

2017
ORS Symposium Kristiansand

Torstein Fløystad

Aktuelt fra Oljeskattekontoret

Tema

1. Status og enkelte skattefaglige problemstillinger knyttet til fastsettingsprosesser (juni 2016 – mai 2017):
 - ◆ MAP/APA
 - ◆ Rettssaker: verserende og dommer/hovedforhandlinger siste år
 - ◆ Klagebehandling
 - ◆ [Endringssaker
 - ◆ Bindende forhåndsuttalelser]
2. Skatteforvaltningsloven (i kraft fra 2017). Endringer i skatteforvaltningslovgivningen knyttet til petroleumsskatt.
3. Kort om: Ny overordnet organisering av Skatteetaten («Nye Skatt») – SKD's utredning og innstilling.
 - Oljeskattekontorets mulige plassering i den nye organisasjonen. Konsekvenser.

MAP - Mutual Agreement Procedure

Minnelig Avtale Prosedyre

[og litt om APA (Advanced Pricing Agreement)]

Utgangspunkt: Skatteavtalene

- ❑ Norge har inngått skatteavtaler med en rekke stater
 - ❑ Bilaterale avtaler, med unntak av den nordiske skatteavtalen
- ❑ Bygger på **OECDs modellskatteavtale**
- ❑ Inneholder bestemmelser om hvordan statene har avtalt å fordele beskatningsrett mellom seg der begge har internrettslig hjemmel for å ilegge skatt.
- ❑ Formål – bl.a. avverge dobbeltbeskatning, informasjonsutveksling, ikke-diskriminering
- ❑ En skatteavtale kan ikke lede til skjerpet beskatning ift det som følger av intern rett
- ❑ Skatteavtalene inneholder bl.a. bestemmelser om at transaksjoner over landegrensene skal være basert på **armhengdeprinsippet** (modellskatteavtalen **art. 9**)
 - ❑ Kommentarene til art 9 i modellskatteavtalen er begrenset
 - ❑ Utfylling og presisering av art. 9 gjennom retningslinjene (TPG – **Transfer Pricing Guidelines**)

Modellskatteavtalen – art. 9

(om bl.a. armlengdeprinsippet, korresponderende retting og kompetent myndighet)

ARTICLE 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations **which differ from those which would be made between independent enterprises**, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. **In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.**

Modellskatteavtalen – art 25 (MAP-reglene)

- ☐ Art. 25 om MAP (Mutual Agreement Procedure) gir regler for inngåelse av **gjensidige avtaler** mellom statene.
- ☐ Instrument for håndtering av tvil og uenighet om tolkning/anvendelse av skatteavtaler.
- ☐ Inngås mellom **kompetente myndigheter** (CA) i to land
- ☐ I Norge er gjensidige avtaler **bindende for myndigheter og domstoler**
- ☐ Her – gjensidige avtaler i tilknytning til *enkeltsaker* der en skattyter *anser seg skattlagt i strid med skatteavtalen i den ene eller begge avtalestatene*.
- ☐ I våre saker gjelder dette om *beskatning har skjedd iht armlengdeprinsippet*.
- ☐ Dvs. vurdere
 - ☐ om en inntektsforhøyelse er iht armlengdeprinsippet
 - ☐ om det andre landet er villig til å gi **korresponderende retting** (unngå **dobbeltbeskatning**).
 - ☐ evt *hvilke justeringer av skjønnet som må til for å oppnå enighet*.

Kompetent myndighet etter skatteavtalen art. 9

- ☐ Norsk kompetent myndighet er **Finansdepartementet (Finansministeren)**
- ☐ **Fullmakt delegert til MAP-APA-enheten i SFS fra 2015**
 - ☐ Nyopprettet enhet under oppbygging – ca. 10 ansatte
 - ☐ Ledet av Arthur Kristoffersen
 - ☐ Lokalisert i Sandvika
 - ☐ Eget verdsettelsesmiljø
- ☐ **Avgjørelsesmyndighet lagt til enhetens leder**
- ☐ Gjelder alle sider ved behandling av sakene, herunder endelig avgjørelse ved inngåelse av gjensidig avtale.
- ☐ **Gjelder likevel ikke saker som behandles av Oljeskattekontoret.**
- ☐ Her ligger avgjørelsesmyndighet **fortsatt hos FIN**
- ☐ MAP/APA-enheten forestår saksforberedelse og bistår FIN i forhandlinger i *samarbeid med OSK.*
- ☐ FIN tar alle beslutninger om endelig inngåelse av gjensidig avtale.

