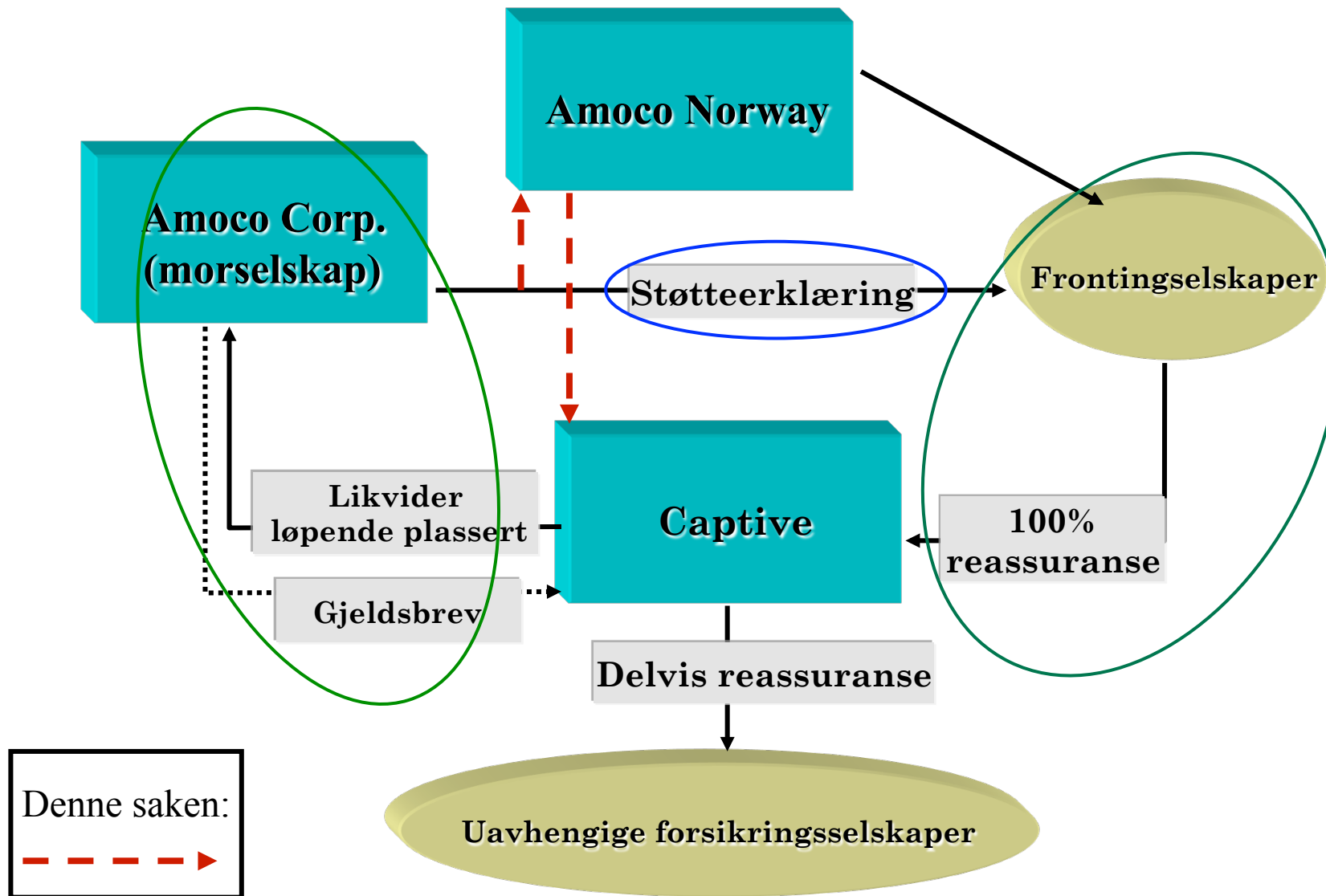
Spørsmål om forsikringen var reell

Ved vurderingen av om det forelå reell forsikring stod to forhold sentralt i denne saken:

1. Maksimal eksponering (ERmax)
 2. Kapitalforvaltningen i captivet
- ➔ Betydningen av disse ble vurdert samlet (ERmax likevel selvstendig grunnlag)



Reell forsikring: eksponering og kapitalforvaltning
Amoco-saken: likheter og forskjeller





Forsikring i captive

Reell forsikring: betydningen av HR-dommene

- ◆ Selskapet mente at HR-dommene måtte tillegges mindre betydning som følge av etterfølgende rettsutvikling. Det ble bl.a. vist til OECD's retningslinjer punkt 1.64 og 1.65:
 - ◆ Den faktiske transaksjon skal anerkjennes
 - ◆ og at den økonomiske substansen i transaksjonen er forsikring
 - ◆ 1.65: “.. *there are two particular circumstances in which it may, exceptionally, be both appropriate and legitimate for a tax administration to consider disregarding the structure adopted by a taxpayer in entering into a controlled transaction. The first circumstance arises **where the economic substance of a transaction differs from its form**. In such a case the tax administration may disregard the parties' characterisation of the transaction and re-characterise it in accordance with its substance.*” (uthevet her)
- ◆ Oljeskattenemnda:
 - ◆ Dersom kriteriene for reell forsikring ikke er tilfredsstilt, er det ikke levert en forsikringstjeneste.
 - ◆ Dette innebærer i så fall at den faktiske transaksjonen ikke er forsikring, men selvassurans, og kriteriene i det første alternativet i punkt 1.65 er da tilfredsstilt.



Forsikring i captive

Reell forsikring: betydningen av garantien

- ◆ Utgangspunkt (Schlumberger): krav om at forsikringsgiver er undergitt kontroll med sikte på at forsikringstakerne også for fremtiden er sikret dekning for sine krav.
- ◆ Selskapet anførte at garantiene må tas hensyn til ved vurderingen av om risikoen er overført bort fra forsikringstaker, og at selskapet som forsikringstaker har sikkerhet ikke bare i captivets midler, men også i morselskapets midler.
- ◆ Oljeskattenemnda viste til
 - ◆ at når morselskapet ikke er undergitt noen slik kontroll, kan slike støtteerklæringer/garantier ikke tillegges vekt ved vurderingen av om captivet tilfredsstiller kravene til soliditet.
 - ◆ og Amoco-dommen der HR-fremhevet
 - ◆ .. reiser spørsmål om det ved vurderingen av om Northern tilfredsstiller de soliditetskrav som ble oppstilt i Schlumbergerdommen, skal legges vekt på de støtteerklæringer som er avgitt av Amoco Corp. Etter min oppfatning **må det i denne relasjon sees bort fra støtteerklæringene.** Som det fremgår av Schlumbergerdommen, er det ikke tilstrekkelig for at risikoen skal anses definitivt overført, at forsikringsselskapet har evne til å møte krav som måtte bli fremsatt på grunnlag av de forsikringsavtaler selskapet har inngått. De må også stilles krav om at selskapet er undergitt kontroll med sikte på at forsikringstakerne også for fremtiden er sikret. **Amoco Corp. er ikke undergitt noen slik kontroll.** (uthevet her)
 - ◆ Nemnda mente dessuten at det ikke kunne tillegges betydning at garantien her var gitt til selskapet og ikke til captivet



Forsikring i captive

Reell forsikring: betydningen av kapitalforvaltningen

- ◆ Selskapet viste her bl.a. til:
 - ◆ at captivet oppfylte de krav lovgivningen i hjemlandet stilte
 - ◆ og morselskapets soliditet/rating – mange forsikringsselskaper hadde samme rating
 - ◆ og dessuten at det ikke var vanlig praksis i markedet at man i polisen regulerte kapitalforvaltningen i forsikringsselskapet
- ◆ Oljeskattenemnda påpekte bl.a.:
 - ◆ at captivet i hjemlandet bare hadde tillatelse til å forsikre utenlandske risiki
 - ◆ og at konserninterne lån i utgangspunktet ikke kunne inkluderes i solvenskapital med mindre det ble godkjent av tilsynsmyndighetene
 - ◆ at det ikke er tilstrekkelig at captivet opptrer i samsvar med den lokale lovgivningen (jf. HR i Schlumberger)
 - ◆ at de forsikringsselskapene det ble vist til neppe hadde plassert hele sin kapital i én investering og antok dessuten
 - ◆ at morselskapet neppe var ratet etter ratingkriteriene for forsikringsselskaper



Forsikring i captive Reell forsikring: betydningen av kapitalforvaltningen

Av større betydning for at den ensidige kapitalforvaltningen måtte tillegges vekt var imidlertid

- ◆ Norsk lovgivning vedrørende forsikringsselskapers kapitalforvaltning:

- ◆ Forsikringsvirksomhetsloven § 6-6 første ledd:

Et forsikringsselskap skal sørge for en **forsvarlig kapitalforvaltning**. Et forsikringsselskap skal for å sikre oppfyllelse av dets forsikringsforpliktelser sørge for at eiendeler til dekning av de forsikringsmessige avsetninger til enhver tid er plassert på en hensiktsmessig og betryggende måte sett i forhold til arten av forsikringsforpliktelsene og hensynet til sikkerhet, risikospredning, likviditet og avkastning.

- ◆ I forskrift av 17. des. 2007 nr. 1456 § 3-3 første ledd er det angitt:

Selskapet skal sørge for **tilstrekkelig variasjon og spredning i plassering av eiendeler** som skal dekke forsikringsmessige avsetninger. Selskapet kan ikke eie finansielle instrumenter utstedt av én enkelt utsteder eller ha fordringer på én enkelt debitor som utsetter selskapet for en betydelig risikokonsentrasjon.

- ◆ Tilsvarende IRS (Internal Revenue Service) i "Field Service Advisory 200202002", publisert 11. 01.02

The commercial market generally does not permit the insurer to place substantially all of its investments with affiliates. [...]



Forsikring i captive

Reell forsikring: betydningen av kapitalforvaltningen

- Og videre (nemnda):
 - ”Captivets kapitalforvaltning må vurderes i lys av Høyesteretts uttalelser i Schlumberger-dommen. Høyesterett fastslår at captives i utgangspunktet må være undergitt de samme regler og den samme kontroll som andre forsikringsselskaper.
 - De regler og den kontroll som captives må stilles overfor er slike som har til hensikt å sørge for at forsikringstaker også for fremtiden er sikret. Andre regler er av mindre betydning i forhold til spørsmålet om reell forsikring.
 - Kravet om at risikoen overføres til forsikringsselskapet – ikke bare bort fra forsikringstaker – må sees i sammenheng med kravet til kontroll; kapitalen som skal sikre forsikringstaker må forvaltes slik at captivet ikke er avhengig av et enkelt ikke-forsikringsselskaps (morselskapet) disposisjoner for å kunne innfri erstatningskrav.
 - Etter nemndas oppfatning gir norsk regelverk uttrykk for den kontroll Høyesterett har lagt til grunn at captivet må være underlagt.”



Forsikring i captive

Reell forsikring: betydningen av kapitalforvaltningen

- ◆ Nemnda påpekte dessuten følgende:
 - ◆ Lånet er påvirket av samme type risiko som markedsnoterte obligasjoner. Selskapet unngår ikke risiko i kapitalforvaltningen ved å plassere kapitalen internt. Betydningen av markedsvariasjoner var i dette tilfellet forsterket i og med at captivets eventuelle forpliktelser var i en annen valuta enn lånet: betydelige variasjoner de aktuelle årene
 - ◆ at en hendelse som ville utløse det maksimale forsikringsansvaret også vil kunne påvirke morselskapets økonomi negativt (forsikringen dekker f eks ikke alt) og dermed svekke morselskapets evne til å tilbakebetale lånet betydelig.
 - ◆ Oljeskattenemnda vurderte det etter dette slik:
 - ◆ at det må stilles krav til captivets kapitalforvaltning med hensyn til sikkerhet og risikospredning, og
 - ◆ at kapital som ikke er plassert betryggende bør ses bort fra ved vurderingen av om captivet tilfredsstiller kravene til solvens, herunder ved beregningen av eksponeringsprosenten.
- ➔ Ulike tilnærminger til denne betraktningssmåten ga svært høy ERmax 98



Forsikring i captive

Reell forsikring: krav til ERmax

- ◆ HR-dommene gir liten veiledning når det gjelder krav til ERmax
- ◆ I Amoco-saken var det opplyst at ERmax i 1992 var 188 og deretter synkende til 85 i 1995
 - ◆ ”Dersom Amoco Norway hadde tegnet sine forsikringer i Northern, ville selskapet ikke ha fått fradragsrett for de risiki som ikke ble reassurert i det internasjonale reforsikringsmarkedet.”
 - ◆ dette var et obiter dictum
- ◆ Hydro-forliket (offentlig): aksepterte fullt fradragsnekt for avbruddsforsikringer der ERmax etter selskapets egne beregninger varierte mellom 34 og 40% (1983-1988). Fradrag ble akseptert for årene 1989-1993 da eksponeringsprosenten var oppgitt til 17-22%.



Forsikring i captive Reell forsikring: krav til ERmax

- Klagenemnda:

Oljeskattekontoret har i tidligere saker påvist at uavhengige forsikringsselskaper opererer med en eksponeringsprosent på ca 2–4 %. [...]

Etter Klagenemndas oppfatning kan ikke anslaget på 2–4 % sies å angi en grense for hva som kan betraktes som forsikringsmessig forsvarlig ved forsikring i captives. Det er kjent at enkelte nisjeselskaper kan ha en høyere eksponeringsprosent, anslagsvis opp mot 10 %. [...]
- Arvid A. Skaar, Taxation issues relating to captive insurance companies, 1998

“In ordinary insurance companies, exposure ratios of 1 % to 4 % are frequently found. It should be accepted that captives have a higher exposure ratio due to the difference in business conduct. If, however, the exposure ratio is 100 %, it means that the insurance company will be bankrupt if a maximum loss occurs. Premium payment to an insurance company that is unable to pay for the maximum single loss covered by the policy is contrary to the idea of “insurance”. **This book suggests** that an insurance company must be able to cover at least three maximum losses in any year in order to be accepted as an insurance company for tax purposes. **That means that the exposure ratio should not be higher than approximately 30 %.**” (uthevet her)



Forsikring i captive

Reell forsikring: krav til ERmax

- ◆ Selskapet var enig i kontorets beregning av egenregningsmaksimalen, men
- ◆ mente
 1. at uopptjent premie måtte tas med i solvenskapitalen, og
 2. at det forhold at utbetalingene ville kunne bli spredt over en lang periode, opp mot 2,5 år, som følge av at avbruddsforsikring var en del av maksimal egenregning, måtte innebære at netto premie måtte inkluderes i solvenskapitalen
- ◆ dessuten mente selskapet at når betydningen av ERmax skulle vurderes tok man ikke i tilstrekkelig grad hensyn til
 3. at det var svært liten sannsynlighet for en hendelse som ville innebære maksimalt krav om utbetaling



Forsikring i captive

Reell forsikring: krav til ERmax

- ◆ Nemnda:
 - 1) uopptjent premie
 - ◆ Amoco-dommen: ”Jeg finner det klart at uopptjent premie ikke kan inngå i solvenskapitalen. Forsikringspremie som ikke er opptjent, har karakter av en gjeldspost, og står ikke til disposisjon til å møte krav under forsikringspolisen.”
 - 2) utbetalingen vil ikke være umiddelbar (vil skje over en lengre periode):
 - ◆ Inntreer en hendelse som resulterer i et maksimaltap, vil grunnlaget for fremtidig virksomhet (kapitalen) og dermed også premieinnbetalingene forsvinne.
 - 3) svært lav sannsynlighet
 - ◆ man forsikrer seg fordi en hendelse *kan* inntre – og den kan like godt inntre først, som sist, som aldri
 - ◆ kapitalen må være tilstrekkelig til at captivets virksomhet kan fortsette etter et maksimaltap
- ➔ Ikke reell forsikring



Forsikring i captive Reell forsikring: delvis fradrag?

- Selskapet (med henvisning til OECD's retningslinjer punkt 1.65):

Even if the Board should find that the insurance policy does not fulfil the requirements for being an insurance policy (the economical substance exception) or that the commercial rationality exception should apply, the tax authorities are not free to disregard the transaction in its entirety.

.. the OECD TP .. The tax authorities **must accept the arrangement** undertaken between the parties, but **may re-characterize the agreement** to conform to its **substance** or to adjust the terms and conditions of the agreement in a commercially rational manner.

This principle has also been widely accepted in the Norwegian practice regarding “**thin capitalization**”. ..

.. specific risks have been transferred from [selskapet] to [captive] against a payment. This follows from the policy itself, the actual behaviour of the parties and the fact that [captive] is licensed and operates as an insurance company under its domestic laws. Hence, if the requirements for being an insurance policy are not fulfilled, the agreement **must be re-characterized to a risk transfer agreement with a corresponding premium. [...]**

(uthevet her)



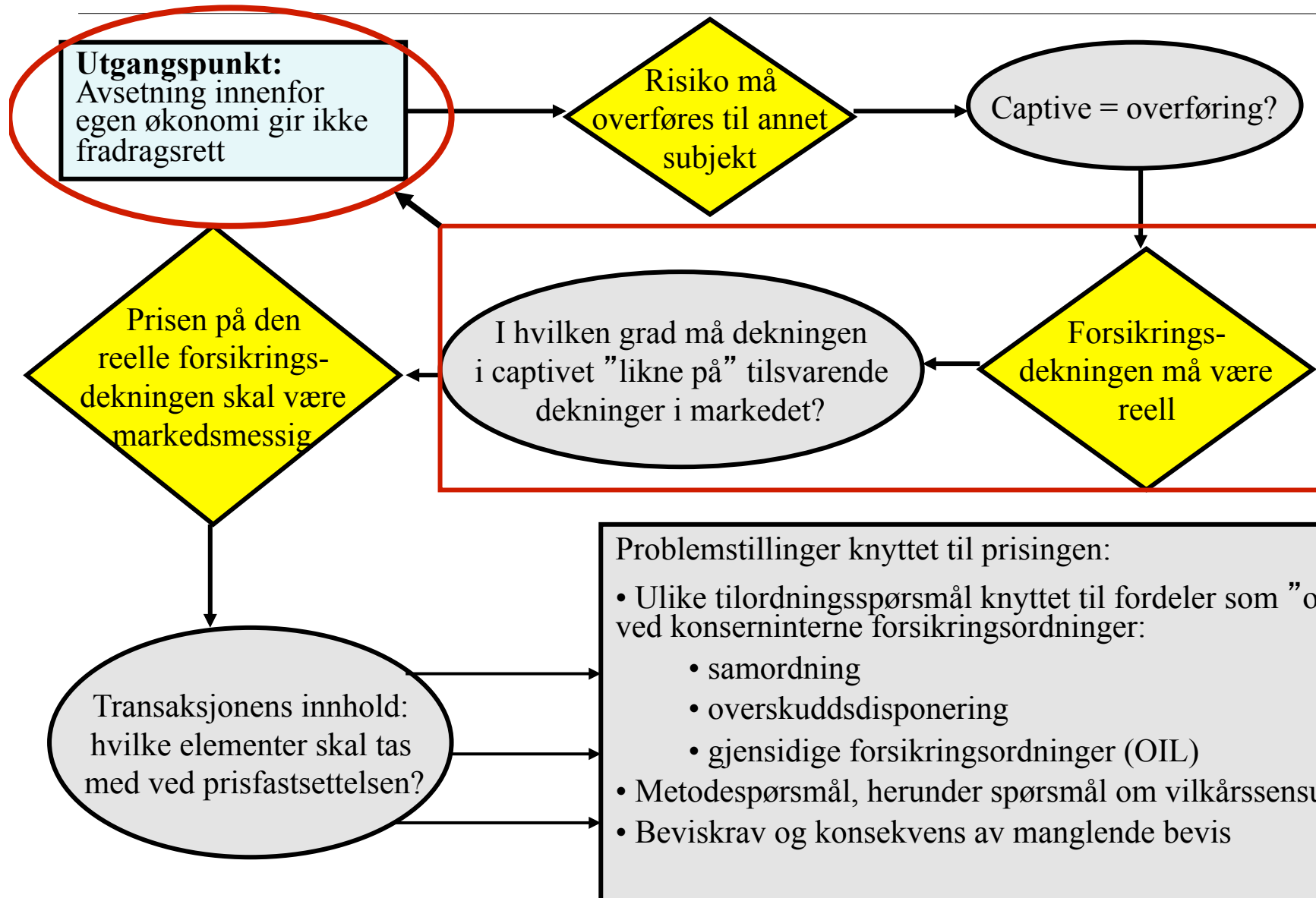
Forsikring i captive Reell forsikring: delvis fradrag?

- Nemnda:
 - Utgangspunktet: Amoco-dommen
 - .. dersom Amoco Norway hadde tegnet sine forsikringer i Northern , ville selskapet ikke ha fått fradragsrett for de risiki som ikke ble reassurert i det internasjonale reforsikringsmarkedet.
 - Bedømmes forsikringen til ikke å være reell
 - Innebærer det at det ikke er levert en forsikringstjeneste
 - Og at det da foreligger en ikke-fradragsberettiget selvforsikringsordning
 - ➔ utbetaling fra captivet vil ikke være skattepliktig
 - Retningslinjene stiller dessuten ikke krav om at justering av avtalevilkårene skal finne sted, men åpner for muligheten



Forsikring i captive

Reell forsikring: tematisk plassering





- ◆ Fravikelser inntektsåret 2010: 280 mill NOK
 - ◆ inkluderer også korreksjon sokkel → land
 - ◆ over halvparten av selskapene har fått korreksjon knyttet til finansposter
- ◆ 3 rettssaker vedrørende finansposter: 2 innlån og en plassering i annet konsernselskap
- ◆ Relativt grundig gjennomgang fjorårets foredrag → intet vesentlig ”nytt”:
 - ◆ § 3 d virker som forutsatt
 - ◆ fortsatt selskaper som ikke fullt ut ”aksepterer” at fordelingsregelen bygger på et relativt snevert ”**netto finanskostnads**”-begrep
 - ◆ og dermed konsekvensen (tilordnes land) av § 3d sjette ledd ”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
- ➔ Men omfatter da (selvsagt) i utgangspunktet også finansielle poster som garantier
- ➔ Nemnda har imidlertid lagt til grunn at garantier for å sikre betalingsevne for driftskostnader også er driftskostnader
- ➔ ett selskap mente dessuten at det også kunne være grunnlag for at garantier kunne inngå i netto finanskostnad til fordeling



- ◆ Ett selskap hadde ført garantikostnadene som fordelbar rentekostnad på rentebærende gjeld og begrunnet dette ved å vise til LigningsABC (2010/11) s. 966 (punkt 6.8):
 - ◆ ”I praksis er provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån, godtatt til fradrag som rentekostnad. Det er imidlertid en forutsetning at provisjonen i prinsippet tilsvarer den høyere rente som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet”.
 - ◆ Uttalelsen gjelder alminnelig fradragsrett
 - ◆ og fremstår som et unntak fra hovedregelen om at rentebegrepet forutsetter betaling til långiver
 - ◆ Det presiseres i punkt 6.23 i LigningsABC at omkostninger betalt til andre enn långiver også vil være fradragsberettiget i *virksomhet* → unntaket vil ha liten (oftest ingen) betydning i virksomhet



- ◆ **Lang praksis på at garantier knyttet til finansiering behandles som ”ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde”**
- ◆ **Ingen endring vedrørende klassifikasjon tilsiktet i 2007 (forarbeider)**
- ◆ **Endringen tok bare sikte på innskrenkning mht hvilke finansposter som skulle fordeles**
- ◆ **Den atskillig større betydningen som spørsmålet har i petroleumsbeskatningen må antas ikke vurdert**
- ◆ **Vanskelig å praktisere – må skjønnes**
- ➔ **Oljeskattenemnda: § 3 d sjette ledd**



Finansposter – inn-/utlån

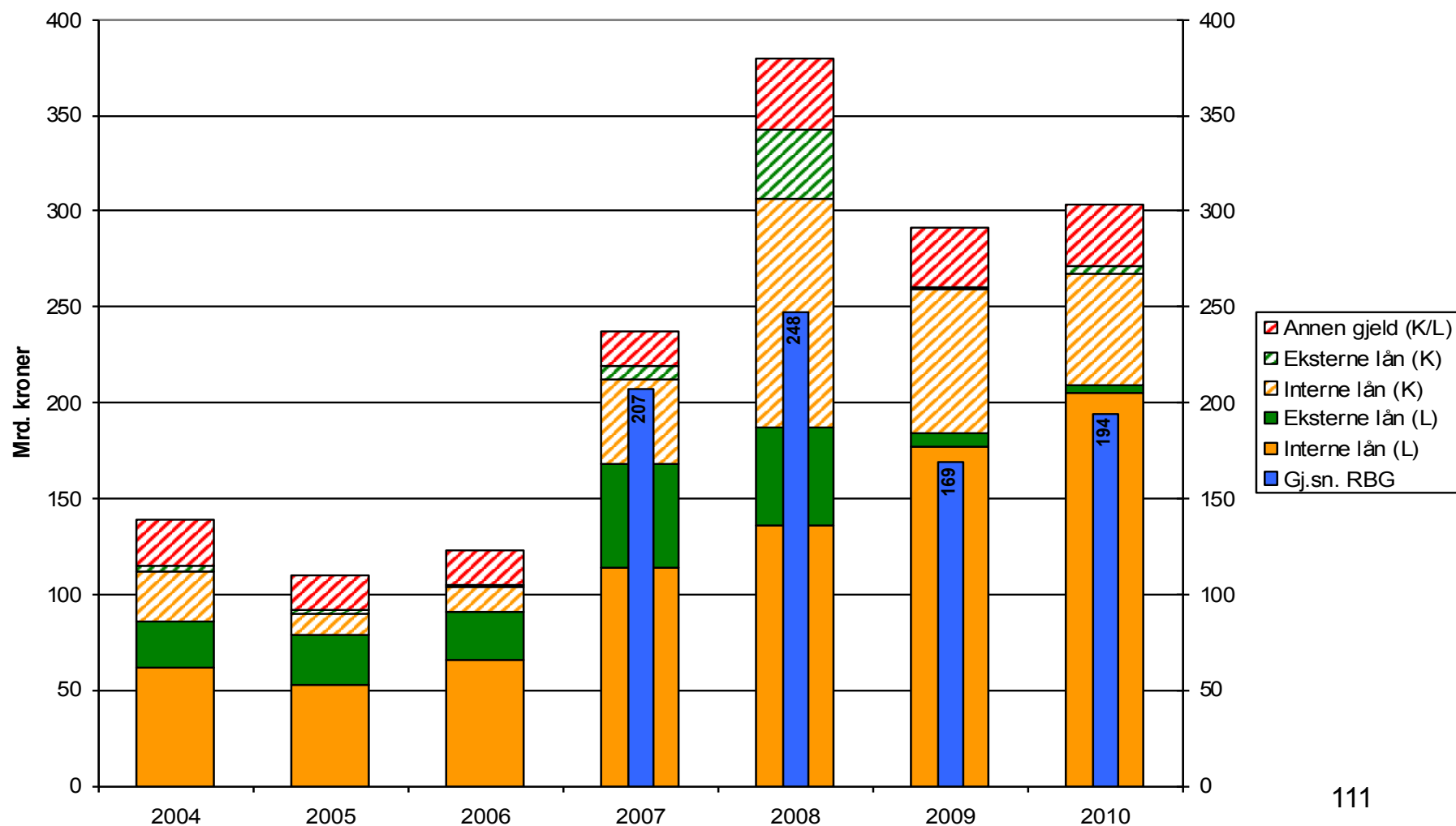
Kort om prising

- ◆ Prisivurderingen bygger på et omfattende grunnlagsmateriale (bl.a. markedsrapporter fra uavhengige byråer)
- ◆ I den grad vi ikke har tilgang til uavhengige kreditt-rater anvender kontoret selv metoder for kreditt-rating utarbeidet av anerkjente byråer
 - ◆ ofte knytter da uenigheten seg til virkningen av konserntilknytningen, mens
 - ◆ analysen som sådan anerkjennes
- ◆ Konserntilknytningen
 - ◆ at denne har en virkning anerkjennes som oftest også av selskapene
 - ◆ kontoret har i større grad lagt vekt på faktisk integrasjon – f eks at aktiviteter/ oppgaver sentraliseres på tvers av de formelle strukturene
- ◆ Kreditt-ratingen/markedsobservasjon: oljeselskaper synes å få de beste rentevilkårene i den aktuelle ratingkategorien (f eks BBB)
- ◆ Vi har særlig oppmerksomhet på:
 - ◆ Såkalte ”pool”-ordninger (økende bruk av) – her er Conoco-dommen ”rettesnoren”
 - ◆ Underliggende realiteter
 - ◆ Refinansieringer



Oljeselskapenes innlån for perioden 2004 til 2010

Langsiktig og kortsiktig gjeld





- ◆ Tilbakeført beløp 653 mill. NOK
- ◆ Gjelder 18 selskaper
- ◆ Som i fjor: største fravikelsesområde
- Fortsatt mange problemstillinger knyttet til dokumentasjon, dvs. om selskapene kan sannsynliggjøre
 - at tjenestene er ytet og
 - i hvilket omfang tjenestene er ytet
 - begge deler nødvendig for å kunne foreta en reell prisvurdering
- Dessuten en del vurderinger der mengdedokumentasjon og pris/kostnad vurderes samlet
- Også eksempel på at metode for fordeling av indirekte kostnader er "justert"
- Flere saker gjelder dessuten spørsmål om (og eventuelt i hvilken grad) rene kostnadsfordelinger gir grunnlag for fortjenestepåslag (vurderes konkret)



- ◆ Intet vesentlig ”nytt” ved siste ligning: Etablerte problemstillinger, nytt faktum
- ◆ Omfattende redegjørelser tidligere ligningskvelder, bl.a. fjorårets foredrag (se ORS’ hjemmeside)
- ◆ Dokumentasjon:
 - ◆ Kontroll av konserninterne tjenester tilsier mange skjønnsmessige vurderinger, særlig gjelder dette når indirekte metoder anvendes
 - ◆ Risikoen for at det norske skattefundamentet blir redusert er derfor stor
 - ➔ Det kan derfor legges til grunn at petroleumsskattemyndighetene vil fortsette arbeidet med å sikre at belastningene oppfyller armlengde-kravet.
 - ➔ Derfor:
 - ➔ Viktig at selskapene tar seg bryet med å gå inn i en reell dialog
 - ➔ Flere selskaper har erfart nytten ved det



Som tidligere påpekt anbefales selskaper som "sliter" med dokumentasjonskravene å foreta følgende **kvalitetssjekk:**

- Vil **skattemyndighetene** på grunnlag av de opplysningene som er gitt kunne
- fastslå at tjenestene faktisk er ytet (den enkelte kategori/type)
- at de ytede tjenestene representerer en fordel (verdi) for mottakeren
- ha en begrunnet mening om omfanget av tjenester ytet innen de ulike kategorier
- slik at det er mulig å etterprøve hvorvidt beløpet belastet er markedsmessig



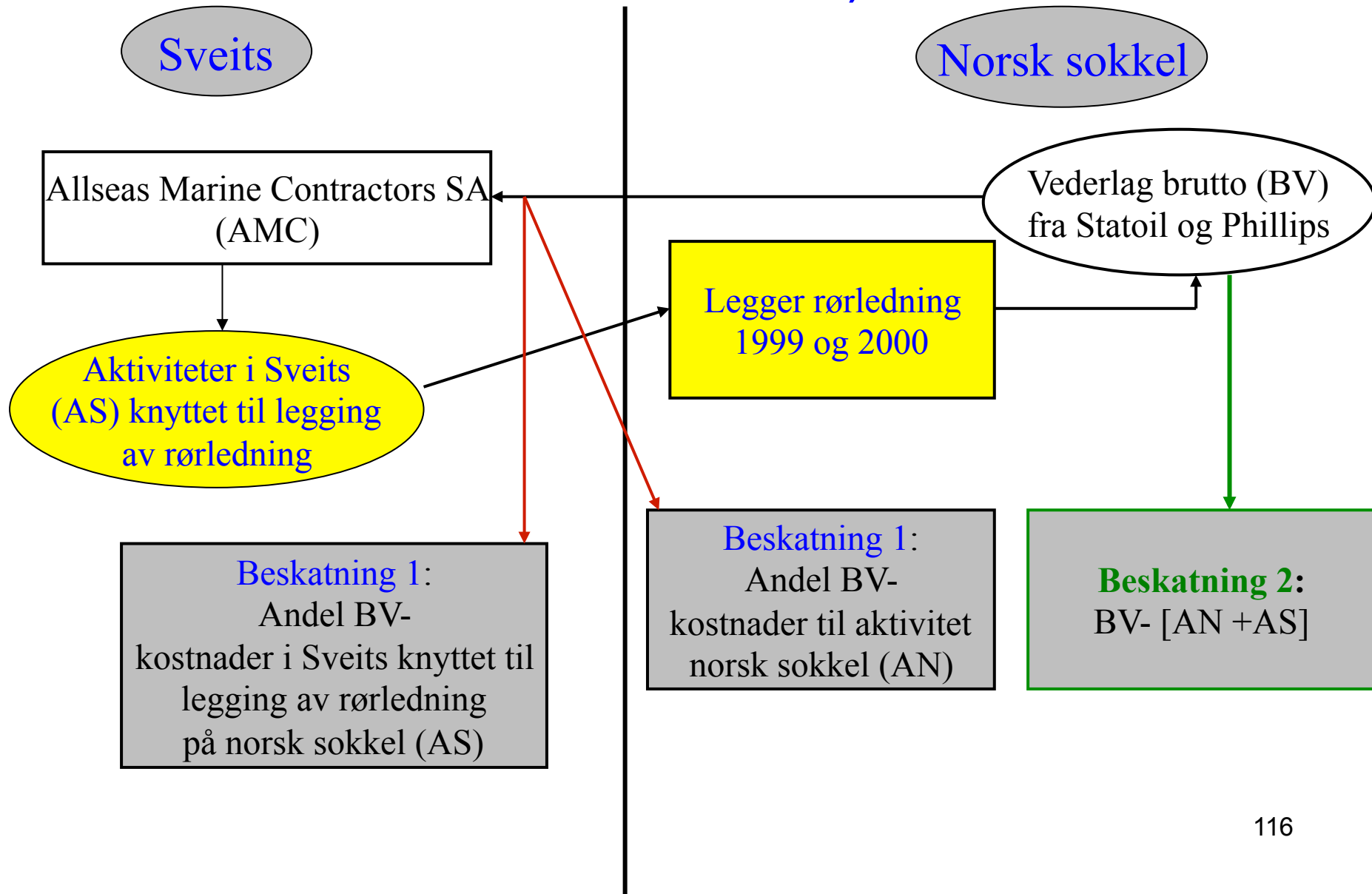
Del IV:

Tilordning – virksomhetsklassifikasjon Refusjon av skatteverdien av leteunderskudd Tilleggsskatt



Tilordning

Omfang skatteplikt: Allseas-dommen (Rt.2011 s. 999)





- ◆ **AMC** hadde rørledningsoppdrag hhv 203,5 og 117,9 dager i 1999 og 2000
- ◆ Bruttovederlag var hhv 530,8 og 512,7 mill. NOK
- ◆ Selskapet mente at følgende aktiviteter:
 - ◆ Markedsføring, prekvalifisering, anbudsarbeid og kontraktsforhandlinger
 - ◆ Mobilisering og demobilisering
 - ◆ og prosjektledelse/gjennomføringen av prosjektet
- ◆ måtte tilordnes en andel av bruttovederlaget
- ◆ Det var bare virksomhet knyttet til selve rørleggingen (dvs. den fysiske aktiviteten) på norsk sokkel som omfattes av skatteplikten etter petrsktl. § 1, jf § 2, jf skattelovens § 2-3 første ledd bokstav b ("drives her")
- ◆ Man måtte anvende armlengdeprinsippet i forholdet mellom hovedkontoret og det (fingerte) faste driftsstedet på norsk sokkel
- En vesentlig del av de arbeidsoppgavene og den verdiskapningen som genererte bruttoinntektene har foregått ved hovedkontoret



Tilordning

Omfang skatteplikt: Allseas-dommen (Rt.2011 s. 999)

Høyesterett – enstemmig:

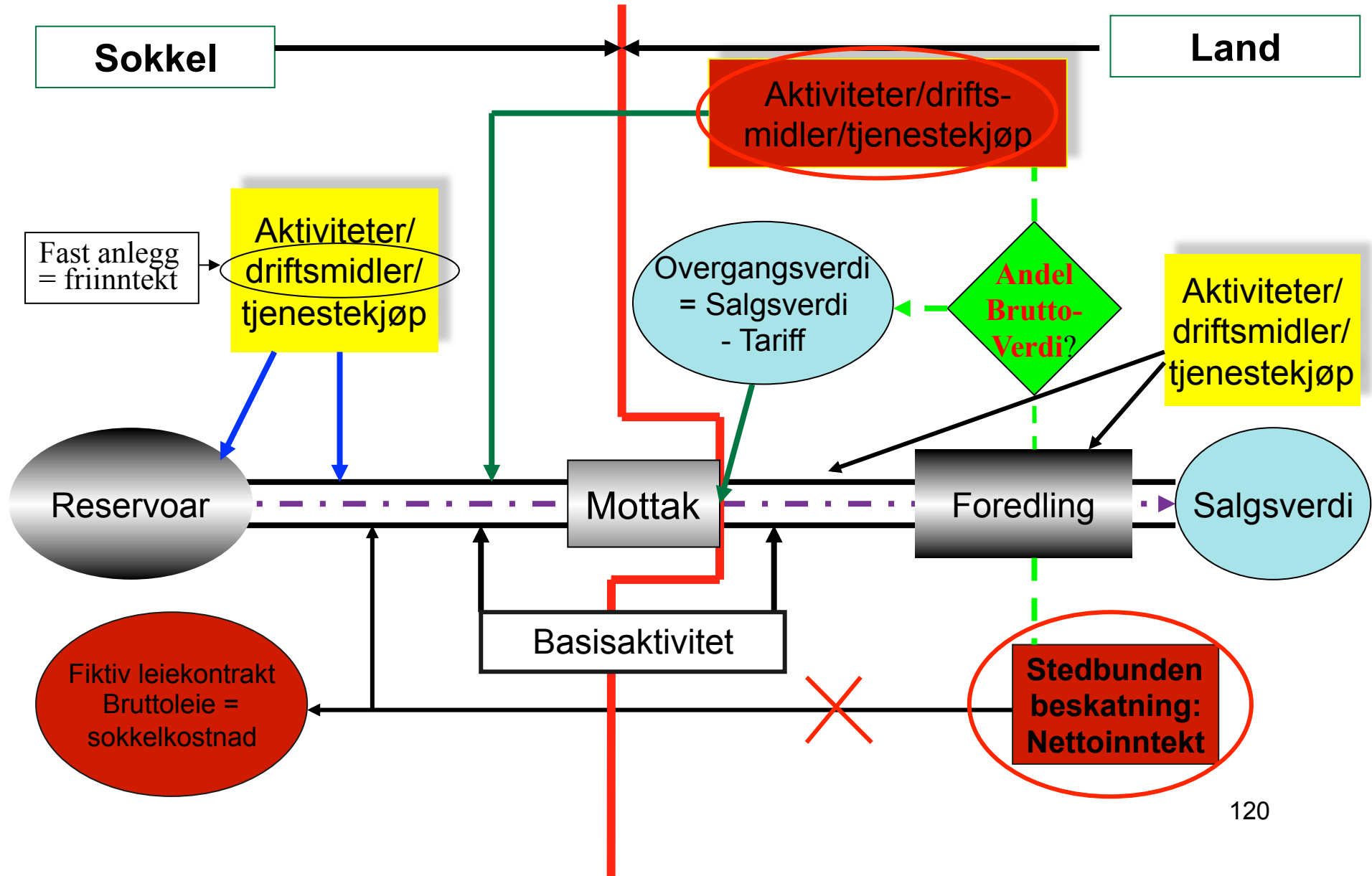
- ◆ Utgangspunkt: petrsktl. § 1 første ledd bokstav a
 - ◆ ”Denne lov gjelder skattleggingen av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum
 - a) i indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen.”
- ◆ § 2: inntekt som ”vinnes av slik virksomhet .. som nevnt i § ”, skal det svares skatt etter ”bestemmelsene i lovgivningen for øvrig om skatt av formue og inntekt”
- ◆ Førstvoterende: ”Jeg finner det vanskelig å lese ordlyden i § 2 annerledes enn at hele den bruttoinntekt AMC innvant ved oppdragene for Phillips og Statoil – dvs. kontraktsvederlagene – omfattes av bestemmelsen.”
- ◆ ”AMCs tolkning ville fått til dels vidtrekkende konsekvenser for petroleumsskattelovens nedslagsfelt.”
- ◆ Viser dessuten til:
 - ◆ Forarbeider: petroleumsskatteloven (ingen slike begrensninger omtalt)/petroleumsloven
 - ◆ Tidligere HR-dommer der det gjennomgående er forutsatt en ”brutto-ligning”
 - ◆ Heerema (Rt. 2002 s. 718): ”Dommen kan vanskelig forstås på annen måte enn at hele bruttoinntekten er underlagt beskatning etter petroleumsskatteloven.”



- ◆ Zimmer har fremkommet med kritikk av dommen (foredrag 26.10.2011 – IFA)
- ◆ Resultatet av dommen er helt i samsvar med petroleumsskattemyndighetenes praktisering når det gjelder tilordning av brutto inntekter og kostnader til sokkel
- ◆ Førstvoterende: Annet resultat ville fått "vidtrekkende konsekvenser"
 - ◆ Forklarer ikke hvilke
- ◆ Men utvilsomt et potensial for betydelig uenighet om riktigheten av den forståelse av reglene som til nå er lagt til grunn for særskattepliktig virksomhet
- ◆ Særskattepliktig virksomhet avgrenses både funksjonelt og geografisk
 - ◆ Det betyr imidlertid ikke at all aktivitet må foregå på sokkelen
 - ◆ Det er "kjernevirksomheten" som må foregå på sokkelen
 - ◆ Kjernevirksomheten gjelder det å forflytte (transportere) og behandle petroleumen frem til salgs punkte/geografisk grense, herunder rørledningsvirksomheten som sådan (fysisk)
 - ◆ Men mye aktivitet kan foregå andre steder – både på land i Norge og i utlandet – kriteriet her blir om aktiviteten kan sies å fremme, bidra til, utvikle (er en *innsatsfaktor* i) kjernevirksomhetens inntektsserverv.
 - ◆ Inntektsservervet knytter seg til salg av petroleumsprodukter



Sammenhengende transport og foredling – geografisk og funksjonell avgrensing sokkel/land: betydningen av hvor aktivitetene foregår – fordeling bruttoverdi?





- ◆ **Det er altså, i utgangspunktet, ikke avgjørende hvor aktiviteten rent fysisk foregår**
- ◆ **Men hvilken del av kjernevirksomheten aktiviteten knytter seg til (før eller etter geografisk grense)**
- ◆ **Innenfor samme skattesubjekt fremtrer stedbunden beskatning her som et unntak: i dette tilfellet fingerer man en selvstendig virksomhet som selger tjenester til sokkelen**
- ◆ **Prinsipielt kunne man også tenke seg to selvstendige virksomheter (utvinning og rørledningstransport), men det får bare reell betydning dersom disse utøves i to forskjellige subjekter**



- ◆ 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)



Klagenemndas flertall:

- ♦ ”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.”
- ♦ ” .. 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 skiperavtale ... ” 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.



Klagenemnda (forts.)

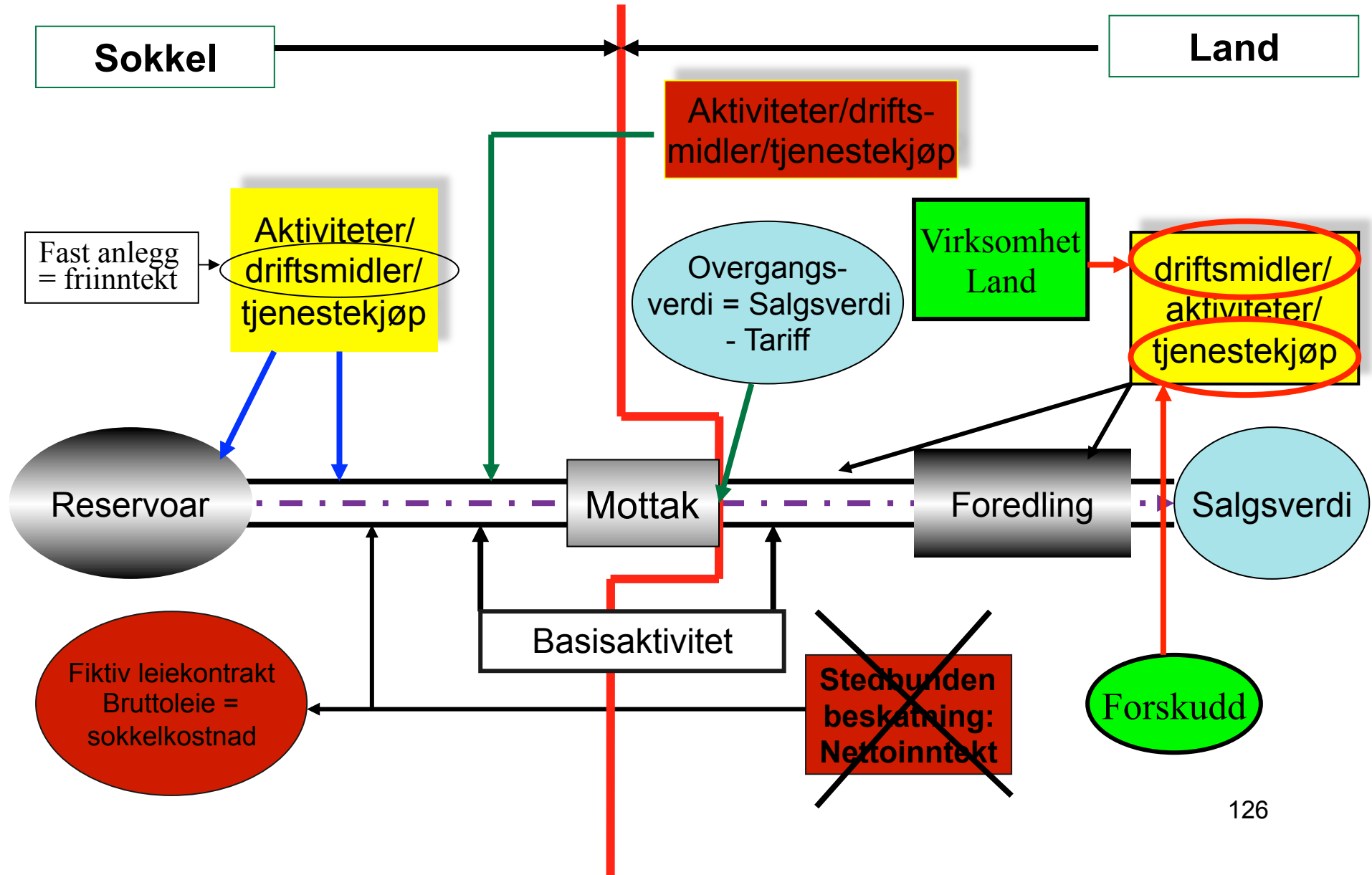
- ◆ Stillingen blir således den samme som når utvinningsselskaper investerer i løse driftsmidler som anses anskaffet som ledd i særskattepliktig virksomhet på sokkelen, men som fysisk befinner seg på land.
- ◆ Siden investeringene ikke knytter seg til faste installasjoner som produksjonsanlegg eller rørledning i sokkelområdet, foreligger ikke rett til avskrivninger og friinntekt etter petrsctl. § 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



- ◆ Stevningen bygger for det første på at det i dette tilfellet foreligger skattemessig eierskap.
- ◆ Deretter anføres både stedbunden beskatning og virksomhet land (Statpipe) som grunnlag for inntektsallokering til land.
- ◆ Gitt skattemessig eierskap er det *bare virksomhetsalternativet* som er aktuelt.
 1. Stedbunden beskatning:
 - ◆ Forutsetter at det faste driftsmiddelet funksjonelt og geografisk er knyttet til (er 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) – resultatet blir imidlertid ofte som for stedbunden beskatning





- ◆ 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.

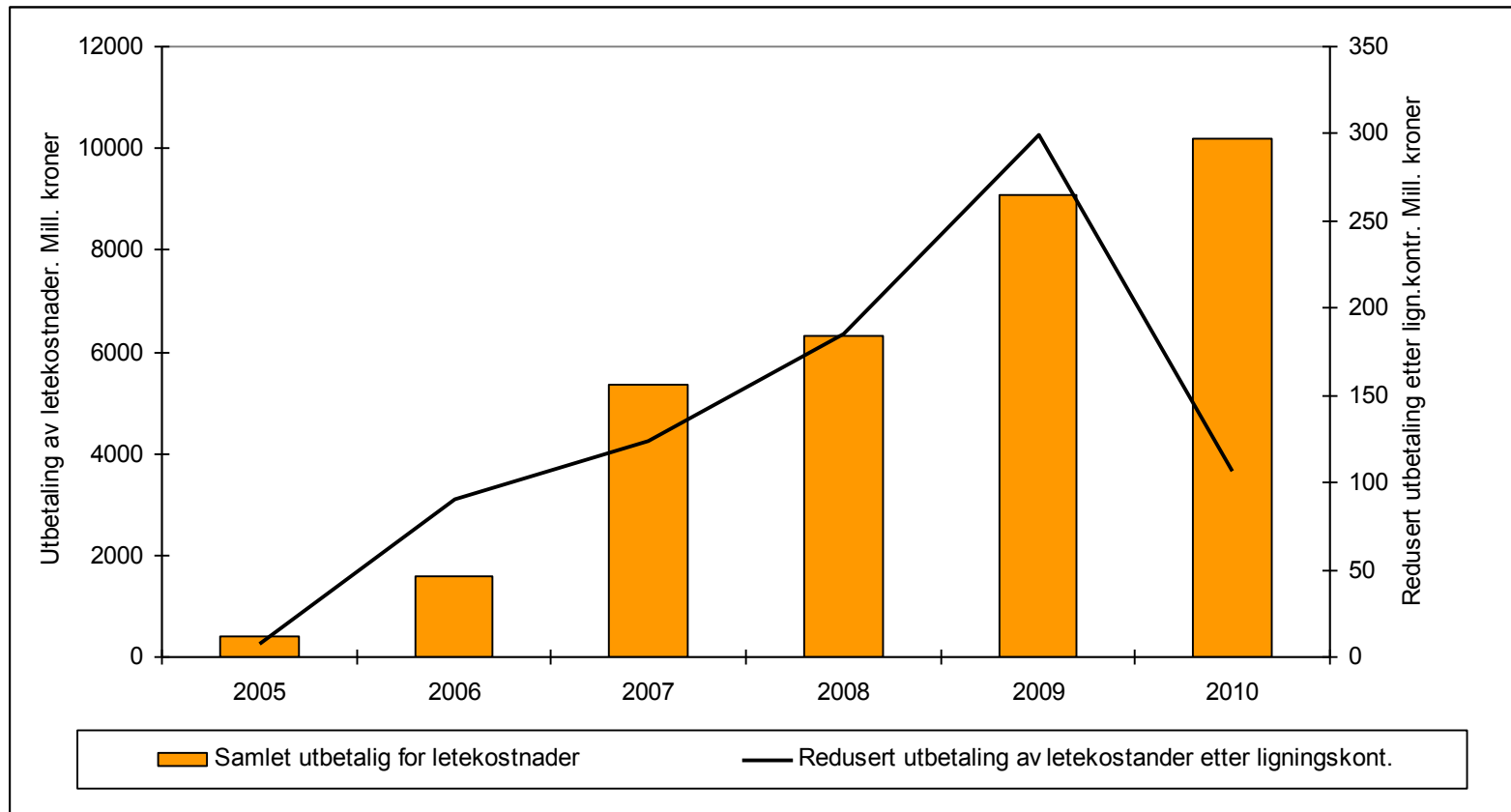
Kontrollfokus nå:

- ➔ 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.