MAP - prosess

- ☐ Skattyter henvender seg til kompetent myndighet (CA) i sin hjemstat med påstand om beskatning i strid med skatteavtalen.
- ☐ Vanlig med skriftlig, begrunnet anmodning til begge lands CA fra «sin» skattyter
- ☐ CA vurderer om anmodningen er fremsatt *innen fristen*.
 - ☐ Første mulighet – når det anses sannsynlig at det vil oppstå beskatning i strid med skatteavtalen
 - ☐ **For selskaper som lignes av Oljeskattekontoret vil FIN normalt avvenne utfall av klagebehandlingen før saken behandles.**
 - ☐ Siste frist (modellskatteavtalen) - tre år fra «first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention»
 - ☐ I praksis tolket som *tre år fra vedtaksdato (ikke dato for varsel)*
 - ☐ Noen avtaler har andre frister
 - ☐ MAP og internrettslige rettsmidler *kan påberopes parallelt*.
 - ☐ Fristene løper uavhengig av hverandre.
- ☐ CA i hjemstaten vurderer først om det er mulig å løse saken internt i hjemstaten

MAP – prosess (forts.)

- ☐ Dersom det ikke er mulig å løse saken i hjemstaten, kontaktes CA i den andre staten.
- ☐ I våre saker vil norsk CA lage et **posisjonsnotat** der det redegjøres for hvordan man ser på saken – begrunne at løsningen er i tråd med armlengdeprinsippet.
 - ☐ Der kjennelse foreligger vil man som regel bygge på denne.
- ☐ Saken forhandles deretter i møter med annet lands CA.
- ☐ *Skattyter er ikke part i forhandlingene.*
 - ☐ Imidlertid vanlig med kontakt mellom CA og skattyter før forhandlingsmøtene.
 - ☐ Holdes også orientert underveis og etterpå.
 - ☐ Kan bli spurt om tilleggsinformasjon/dokumentasjon
- ☐ Statene *ikke pålagt noen plikt om å komme til enighet* – bare forsøke å komme frem til gjensidig avtale.
- ☐ Noen avtaler inneholder en voldgiftsbestemmelse, slik at skattyter kan kreve saken avgjort i **voldgift** dersom CA ikke kommer frem til en løsning ıla to år (UK og Nederland).
- ☐ Vanlig at selskapene tar ut stevning parallelt med MAP-anmodning.
 - ☐ *Selskapene velger spor* – MAP eller klage/rettssak.
 - ☐ Vil normalt velge å kjøre MAP først.
 - ☐ Vanskelig å få lagt til grunn annen løsning i MAP enn det som følger av domstolsbehandling
- ☐ Ved MAP kan skjønnet prøves fullt ut. Videre er det mulig å legge frem nye opplysninger.

MAP-sakene (bare statistikk)

- ◆ 10 saker – noen med mer enn én problemstilling, noen gjelder flere land
- ◆ 4 gjelder ulike problemstillinger knyttet til tørrgass
 - ◆ En av tørrgass-sakene gjelder to problemstillinger. Den ene er nå overført til domstolsbehandling (det var mulig å skille sakene)
- ◆ 5 saker gjelder (høyst) forskjellige problemstillinger knyttet til konsernt intern tjenesteyting.
- ◆ Én sak gjelder finansiering (renter internlån)
- ◆ 2 saker avventer klagebehandling
- ◆ For av 4 sakene er søksmål tatt ut



Rettssaker

Status (juni 16 – mai 17) og verserende saker pr. juni 2017

- ◆ Siden juni 2016: 2 (4) saker forlikt og én trukket (partene dekket sine sakskostnader)
 - ◆ Forutsetninger for forlik
- ◆ 4 hovedforhandlinger første halvår 2017
 - ◆ 2 for lagmannsretten (Gulating) og 2 for tingretten (Oslo)
 - ◆ 3 dommer pr. juni 2017 (omtales her)
 - ◆ Statoil: kostnader til varemerke og sponsing (hovedforhandling mai 2017). Avventer dom.
- ◆ 11 verserende saker:
 - ◆ 4 stilt i bero i påvente av MAP (jf. foran)
 - ◆ 2 vedrørende finansiering
 - ◆ 3 vedrørende ulike spørsmål knyttet til konserninterne kostnader
 - ◆ 5 gass/kondensat/våtgass
 - ◆ 1 tilleggsskatt

Hess (Rentebelastning)

- ◆ Saken gjelder inntektsårene 2009-2011 og spørsmålet om en refinansiering til (klart) høyere rentemargin i 2009 før forfall i 2011 var armlengdes, jf. sktl. § 13-1
- ◆ Låneavtale 2006
 - ◆ Låneramme 1,5 mrd. USD
 - ◆ Rentebetingelse: LIBOR (12 mnd.) + 1%
 - ◆ Klagekjennelse 2009: 0,825%
- ◆ Refinansiering 30. juni 2009 – to år før forfall (annen långiver i konsernet)
 - ◆ Trekkramme 9 mrd. NOK
 - ◆ NIBOR (3mnd.) + 4,5%
 - ◆ Tidligste forfall 29. juni 2016
- ◆ Tilleggsavtale 25. november 2009:
 - ◆ Trekkramme økt til 15 mrd. NOK
 - ◆ Rentemargin redusert til 4%-poeng
 - ◆ Forfall utskutt til 2023
- ◆ Kjøpte andeler i Valhall og Hod hhv. desember 2009 og september 2010: kjøpesum tilsammen 13. mrd. NOK
 - ◆ Forfall kjøpesum 9.2010 ⇒ Nytt konserninternt lån 8.2010 ved siden av lånet fra 2009 til betaling av kjøpesum