- ◆ **Neste plansje viser "tilpasning"**

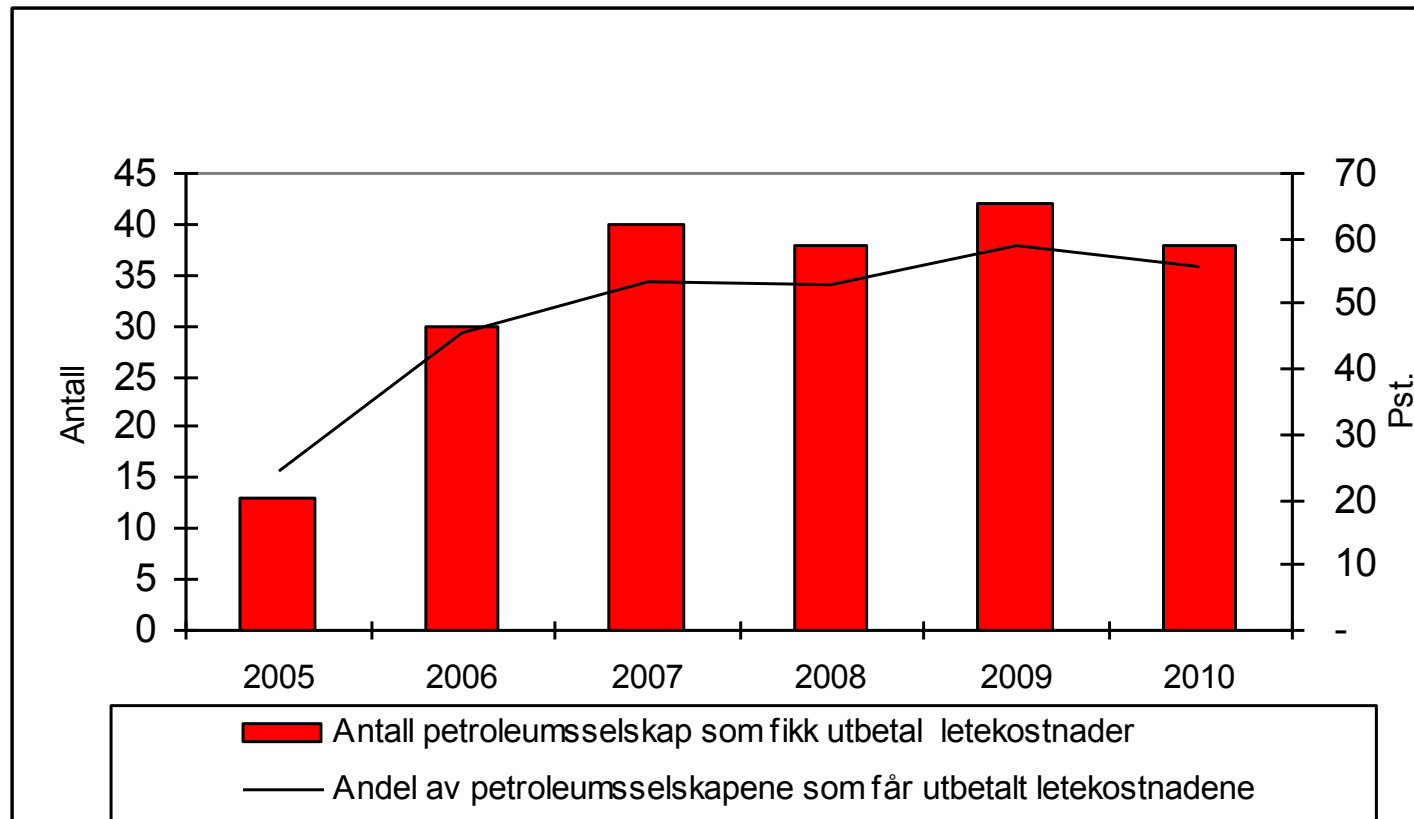


Utbetaling og redusert utbetaling av skatteverdi leteunderskudd etter ligningskontroll



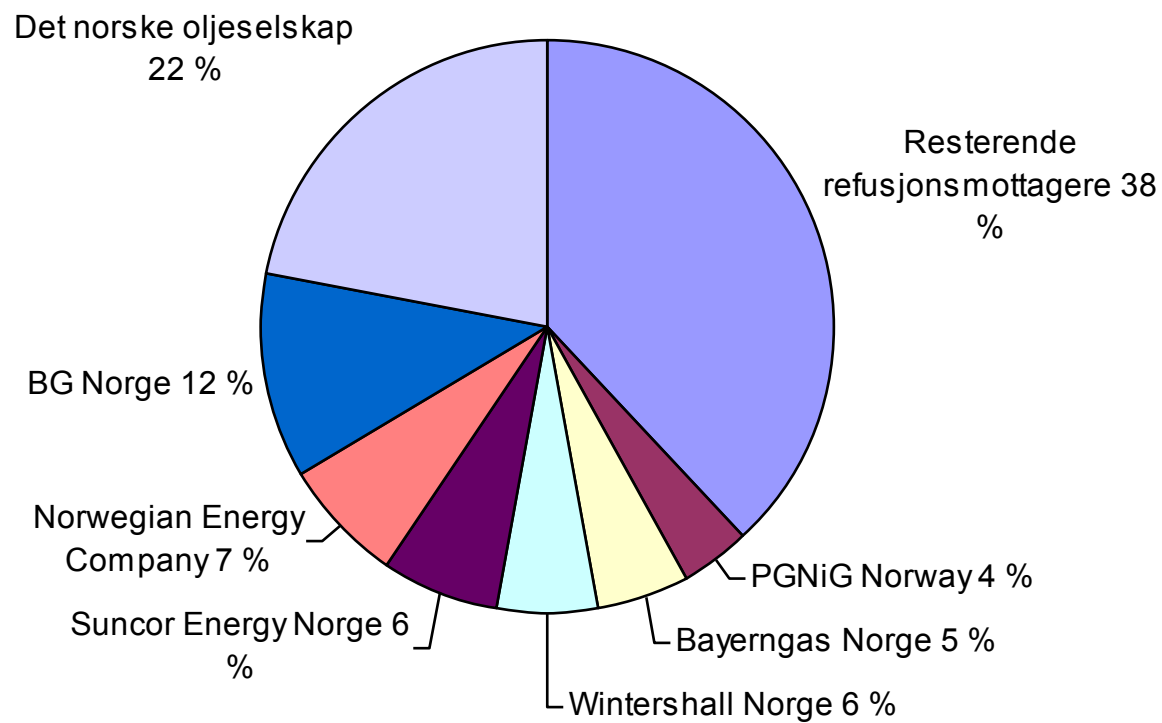


Antall og andel petroleumsselskaper som fikk utbetalt skatteverdien av leteunderskudd





Refusjon skatteverdien leteunderskudd 2010





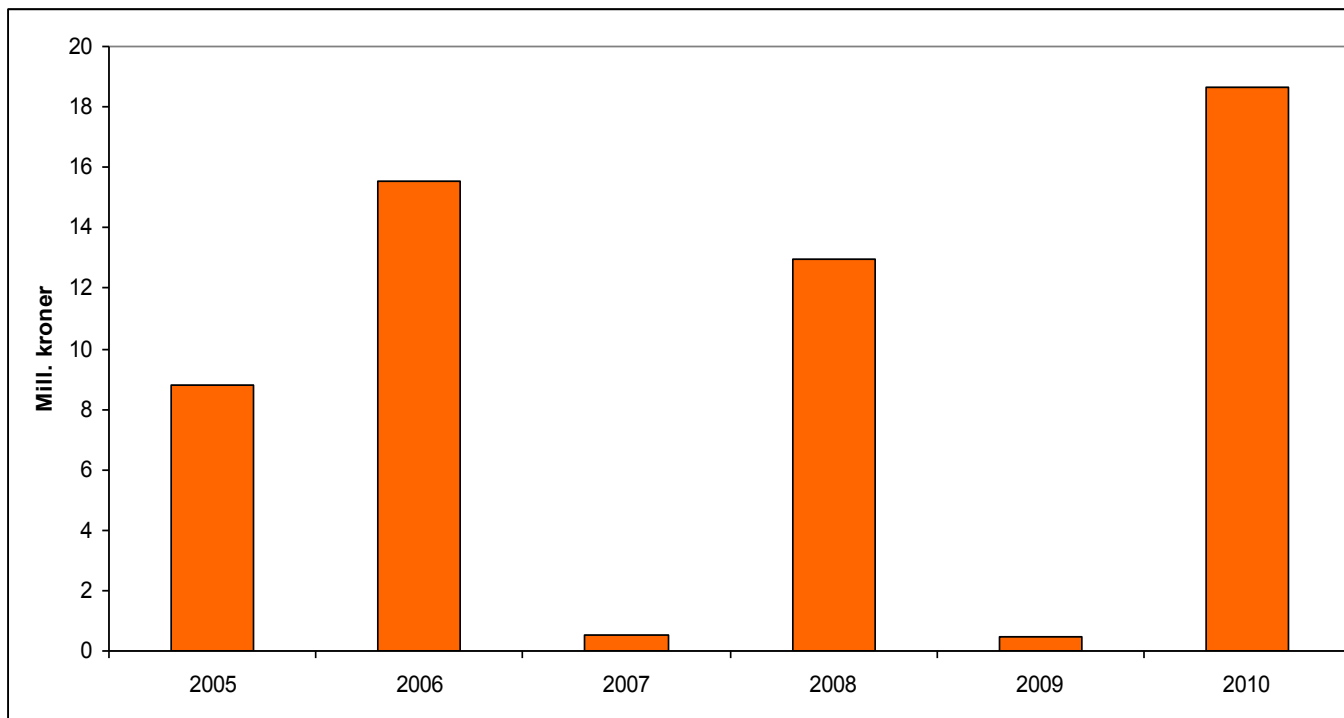
- ◆ Selskapet hadde aktivert som utbyggingskostnader såkalte *driftsforberedelseskostnader*
- ◆ Selskapet var enig i at dette ikke var riktig
- ◆ Feilen ble oppdaget ved kontorets ”kontrolltiltak” (jf. lignl. § 10-3)
- ◆ Aktivering kontra direkte utgiftsføring:
 - ◆ Kostnaden avskrives over 6 år
 - ◆ Friinntekt over 4 år (til sammen 30% ytterligere fradrag i særskattegrunnlaget)
 - ◆ Uavskrevet rest øker andel rentekostnad tilordnet sokkel (petrsktl. § 3 d) - *fordelingsvirkningen*
- ➔ Anvendes diskonteringsrenten som benyttes ved tidfestingsfeil – gjennomsnittlig 5 (snittet av 4 og 6) års statsobligasjonsrente i 2010 + 0,5 prosentpoeng – vil nåverdien av aktiveringsalternativet være ca. 12% høyere enn skatteverdien av direkte utgiftsføring
- ➔ Diskonteringsrenten måtte være godt over 9% for at ”valget” skulle bli nøytralt



- ◆ Utgangspunkt: for at det skal kunne ilegges tilleggsskatt må aktiveringen kunne ha ført til "skattemessige fordeler", jf. lignl. § 10-2
- ◆ Selskapet mente at
 - ◆ tilleggsskatt i et tilfelle som dette ville bli "tilfeldig" fordi nåverdiberegningen er for avhengig av valgt diskonteringsrente.
 - ◆ og at lovgivers intensjon var at valget mellom kostnadsføring og aktivering skal være nøytralt, og at dette har betydning for vurdering av om opplysningen kunne ha gitt "skattemessige fordeler".
- ◆ Oljeskattenemnda: "Etter Oljeskattenemndas syn må valg av diskonteringsrente reflektere at det som vurderes ved periodiseringsfeil er nåverdien av skattekrav. Riktig vurderingstema er dermed etter nemndas syn å sammenligne nåverdien for skattyter av to ulike skattefradrag - aktivering eller utgiftsføring - dvs. nåverdien av to ulike fordringer på staten på selskapets hånd. Derfor blir det korrekt å bruke statsrente med tilsvarende løpetid."
- ◆ " .. bemerker nemnda at det er riktig at lovgiver i enkelte *tidligere* lovforarbeider har gitt uttalelser som kan tyde på at valget mellom aktivering og kostnadsføring *da* var ment å skulle være nøytralt. I forarbeidene til revisjonen i 2007 er det ikke gitt noen uttalelser om at valget er nøytralt, basert på de lovendringer som kom da, og som har hatt en effekt."
- ✓ Bare første års *fordelingseffekt* ble tatt med ved beregning av skattefordelen



Tilleggsskatt 2000-2010





Del V

Saksbehandling – dokumentasjon – bevisvurdering



- ◆ **Sammenlignbar ukontrollert pris:**
 - ◆ Operatørens belastninger til partnerne basert på samarbeids- og regnskapsavtalen
 - ◆ Kontrakter inngått i tid etter den kontrakt som vurderes (Del I)
- ◆ **Anonymisert ("hemmelig") sammenligningsgrunnlag:**
 - ◆ Klagenemndas syn
 - ◆ Status for arbeidet med gassdatabase
- ◆ **Klagebehandling**
 - ◆ avgjørelser i avdeling (Del I)
 - ◆ anmodning om å få møte for Klagenemnda – nemndas avgjørelse og begrunnelse
- ◆ **Avskjæring av nye bevis i rettssak**
- ◆ **Evaluerings av selskapenes oppgave- og dokumentasjonsplikt etter lignl. § 4-12**



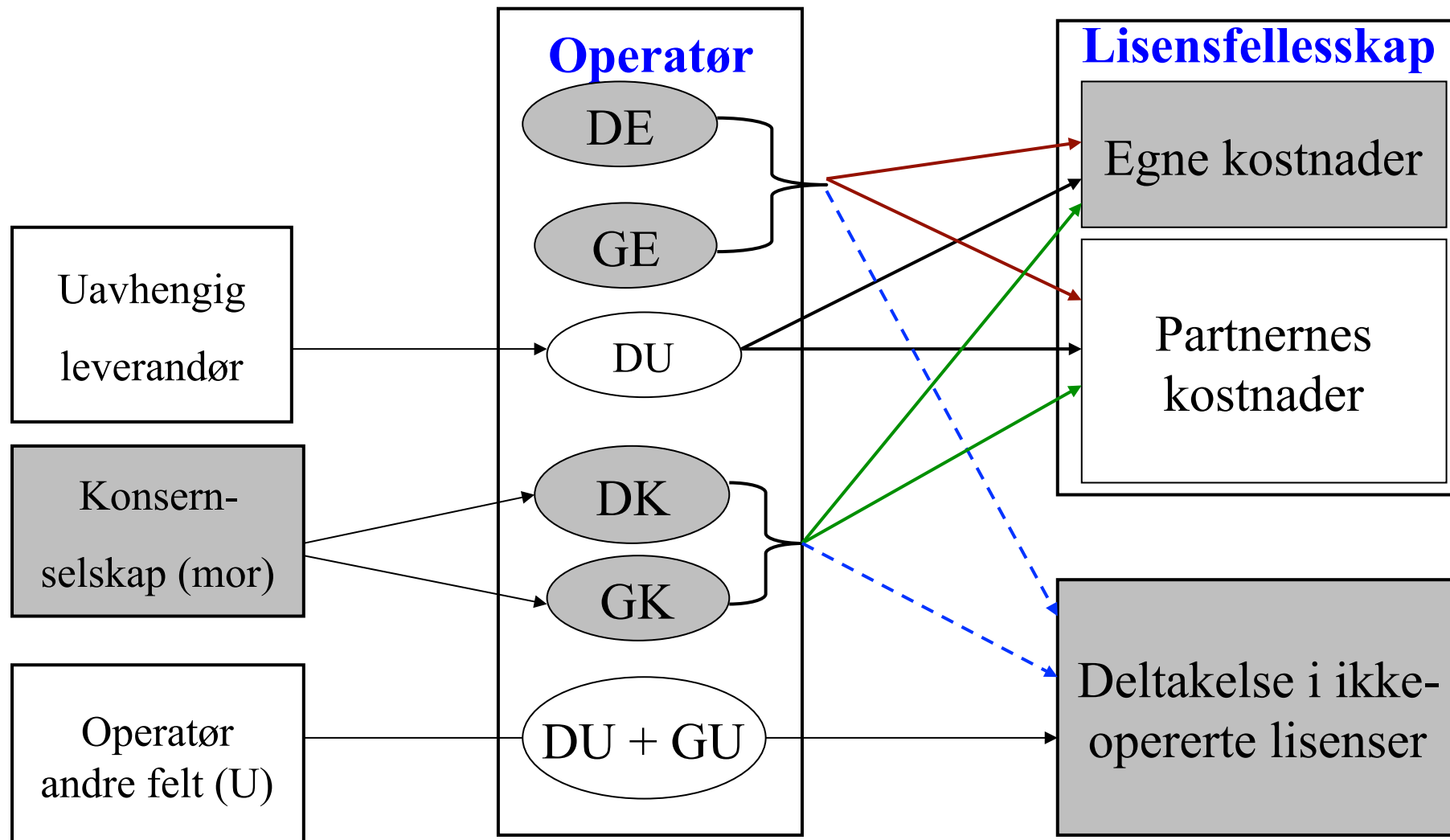
Samarbeids- og regnskapsavtale Sammenligningsgrunnlag for konserninterne transaksjoner?

- ◆ Ny samarbeidsavtale og regnskapsavtale 2007 ("S&R").
- ◆ Godkjent av OED
- ◆ I tillegg foreligger "Anbefalte retningslinjer for presisering av felleskostnader og operatørens 100 % kostnader" utarbeidet av OLF, sist revidert 1.12.2009
- ◆ Gjelder alle selskaper på norsk sokkel
- ◆ Regulerer bl.a. hvilke kostnader operatøren kan belaste partnerne på lisensen, herunder beregningsmetoder for kostnadene
- ◆ Det skilles mellom direkte henførbare kostnader og indirekte kostnader (Hovedledelse og Konsernstaber)
- ◆ Indirekte kostnader omfatter hovedledelse og konsernstaber
 - ◆ disse kan belastes lisensen med 0,65% av de årlige kostnader til leting, drift og utbygging på det opererte feltet
 - ◆ utgifter som dekkes av satsen er ikke gjenstand for revisjon
- ◆ Generell FoU belastes etter egne regler

En "PERFEKT" SUP?



D = direkte henførbare; G = generell overhead (ledelse og stab)
K = konsern; U = uavhengige; E = operatørens egne





Fra Enterprise-dommen – Borgarting lagmannsrett 11.01.2010: Om Joint Operating Agreement (omtrent tilsvarende norsk regnskapsavtale)

- ◆ I den avsluttende fasen, og spesielt i forbindelse med ankeforhandlingen, har den ankende part med styrke hevdet at de kostnader selskapet har måttet betale, tilfredsstiller armlengde-prinsippet fordi deltakerne i JOA-avtalene på britisk og irsk sokkel rent faktisk er blitt belastet for og har akseptert tilsvarende utgifter
- ◆ Lagmannsretten finner det ikke tvilsomt at deltakerne i en JOA-avtale i utgangspunktet vil være nærmere knyttet til en operatør enn hva som vil være tilfelle mellom uavhengige parter. **Således har deltakerne et klart interessefellesskap i den forstand at de skal dele utgifter/risiko og fortjeneste, og avtaleforholdet dem i mellom er også basert på en ren kostnadsfordelings-modell uten fortjenestepåslag.** Disse deltakerne behandles for øvrig annerledes enn EONL m. h. t. dekning av "corporate"-kostnader, og de har en helt begrenset innsynsrett i operatørens underliggende regnskapstall.
(uthevet her)

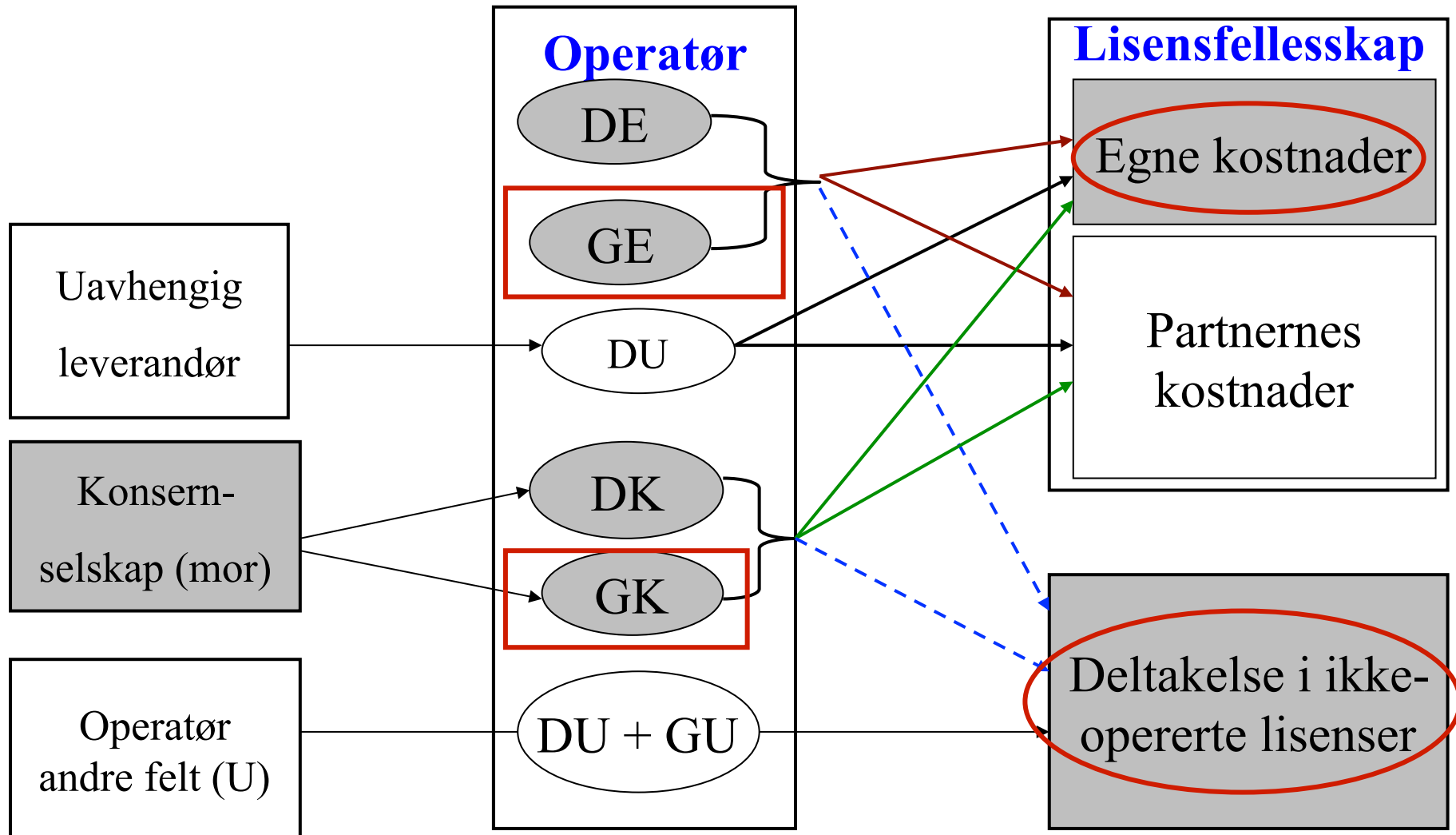


Samarbeids- og regnskapsavtale Sammenligningsgrunnlag for konserninterne transaksjoner?

- ◆ S&R initiert av og godkjent av OED
- ◆ Arbeidet med å fremforhandle ny avtale: ansvar OLF
- ◆ Fremstår (langt på vei) som en armlengdes ”gruppeavtale” for alle interessentskap på norsk sokkel
- ◆ For hovedledelse/konsernstaber bygges det på en forutsetning om at prisformelen vil gi uttrykk for verdien av de mottatte tjenester, men uten at det etableres noen sammenheng mellom faktisk mottatte tjenester og prisingen
- ◆ Avtalen synes å ivareta både statens og selskapenes interesser (kostnadseffektivitet)
- ◆ Det betyr imidlertid ikke at belastningsmetoden/prisingen er direkte ”overførbar” til avtaleforholdet mellom operatøren og dennes konsernselskaper (mor)
- ◆ S&R er en gruppeavtale som gjelder for alle felt
- ◆ Mens avtaleforholdet mellom operatøren og konsernselskapene mer har karakteren av et én til én forhold
- ➔ En vesentlig forskjell er at konsernets tjenesteyting vil kunne gjelde operatørens totale virksomhet (altså også felt som han ikke er operatør på)
- ➔ Særlig fremtredende vil det være for hovedledelse/konsernstaber



D = direkte henførbare; G = generell overhead (ledelse og stab)
K = konsern; U = uavhengige; E = operatørens egne





Samarbeids- og regnskapsavtale

Sammenligningsgrunnlag for konserninterne transaksjoner?

- ◆ Hovedledelse: .. den del av operatørens øverste ledelse, eventuelt tilknyttede selskapers øverste ledelse, som er direkte engasjert i oppstrømsrettet virksomhet.
- ◆ (Hovedledelsens) konsernstabsaktiviteter: regnskap, økonomi, skatt, informasjonsteknologi, intern og ekstern informasjon, helse/miljø/sikkerhet, finans, forsikring, intern revisjon og personal/organisasjon.
- ➔ Basert på disse definisjonene må felt der selskapet ikke er operatør, bare deltaker, også tilordnes en andel av kostnader knyttet til hovedledelse/konsernstaber (generell overhead)
- ➔ Antar vi at man ønsker å bruke samme prisingsformel mellom operatøren og konsernselskapene som mellom operatøren og partnerne, oppstår følgende problemstillinger:
 1. Hva er riktig fordeling av egen og konsernselskapenes generelle overhead mellom operert og ikke-opererte felt?
 2. Det er forutsetningen at belastningen til lisenspartnerne skal dekke både egne og konsernselskapenes generelle overhead. Hvordan avregne? Dvs.: summen av egne og konsernselskapenes må utgjøre 0,65% av grunnlaget (leting, utbygging og drift) om prisen skal bli lik (for operatøren og partnerne)
 3. Kan konsernselskap belaste for ikke-opererte felt basert på samme prisformel (reduisert for mottakende konsernselskaps egen generell overhead)?



Samarbeids- og regnskapsavtale Sammenligningsgrunnlag for konserninterne transaksjoner?

- ◆ En belastning fra konsernselskap der man kopierer belastningsmetode/formel i Regnskapsavtalen innebærer ikke automatisk at transaksjonen er markedsmessig
- ◆ Dette bekreftes også av at det ikke er uvanlig at konsernbelastningene er metodisk annerledes oppbygget og priset
- ◆ Dette betyr ikke at belastninger som bygger på regnskapsavtalen er uten betydning:
 - ◆ ofte vil man kunne gjøre ”rimelig presise” justeringer for dermed å kunne oppnå transaksjonslikhet
 - ◆ i en del tilfeller vil det dessuten ikke være nødvendig med justeringer
 - ◆ I prinsippet (sannsynlighets)vurdering i tre trinn:
 1. om tjenester er ytet
 2. omfanget av tjenestene
 3. verdsettelsen av tjenestene
 - ◆ Fra ligningen (om tjeneste er ytet):
 - ◆ frikjøpsbeløp for tidligpensjon akseptert av partnerne
 - ◆ uklart hvorvidt det var grunnlag i operatørens avtale med tjenesteyter (konsernselskap) for denne belastningen (dvs. som frikjøp)
 - ➔ grunnlaget for fradragsføring etablert ved partnernes aksept



Pensjonskostnader:

- belastes partnerne som et kostnadselement ved tjenesteytelsen i form av et prosentpåslag på lønnskostnader
 - prosentpåslaget skal dekke nåverdien av fremtidige pensjonskostnader tilknyttet de ytede tjenestene
 - dekker ordinær alderspensjon (ikke tidligpensjon eller andre ekstraordinære pensjonskostnader)
 - Regnskapsavtalen regulerer i pkt. 2.1.3 (detaljert) prosedyrer og beregning av pensjonspåslaget
 - En operatør ble fra tjenesteyter (konsernselskap) belastet et tillegg til pensjonspåslaget: differansen mellom egen aktuarberegnet pensjonskostnad og pensjonspåslaget
- ➔ Selskapet aksepterte at fradragsretten ble begrenset til pensjonspåslaget



Fra "Anbefalte retningslinjer for presisering av felleskostnader og operatørens 100 % kostnader" som blant annet regulerer belastning til lisenspartnere av kontorkostnader der operatøren eller tilknyttet selskap eier bygget.

4.1 Kontorkostnader, operatøren eier selv kontorlokalene

Årlig leie skal bestå av avskrivninger og finansieringskostnader som skal dekke operatørens kostnader. Disse blir normalt beregnet på følgende måte:

Avskrivning: Lineære avskrivninger - max 3% p.a.

Avskrivningsgrunnlag: Investert kapital eller kjøpesum

Finansiering: Gjennomsnittlig NIBOR (1 måned) + 1%

Renter: Beregnes av nedskrevet balanse

Avskrivningsgrunnlaget, som skal inkludere kalkulatorisk renter i byggetiden, skal beregnes som ett gjennomsnitt av årets inngående og utgående balanse.

Ved leie fra "Tilknyttet Selskap" (Regnskapsavtalen), skal leie beregnes på samme måte som om operatøren selv eier lokalene.

Tap og gevinst ved salg av lokaler som operatøren eller "tilknyttet selskap" eier, er for operatørens egen regning.

Leie kan belastes fra den dagen bygget tas i bruk til fellesoperasjonen.



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

- ◆ **Utgangspunktet:** En konkret sak (prising av våtgass) der det etter Klagenemndas syn særlig ville være CUP-metoden (Comparable Uncontrolled Price) og videresalgsmetoden som peker seg ut som aktuelle metoder.
- ◆ og videre: Slik Klagenemnda så 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 ...



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

- ◆ 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.



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

- ◆ 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 videresalgsprisene 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 videresalgsprisene – herunder å foreta nødvendige justeringer.
 - ◆ I stevning hevdes det endog at videresalgsprismetoden ”er fundamentalt uegnet til bruk på transaksjoner av denne typen”



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

- ◆ [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 unnlattelse 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.



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

- ◆ 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.



● **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 videresalgsprisene, slik at en alternativ metode for å vurdere om prisen er armlengdemessig kunne vært anvendt.



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.



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

- 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. (uthevet her)

- ➔ 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.



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

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.



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

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 rettssikkerhetsproblem.

Klagenemnda har forståelse for at selskapene kan føle det som et rettssikkerhetsproblem 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)



Klagenemnda om anonymisert sammenligningsgrunnlag

- 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)



- ◆ Det er utvilsomt rettskildemessig dekning for bruk av anonymisert sammenligningsgrunnlag under gitte omstendigheter
 - ◆ 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 (alltid) 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.



Gassdatabase Grunnlag for prisingskontroll

- ◆ Naturgass – opplysningsplikt: ny § 6 nr. 6 i petroleumsskatteloven
 - ◆ uttak likestilt
 - ◆ skal ukrevet sendes inn til Oljeskattekontoret ”innen én måned etter utløpet av kvartalet”
 - ◆ kan kreve kopi av avtale
 - ◆ opplysningene kan kreves innsendt elektronisk
 - ◆ selskapene skal gi opplysninger om ”all realisasjon av naturgass som er skattepliktig etter § 5” (særskattepliktig)
 - ◆ manglende innsending kan medføre illeggelse av gebyr
 - ◆ loven trer i kraft fra det tidspunkt departementet bestemmer
- ◆ Forskrift har vært på høring – ennå ikke vedtatt
- ◆ Før ikrafttredelse skal det være utviklet et system for elektronisk innsending av opplysninger



Gassdatabase System for elektronisk innsending

- ◆ **Arbeidet er godt i gang – kostbart og krever en ikke ubetydelig ressursinnsats også fra kontorets side**
- ◆ **Det er besluttet at våtgass skal holdes utenfor krav om elektronisk innlevering inntil videre**
- ◆ **Rapportering via ALTINN**
- ◆ **Samarbeid om løsning:**
 - ◆ Referansegruppe
 - ◆ 6 selskaper – skal gjenspeile de rapporteringspliktige (størrelse og ulikheter i IT-løsninger)
 - ◆ Selskapene deltar med representanter fra skatt, gass og IT
 - ◆ 3 møter i løpet av høsten 2011
 - ◆ Også særmøter
 - ◆ Man har forsøkt å ta hensyn til forslag til endringer
 - ◆ Seminar om gassrapportering 5. desember: Først og fremst av hensyn til de selskapene som ikke er med i referansegruppen



- ◆ Planlagt testing 2012
 - Systemtest (26.03.12-27.04.12) – 1 selskap
 - Akseptansetest (30.04.12-25.05.12) – 5 selskaper
 - Referansetest (28.05.12-15.06.12) – 10 selskaper
 - Pilot – alle selskaper
 - ◆ I hele tredje kvartal
 - ◆ med data for andre kvartal
- ◆ Første ordinære innsendelse vil være basert på data fra tredje kvartal, dvs. innsendelse ca. 1. november
- ◆ Forskrift vil antakelig bli vedtatt første halvår 2012
- ◆ Mens lov/forskrift må tre i kraft senest med virkning fra tredje kvartal.



- ◆ Et selskap fremmet i 2011 krav om å få delta i Klagenemndas møter ved behandlingen av en klagesak.
- ◆ Selskapet var enig i at hensynet til kontradiksjon var ivaretatt i den skriftlige delen av ligningsbehandlingen ved at selskapet gis anledning til å kommentere Oljeskattekontorets klagenotat
- ◆ Men selskapet fremhevet særlig at en lik kontradiktorisk behandling av skattyter og ligningsmyndighetene bare kan ivaretas fullt ut dersom selskapet gis rett til å gjøres kjent med og eventuelt imøtegå Oljeskattekontorets anførsler i Klagenemndas møter ved selv å delta i møtene.



- ◆ Nemnda fant ikke grunn til å imøtekomme selskapets krav om møterett ved behandlingen. Dette ble begrunnet slik (fra Klagenemndas brev til skattyter):
- ◆ Oljeskattekontorets deltakelse i Klagenemndas møter er i samsvar med de saksbehandlingsregler som gjelder generelt for ligningsforvaltningen.
 - ◆ utfører den sekretær- og servicefunksjon som ligningsloven og petroleumsskatteloven pålegger skattekontoret i forhold til skatteklagenemnder, jf. lignl. § 3-9 nr. 3 og petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav f) annet punktum.
- ◆ Redegjør for den skriftlige saksbehandlingen:
 - ◆ Klage → Klagenotat → Tilsvare → Klagemappe til Klagenemnda
 - ◆ Klagenotat: saksforhold, ligningsbehandlingen (påstand i selvangivelsen, korrespondanse under ligningsbehandlingen og Oljeskattenemndas behandling og vedtak ved ligningen), selskapets klage, og Oljeskattekontorets bemerkninger
 - ◆ Av klagenotatet fremgår hvilke saksdokumenter som oversendes Klagenemnda
 - ◆ ”Selskapet har således full oversikt over det materialet som ligger til grunn for nemndas behandling.”



- ◆ Om behandlingen i nemnda:
 - ◆ Saksforberedelse og behandling bygger på skriftlig tilsendt materiale basert på forannevnte saksfremstilling.
 - ◆ I motsetning til hva som er praksis i skatteklagenemnder i ligningsforvaltningen for øvrig, utarbeider Oljeskattekontoret ikke utkast til kjennelse forut for behandling av saken i Klagenemnda.
 - ◆ Det er Klagenemndas leder som foredrar saken i møtene, og under behandlingen er det en åpen diskusjon blant nemndas medlemmer. Etter at klagesaken har vært drøftet i ett eller flere møter i Klagenemnda, utarbeider kontoret utkast til kjennelse basert på nemndsmedlemmenes syn og det standpunkt som er tatt.
 - ◆ Utkastet behandles i etterfølgende møte.
 - ◆ Klagenemnda går grundig gjennom utkastet, og det foretas endringer og omformuleringer både etter skriftlige og muntlige forslag fra nemndsmedlemmene.
- ◆ Dersom det under Klagenemndas behandling av en sak kommer opp spørsmål av faktisk eller rettslig art som ikke er behandlet under saksforberedelsen,
 - ◆ ser nemnda det som viktig at dette forelegges klageren til uttalelse før det tas avgjørelse.



- ◆ Om EMK artikkel 6 (rettferdig rettergang) – påberopt av selskapet
 - ◆ Det følger av langvarig og fast praksis at saker om skatteforpliktelser, med unntak av ileggelse av tilleggsskatt, faller utenfor anvendelsesområdet for EMK artikkel 6
- ◆ Selskapet har fremholdt at det ikke er ressursmessige eller prosessøkonomiske hensyn som taler mot selskapets deltakelse i møtene.
- ◆ Klagenemnda er ikke enig i dette. Skulle det åpnes for møterett for klageren i nemndsmøtene, herunder med rett til å kommentere saken ytterligere, ville dette føre til en domstolslignende behandling som vil øke ressursbehovet og saksbehandlingstiden betydelig.
- Slik Klagenemnda ser det tilfredsstiller saksbehandlingen av klager ved petroleumsskatteligningen kravene til kontradiksjon.



💧 s. 165:

”The Norwegian appeal system has several weaknesses, and it is not a fair and objective process.”



Høyesterett:

- ◆ har i en rekke skatte- og avgiftsdommer angitt som et generelt prinsipp at nye opplysninger og bevis, som skattyter kan klandres for ikke å ha påberopt under ligningsbehandlingen, ikke kan medføre ugyldighet/opphevelse ved domstolsbehandlingen.
- ◆ Denne regelen er begrunnet med skattyternes opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene.
- ◆ Den første sentrale dommen på dette området er Rt 1995 side 1768 (Butt), hvor det klart fremgår at *den skattepliktige må bære risikoen for et feilaktig faktum, dersom han ikke gir opplysninger han har oppfordring til å komme med, eller gir uriktige opplysninger.*
- ◆ Det omtalte prinsippet er opprettholdt i en rekke senere dommer fra Høyesterett (bl.a Rt 2001 side 1265(Agip))



- ◆ **Konkret:** betydningen av selskapets egne opplysninger under lignings-/klagebehandling om kredittrating i sak vedrørende prising av konserninternt lån
- ◆ Utgangspunkt: ligningen for 2006:
 - ◆ Selskapet opplyser om en rating på BB
 - ◆ Varsel gir uttrykk for at OSK mener riktig rating er BBB
 - ◆ I svar på varsel gir selskapet uttrykk for at det aksepterte "endringen", men mener likevel at marginen er markedsmessig.
 - ◆ 2006-ligningen liten betydning som følge av etterfølgende opplysninger fra selskapet
- ◆ Saken gjelder inntektsåret **2007**. Fra svar på varsel hentes følgende utsagn fra selskapet:
 - ◆ "Based on the analysis performed by [revisjonsselskap], the indicative credit rating of [selskapet] is assumed to be BBB. The OTO does not seem to disagree with this assessment."
 - ◆ "A more reliable reference would be the spread over EURIBOR for BBB rated corporate bonds with yield to maturity of 10 years in the late 2007."
 - ◆ Intern låneavtale inngått i 2008 legger til grunn at rentemarginen skal vurderes ut fra kredittvurderingsklasse BBB



- ◆ Klagebehandlingen:
 - ◆ Klagen: tar ikke opp spørsmålet om ratingen er skulle vært en annen
 - ◆ Klagenotatet bygger på selskapets opplysninger om rating på BBB
 - ◆ Tilsvaret: Viser til revisjonsselskapets antydende rating på "stand alone-basis" (CCC). Og påpeker at en oppjustering (slik revisjonsselskapet gjorde) måtte skyldes en antakelse om at selskapets eiere ville og kunne bidra med finansiell støtte hvis selskapet skulle få økonomiske problemer.
 - ◆ Fremhever videre: "Vi har tidligere antydnet en rating i størrelsesorden BBB ..., men det ligger i dette en betydelig usikkerhet og rom for alternative muligheter. Videre er det på det rene at det vil være store variasjoner på lånekostnaden til selskaper som antas å ha lik rating. Vi skal kort illustrere det med to eksempler: "
 - ➔ Eksemplene viser til det forhold at selskap med lik rating vil ha ulike lånekostnader.
 - ➔ Det sier ikke noe om ratingen i seg selv
- ➔ Skattemyndighetene har – for inntektsåret 2007 (og senere år) – overfor selskapet lagt til grunn at riktig rating er BBB
- ➔ Det har klart fremgått at dette *bygger på selskapets egne opplysninger*
- ➔ Skattyter har i dette tilfellet klar oppfordring om å beriktige skattemyndighetenes forståelse
- ➔ Og at beriktigelsen fremkom i klartekst



Avskjæring av nye bevis i rettssak Et selskaps tilnærming

- Staten har i en sak for Oslo tingrett provosert fremlagt videresalgspriser.
- Selskapet fremholder følgende i prosesskriv:

Oslo tingrett skal prøve gyldigheten av et ligningsvedtak som er truffet av Klagenemnda for oljeskatt. Gyldigheten skal prøves på grunnlag av det faktum som lå til grunn for vedtaket.

Klagenemnda for oljeskatt traff sitt vedtak uten bruk av de fremprovoserte opplysningene om videresalgs- og innkjøpspriser. Prisene kan dermed ikke ha dannet grunnlag for nemndas vedtak. Provokasjonene fra staten gjelder følgelig bevis som ikke har *"betydning for det faktiske avgjørelsesgrunnlaget i saken"*, jf tvisteloven § 26-1. Statens begjæring om bevistilgang kan dermed ikke tas til følge. Tvisteloven er basert på en klar forutsetning om at kun dokumentasjon som er ført i saken kan danne grunnlag for rettens avgjørelser. Det vises til tvisteloven §§ 11-1 og 21-2.



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner – nye regler 2008

- ◆ Med virkning fra og med [inntektsåret 2008](#) er det i ligningsloven § 4-12 innført nye regler om oppgave- (2007) og dokumentasjonsplikt
- ◆ Nr. 1: [Oppgaveplikten](#) – skal gi ligningsmyndighetene grunnlag for om det er grunn til å undersøke enkelte transaksjoner eller selskaper nærmere
- ◆ Nr. 2: [Dokumentasjonsplikten](#) – skal danne grunnlag for en vurdering av om priser og vilkår er fastsatt i overensstemmelse med det som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter
- ◆ I etterkant av ligningsbehandlingen har kontoret de tre siste ligninger (inntektsårene 2008-2010) undersøkt og systematisert erfaringene med de nye reglene, bl.a.
 - ◆ I hvilken grad (de ulike) pliktene er oppfylt – med særlig vekt dokumentasjonsplikten
 - ◆ Saksbehandlernes syn på i hvilken grad de ulike opplysningene har vært nyttig (som grunnlag for videre analyse mv)



Oppgave- og dokumentasjonsplikt for konserninterne transaksjoner

- Standard/prinsipp knyttet til plikten:

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

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

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

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

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



Konkrete opplysninger som kan kreves etter forskriften (overskrifter)

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



Dokumentasjon – konserninterne transaksjoner

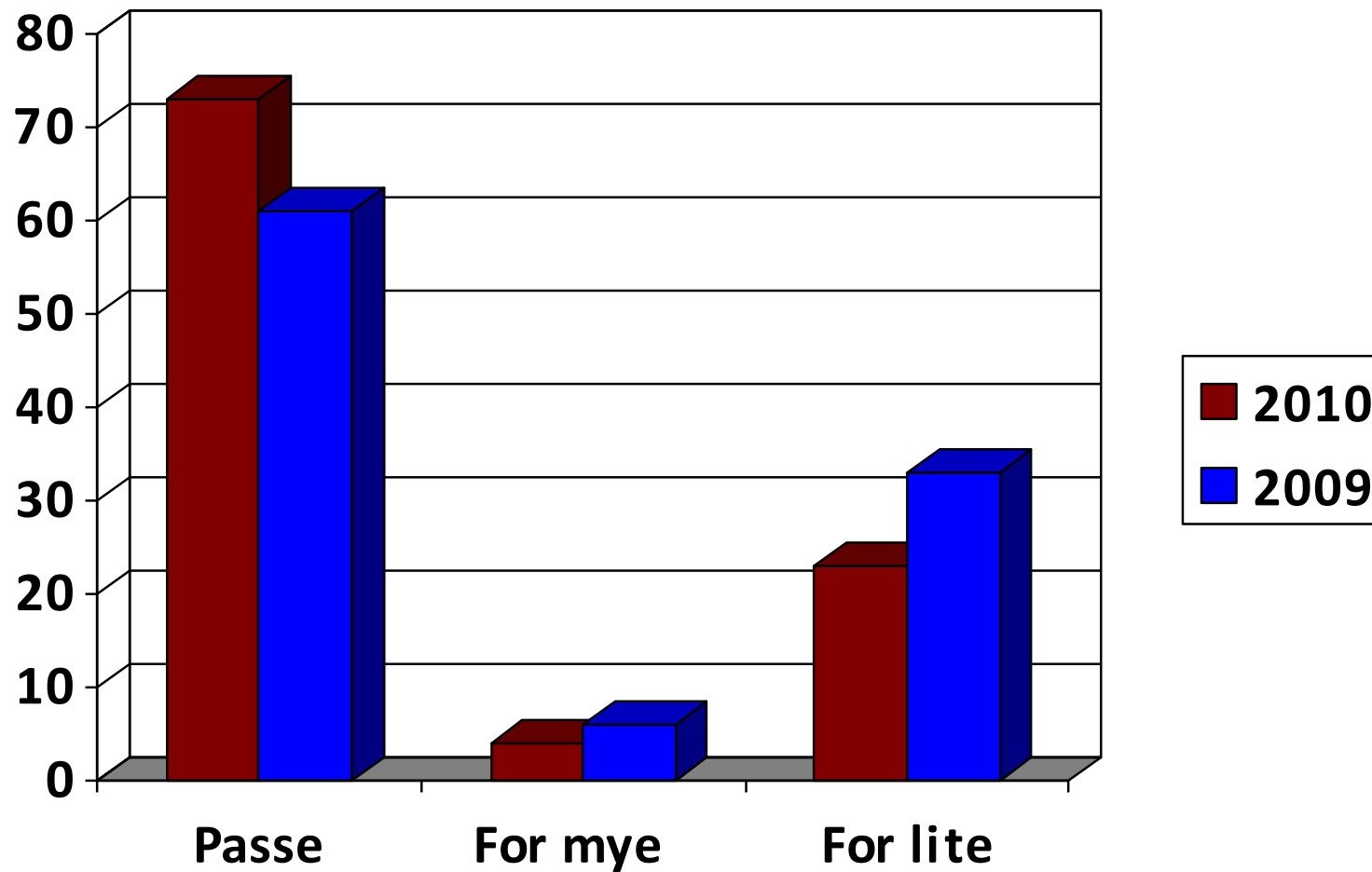
Intern undersøkelse/vurdering

- ◆ Evalueringen er gjort av hovedsaksbehandler
- ◆ Undersøkelsen gjelder 35 selskaper av totalt 68
 - ◆ de 33 som ikke er med er selskaper som (som hovedregel) 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 oppgaveplikten (RF 1123)
 - ◆ saksbehandlerne vurderte imidlertid nytten ved dette som liten 2,15 (mot 1,9 forrige år), derimot
- ◆ ble nytten ved at selskapene leverte skjema utarbeidet av OSK (jf ”standardbrev”) med *beløpsmessig* oversikt vurderte som god.
 - ◆ i gjennomsnitt 4,11 (3,72 i fjor)
 - ◆ disse skjemaene blir i all hovedsak levert



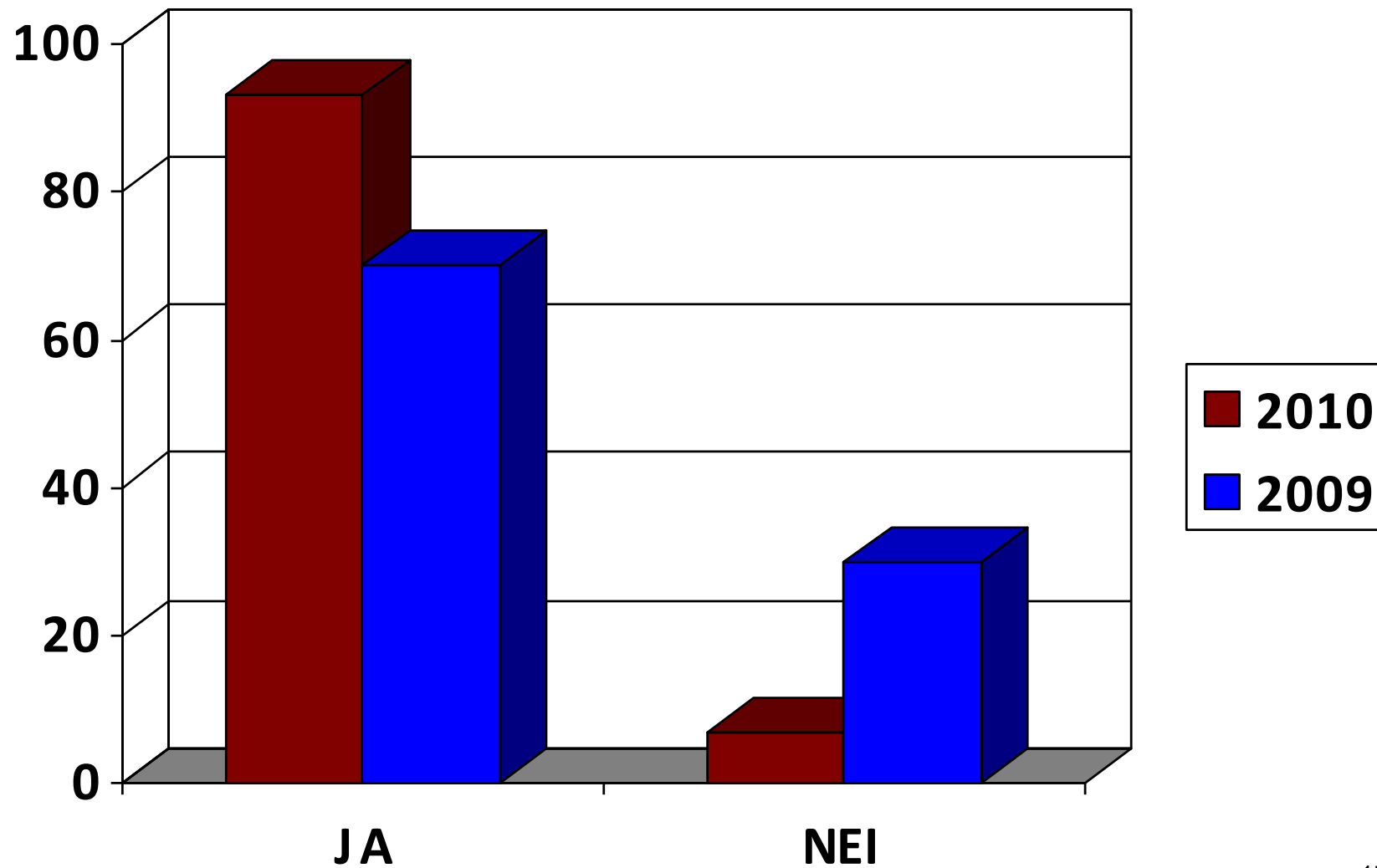
Oljeskattekontoret

Intern undersøkelse: Forskriften § 3-2. Var dokumentasjonen tilpasset transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet?



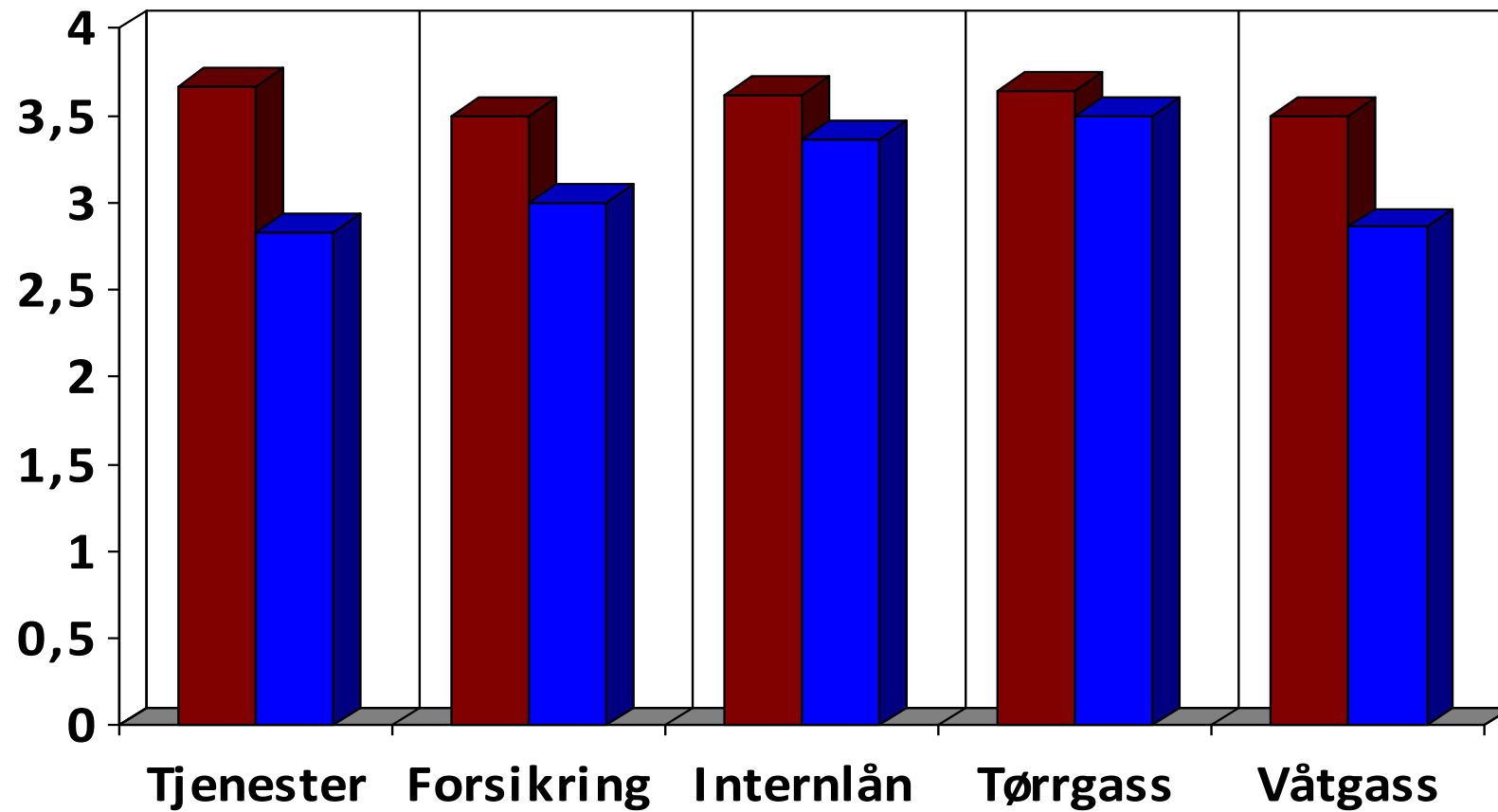


**Intern undersøkelse: § 3-3 – var dokumentasjonen
fremstilt på en oversiktlig måte? Prosentfordeling.**



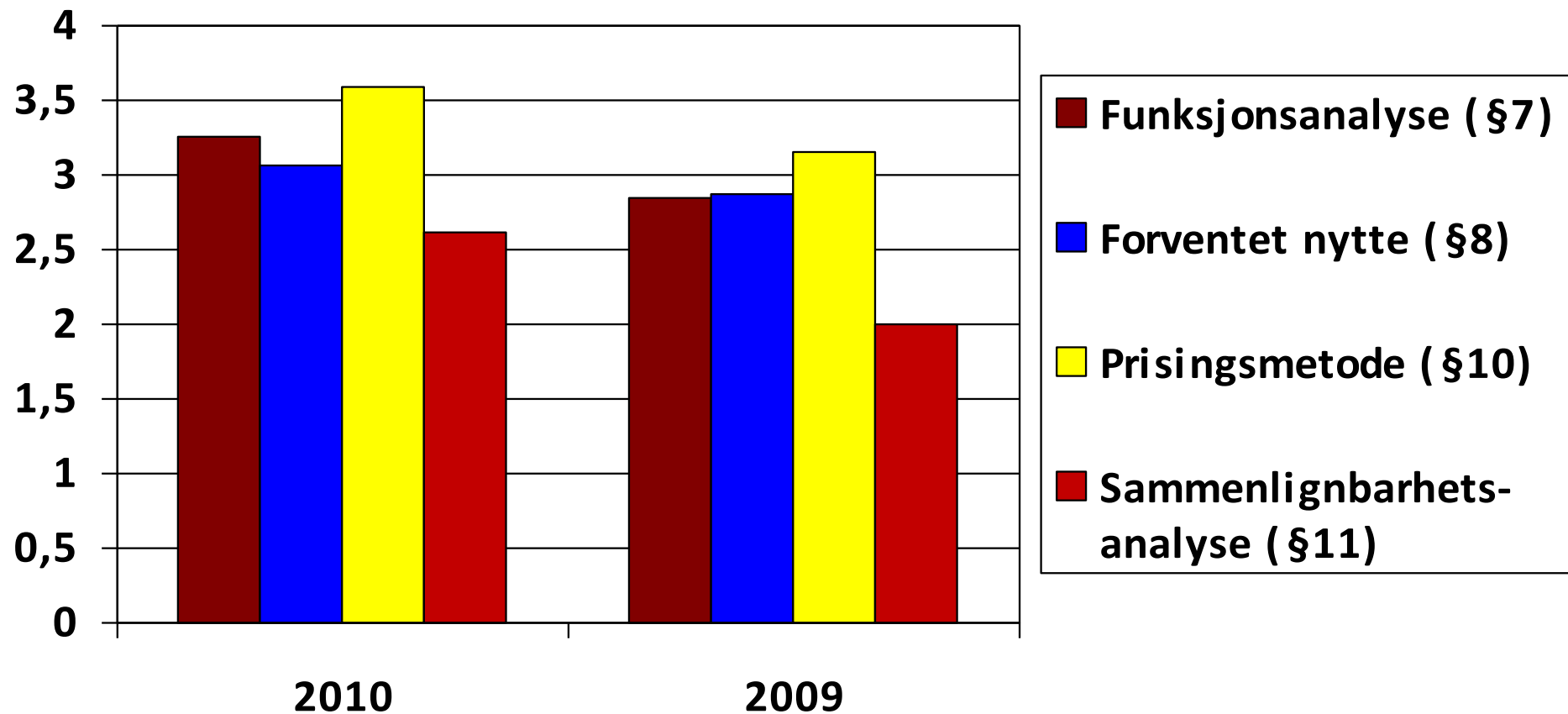


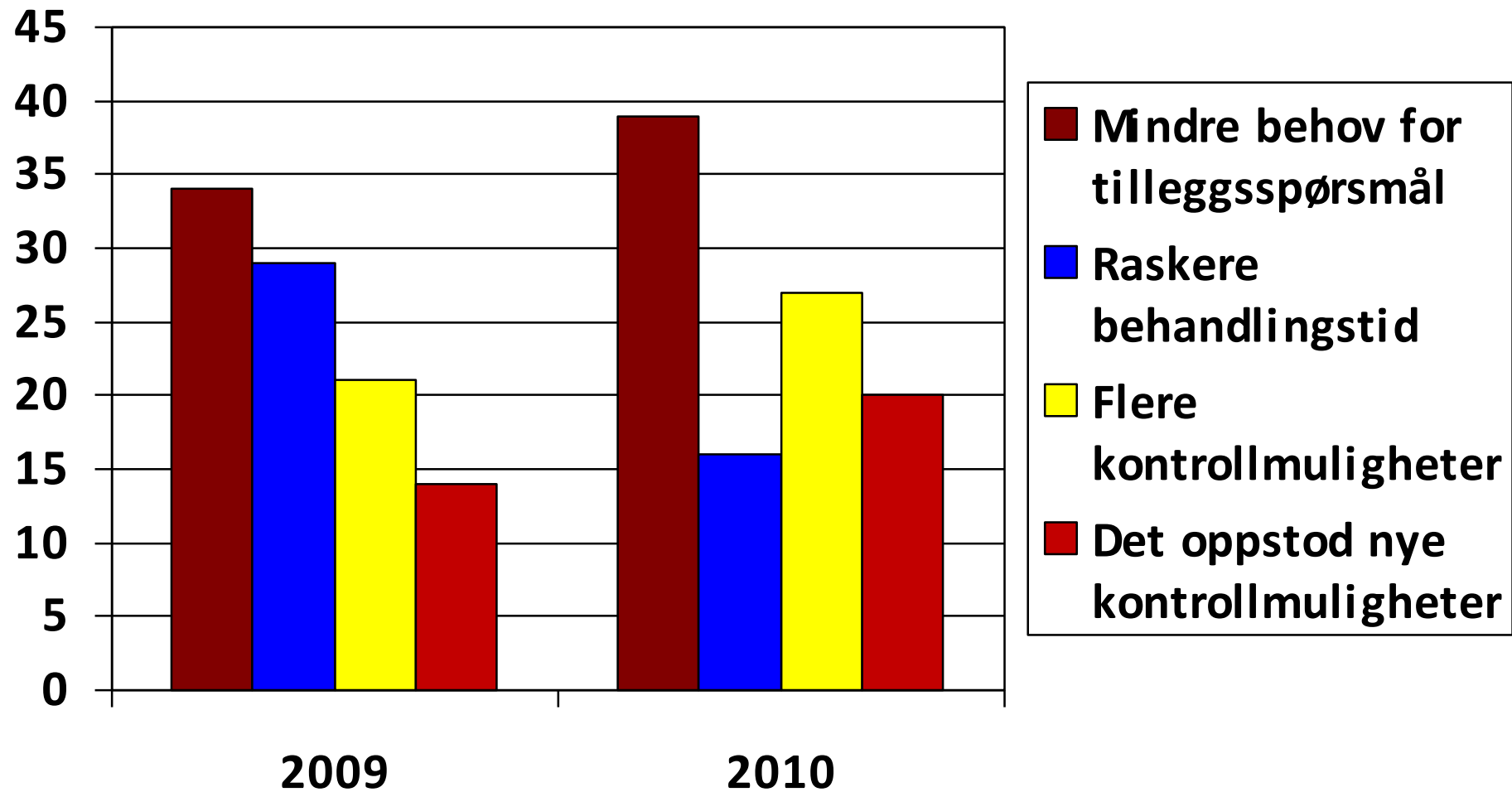
Intern undersøkelse: gjennomsnittskarakterer for de ulike transaksjonskategoriene





Intern undersøkelse: kvalitet/score utvalgte typer dokumentasjon (gjennomsnitt)







DEL VI

Avsluttende bemerkninger Petroleumsskattens økonomiske betydning



Er selskapenes vilje til å opplyse sakene blitt dårligere?

- ◆ Oljeskattekontorets klare utgangspunkt er at det også er i selskapenes egen interesse at sakene avgjøres på et så bredt faktagrunnlag som mulig
- ◆ Selskapenes (ikke alle) vilje til å bidra til dette synes avtakende
 - ◆ Ofte med rene formelle begrunnelser
- ◆ OLF bemerket følgende i høring vedrørende forslag til ny § 6 nr. 6 om opplysningsplikt om salg av naturgass:

”På bakgrunn av den særlige kompleksiteten i avtale- og kompensasjonsstrukturen i avtaler med uavhengige parter mener OLF at forslaget er basert på en urealistisk forventning om nytten og anvendeligheten av den innsamlede informasjon.”



Tekst under bildet:

”Dersom skattekontoret, her representert fra skattedirektør Svein Kristensen, benytter seg av hemmelig sammenligningsgrunnlag er dette noe domstolene bør slå hardt ned på, mener artikkelforfatteren”

Skatt

ADVOKAT ANDREAS BULLEN | WIERSHOLM



Sier nei til hemmelig sammenligningsgrunnlag

Hemmelig sammenligningsgrunnlag bør ikke benyttes som grunnlag for internprisjusteringer, idet dette strider mot grunnleggende rettssikkerhetsgarantier.

Armlengdeprinsippet gir skattekontoret rett til å oppjustere inntekten til et konsernselskap dersom det har avtalt priser i transaksjoner med nærstående selskaper (kontrollerte transaksjoner) som avviker fra priser avtalt i sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengig selskaper (ukontrollerte transaksjoner). For å avgjøre om det foreligger slikt prisavvik må skattekontoret derfor foreta empiriske undersøkelser av hvilke priser som er avtalt i sammenlignbare ukontrollerte transaksjoner.

Tre hovedkilder

Skattekontoret har tre hovedkilder til slik prisinformasjon:

1. **Interne sammenligningsgrunnlag:** Ukontrollerte transaksjoner foretatt av selskaper innenfor det konsern som granskes under armlengdeprinsippet («salg ut av konsernet»).

2. **Offentlige eksterne sammenligningsgrunnlag:** Ukontrollerte transaksjoner foretatt av selskaper utenfor det granskede konsernet og som det foreligger offentlig tilgjengelige opplysninger om.

3. **Hemmelige eksterne sammenligningsgrunnlag:** Ukontrollerte transaksjoner foretatt av selskaper utenfor det granskede konsernet og som skattekon-

til hva ligningsmyndighetene har hevdet i enkelte saker – ikke betraktes som en del av skattekontorets «generelle erfaringskunnskap». Skattekontorets bruk av hemmelig sammenligningsgrunnlag setter skattyterselskapet i en meget vanskelig situasjon idet selskapet fratas muligheten til effektiv kontradiksjon.

Vanskelig situasjon

For det første fratas selskapet muligheten til å kontrollere skattekontorets utvalg av sammenligningsgrunnlag. Et eksempel: Skattyterselskapet har solgt varer for 45 kroner per enhet i den kontrollerte transaksjonen. Skattekontoret har tilgang til taushetsbelagte opplysninger om ti ukontrollerte salg av tilsvarende varer, hvorav prisen i seks av transaksjonene ligger i intervallet 50–60 kroner (hvilket støtter en prisjustering), mens prisen i de fire siste transaksjonene ligger i intervallet 35–45 kroner (hvilket ikke støtter en prisjustering). Skattekontoret tilpasser utvalgelseskriteriene, slik at de fire siste transaksjonene ekskluderes fra sammenligningsgrunnlaget (grunnet påståtte transaksjonsforskjeller). I mange tilfeller vil ikke skattyter være kjent med at skattekontoret foretok en slik utvalgelse og vil



GÅR TIL DOMSTOLENE: Dersom skattekontoret, her representert fra skattedirektør Svein Kristensen, benytter seg av hemmelig sammenligningsgrunnlag er dette noe domstolene bør slå hardt ned på, mener artikkelforfatteren.

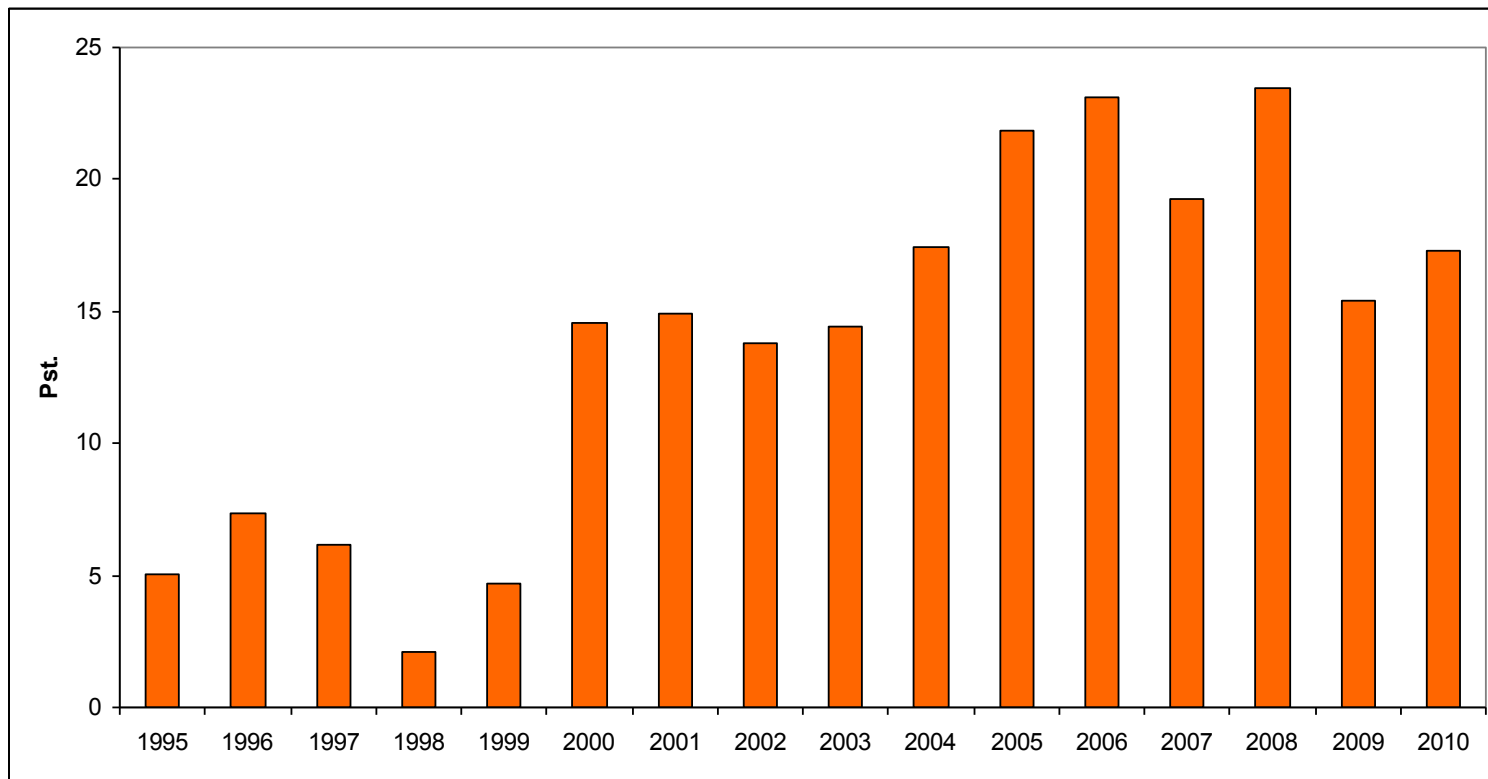
FOTO: ARE HARAM

ligningsgrunnlag eller hvorvidt utvalgte transaksjoner virkelig er sammenlignbare med den granskede kontrollerte transaksjon. I tråd med dette har (daværende) Oslo byrett uttalt at «domstolens overprøvningsrett og -plikt vil (...) kunne gjøres nærmest illusorisk» dersom skattekontoret benytter seg av hemmelig sammenligningsgrunnlag.

Skatteavtalene

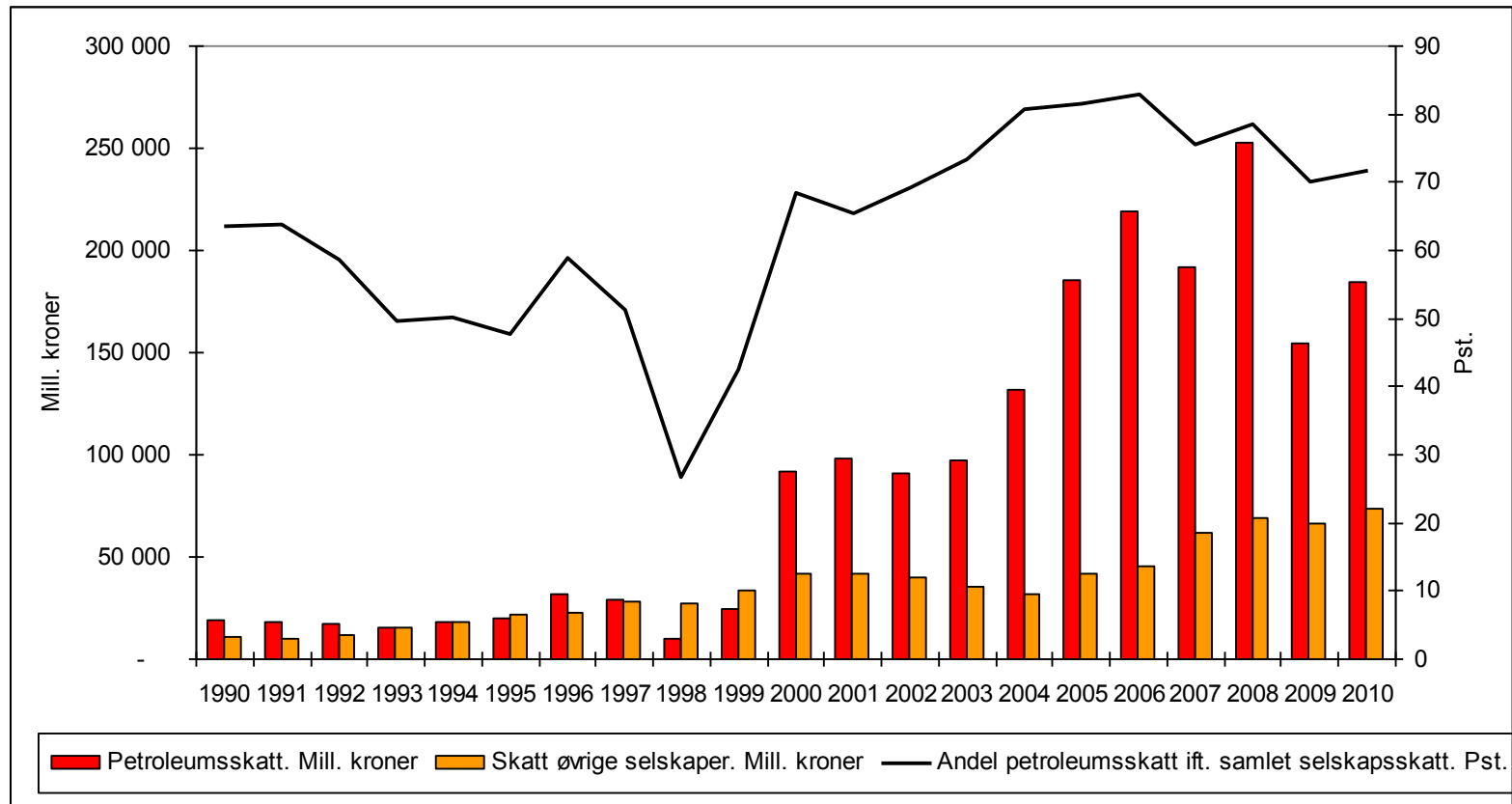


Petroleumsskattens andel av de samlede skatte- og avgiftsinntektene



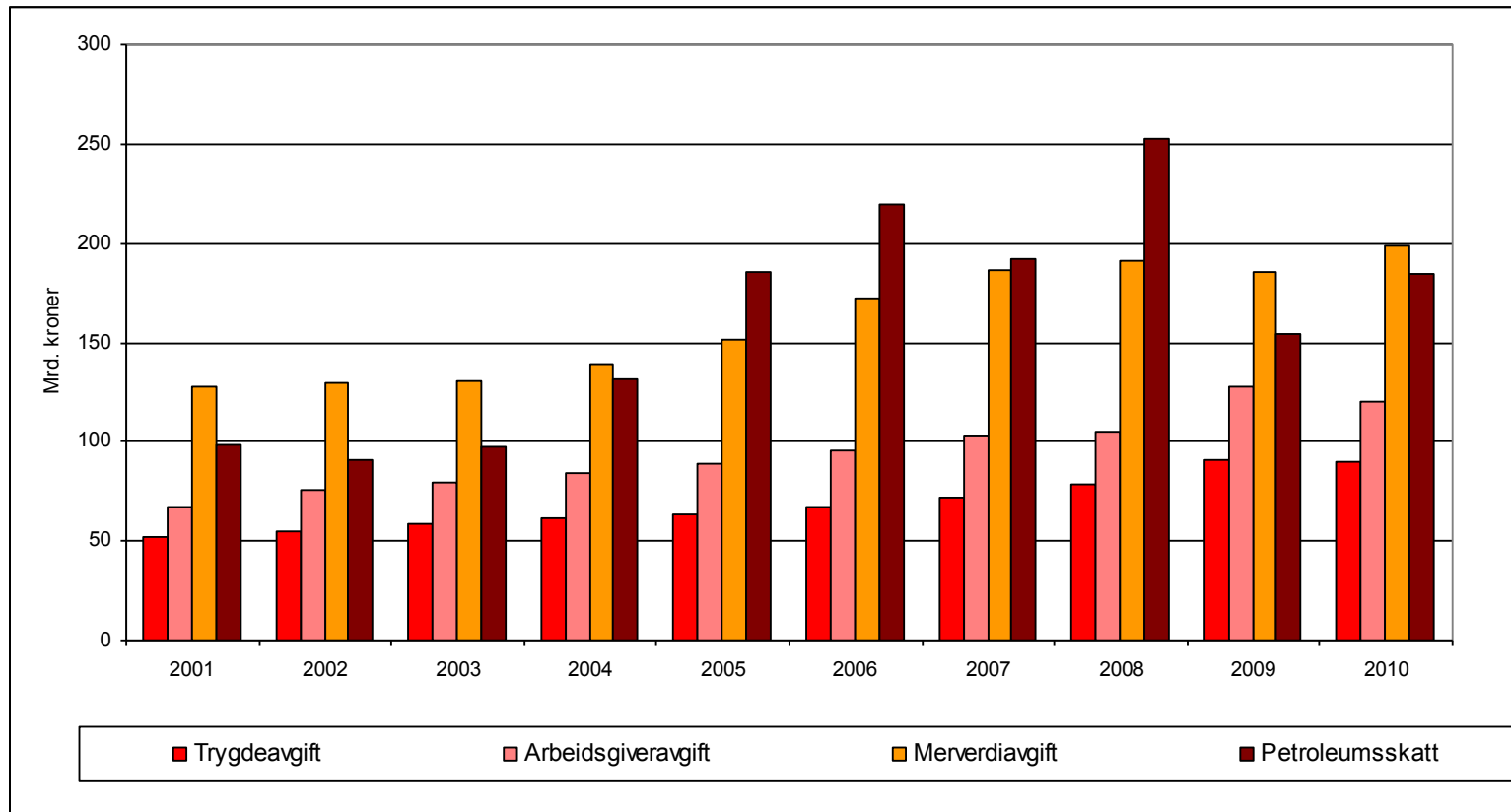


Petroleumsskatt og skatt på øvrige selskaper



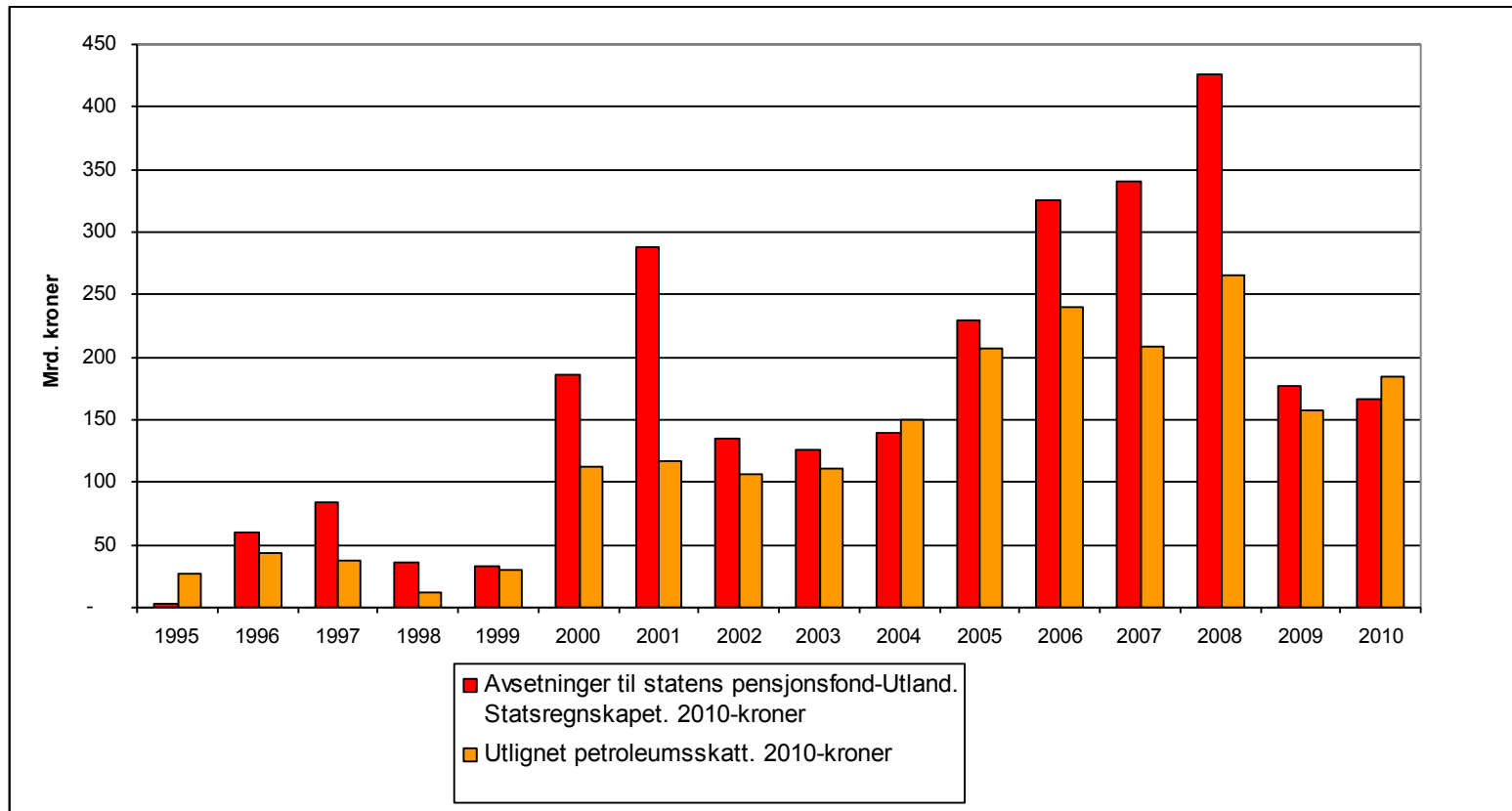


Provenyet av petroleumsskatten og andre skatter og avgifter



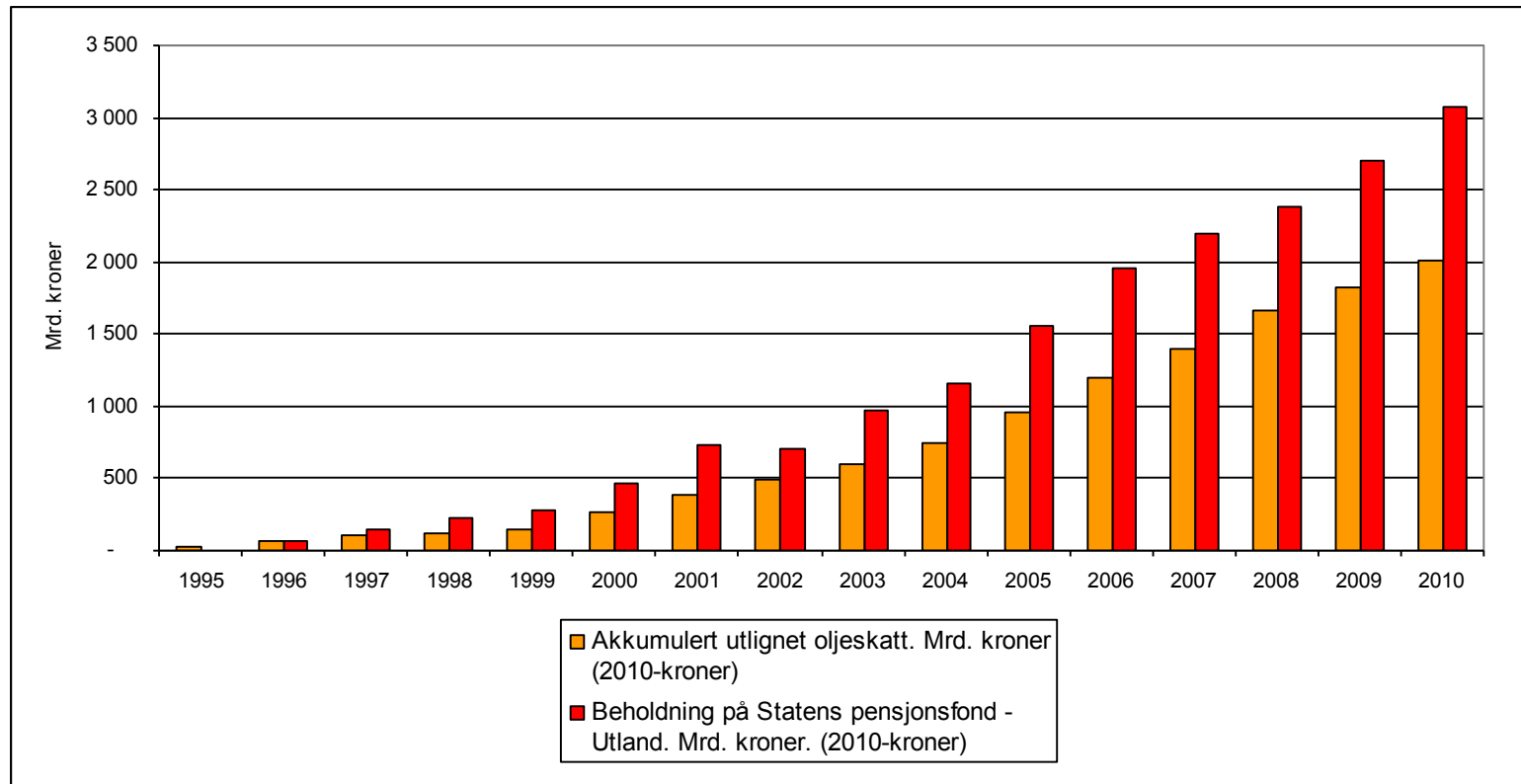


**Endret beholdning av Statens pensjonsfond – Utland og
utlignet petroleumsskatt i perioden 1995 til 2010**



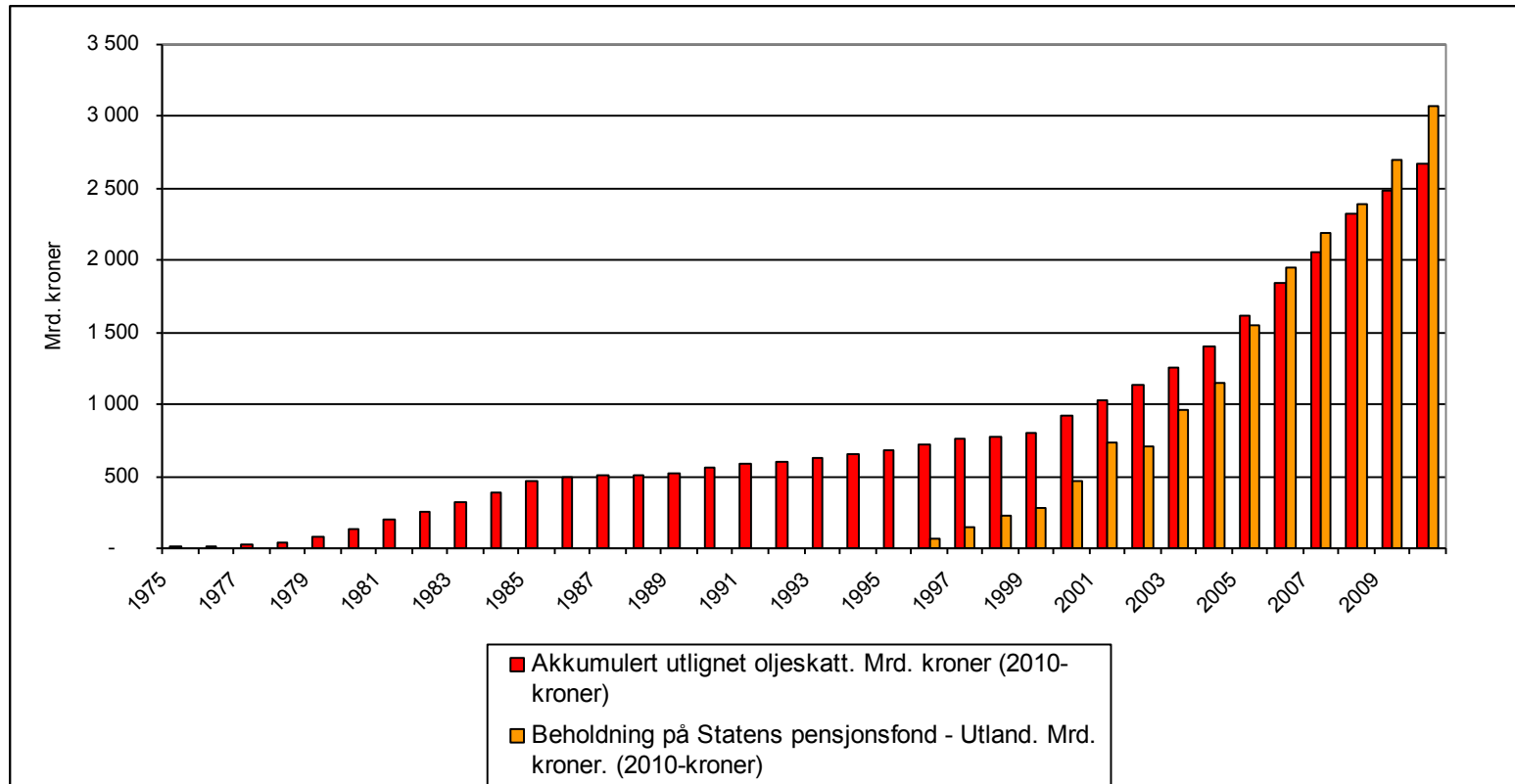


Statens pensjonsfond – Utlands beholdningsverdi og akkumulert utlignet petroleumsskatt over perioden 1995 til 2010





Statens pensjonsfond – Utlands beholdningsverdi og akkumulert utlignet petroleumsskatt over perioden 1975 til 2010





- ◆ Staten må ha sikkerhet for at utvinningsselskapenes betaler korrekt skatt:
 - ◆ **Selskapene gis rett til å utvinne statens petroleum**
 - ◆ **Dette bygger på et kontraktsforhold (lisens)**
 - ◆ **Der selskapenes motytelse bl.a. er at de betaler riktig skatt**
 - ◆ **De store verdiene som "står på spill" forsterker betydningen av dette**
- ◆ Gir gjeldende regler ikke tilstrekkelig sikkerhet må reglene revideres/suppleres
- ◆ Historien viser at regelsystemet alltid tilpasses behovet for sikkerhet
 - ◆ **Startet med normpris, sist ut gassdatabase**

Oljeskatt. I 2003 ble Stortinget nær overtalt til å gi bort restene av uoppdaget olje på norsk sokkel. Heldigvis ble det med tanken.

Historien om en tapt lobbykamp

Ukeslutt



Karine Nyborg
professor
Universi-
tet i Oslo

I høst er det feststemning i oljebransjen. Funnet Aldous/Avaldsnes er tilsynelatende av enorm størrelse – noen tror det kan være det største oljefunnet på norsk sokkel noensinne. Og fordi selskapene betaler 78 prosent skatt av overskudd fra sokkelen, vil store deler av fortjenesten gå til staten: I Dagens Næringsliv sist lørdag anglo First Securities at skatteinntektene fra Aldous/Avaldsnes kan beløpe seg til 1200 milliarder kroner – mer enn et helt statsbudsjett.

Fortjener ros

Ulikt mange andre naturressursrike land, har Norge et godt og stabilt system for å la verdiene komme fellesskapet til gode. Systemet er et resultat av mange års innsats fra dyktige byråkrater og politikere – noe jeg synes de får mindre ros for enn de fortjener. *Janne Gorn*





”Landets borgere har grunn til å være takknemlig for den betydelige innsatsen kontoret har lagt ned i å beskytte det norske skattefundament, selv om både oljeselskaper og rådgivere tidvis kan mene at kontoret har tatt vel mye tran”

Skatt

LØRDAG 15. OKTOBER 2011 | Finans

51

ADVOKAT OG PARTNER JOACHIM M. BJERKE | BA-HR



FARVEL NORGE: Frykten for at overskuddene skal ta velen ut av landet ligger dypt forankret hos norske myndigheter.

FOTO: SCANPIX

100 år med fremmedfrykt

Norske skattemyndigheter har i over 100 år fryktet at selskaper bevisst eller ubevisst bruker handelen mellom selskaper innenfor sammen konsern til å flytte overskudd fra Norge til andre land.

Våre skattemyndigheter er på ingen måte alene om denne frykten, og spørsmålet om hvordan transaksjoner mellom selskaper i samme konsern skal prises har i mange år vært et av de viktigste og mest kompliserte temaene innen internasjonal skatterett. På stammespråket kalles dette Transfer Pricing eller internprising.

Norge ledet an!

Visste du at vårt lille land var ett av de

tene hadde vært uavhengige av hverandre. Hvordan armlengdeprinsippet rent faktisk skal anvendes i den enkelte sak er imidlertid ikke like enkelt.

Norge skiller seg fremdeles noe ut fra mange andre land når det gjelder internprising. For det første har vi flere rettsaker på dette området enn mange andre. For det annet har norske skattemyndighetene så langt hatt større gjennomslagskraft i domstolene enn mange andre

området. Landets borgere har grunn til å være takknemlige for den betydelige innsatsen kontoret har lagt ned i å beskytte det norske skattefundamentet, selv om både oljeselskaper og rådgivere tidvis kan mene at kontoret har tatt vel mye tran. Få skattekontorer har imidlertid vært like «innbringende» for staten og det norske folk som nettopp Oljeskattekontoret.

Frykten lever videre