Dom Gulating Lagmannsrett 26.5.2017
Hess (Rentebelastning)

- ◆ Ligning:
 - ◆ Samlet redusert rentefradrag 2009-2011: ca. 263 mill. NOK
 - ◆ Selskapet fikk fullt fradrag (NIBOR + 4%) for renter på lånesaldo som oversteg 2006-lånets ramme
- ◆ Klagenemnda opprettholdt ligningen:
 - ◆ Hess viste til den generelle uroen i finansmarkedene i den aktuelle periode
 - ◆ Klagenemnda påpekte imidlertid at det er selskapets refinansieringsrisiko som er av betydning i den foreliggende sak og ikke den generelle finansieringsrisikoen: **«Klagenemnda er kommet til at situasjonen for Hess var at det i realiteten ikke forelå usikkerhet knyttet til refinansiering av det aktuelle lånet. En uavhengig låntaker ville slik Klagenemnda ser det ikke valgt selskapets handlemåte.»**

Dom Gulating Lagmannsrett 26.5.2017
Hess (Rentebelastning)

◆ **Tingretten (dom av 6.4.2016 – omtalt Symposium 2016) med forankring i § 13-1, OECDs retningslinjer, skatteavtalene, Rt. 2007 s. 1025 (Statoil Angola)**

- ◆ En konsernintern transaksjon skal – ved anvendelsen av armlengdeprinsippet – sammenlignes med disposisjoner som under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter.
- ◆ Og at «ligningen av selskapet ikke kan ses å innebære noen omklassifisering av transaksjoner, men innebærer å se kostnadene ved to likeartede avløsende rettsforhold med selskaper innenfor samme konsern i sammenheng»
- ◆ « Retten har merket seg at Klagenemnda «har bygget på at Hess Norges operasjonelle og økonomiske handlefrihet var begrenset gjennom måten selskapet var finansiert på. .. og at en investeringsbeslutning i Hess Norge da også implisitt innebar et finansieringstilsagn, idet selskapet reelt sett var avskåret fra å hente finansiering fra andre»
- ◆ «finner retten således at Hess Norge sommeren 2009, etter at Hess Corporation vinteren 2009 hadde sikret konsernet langsiktig refinansiering .., ikke hadde noe reelt grunnlag for bekymringer for refinansieringen av det opptrekk selskapet hadde på 2006-lånet innen forfall våren 2011, eller for å dekke inn kostnader knyttet til selskapets fortsatte engasjement i Valhall og Hod»

Hess (Rentebelastning)

- ◆ Tingretten formulerte imidlertid den skatterettslige problemstillingen slik:
 - ◆ «Det vil uansett være sentralt for vurderingen hvorvidt det for Hess Norge – **uten finansieringsforventningen innad i konsernet** – fremstod som forretningsmessig rasjonelt å refinansiere sommeren 2009, to år før opptrekkets forfall, innebærende at man også oppga verdien av de gunstige rentevilkårene for opptrekket i den mellomliggende perioden.» (**uthevet her**)
 - ◆ Viser til vitner som «forklarte for retten at det var normalen at selskaper med behov for løpende finansiering av den størrelsen Hess Norge i 2009 hadde opptrekk på, **foretok refinansiering av lån innen 12 måneder før forfall.**» (**uthevet her**)
 - ◆ «Ved den samlede avveiingen finner retten å måtte hensynta den fordelaktige renten Hess ga slipp på»
 - ◆ «Det er ikke anført og kan heller ikke ses å være sannsynlig at det ligger noen premie for fortidig innfrielse på det nye lånet»
 - ◆ Altså: refinansiering godtas 2 år før (form legges til grunn), men renten skulle vært lavere (dvs. «premie for fortidig innfrielse»)
 - ◆ Skjønnet oppheves fordi man ikke hadde tatt hensyn til normal markedsopptreden

Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

- ◆ Tar utgangspunkt i vilkårene etter § 13-1: interessefellesskap, inntektsreduksjon og årsakssammenheng.
- ◆ Viser bl.a. til Statoil Angola-dommen Rt.2007-1025
 - ◆ «.. et armlengdeprinsipp. Dette går ut på at disposisjoner som er foretatt i et interessefellesskap blir sammenlignet med disposisjoner som under sammenlignbare omstendigheter ville ha vært foretatt mellom uavhengige parter»
- ◆ Retten: « .. sammenligning mellom renten i den aktuelle kontrollerte transaksjonen, ... , og renten som ville vært avtalt mellom uavhengige i en tilsvarende transaksjon under samme vilkår»
 - ◆ Da avtalen ble inngått
- ◆ Avtalene må sees i sammenheng (det refinansierte lånets rente må ses i sammenheng med det lånet det erstattet)

Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

- ◆ Viser til at Hess har oppgitt to hovedbegrunnelser for at refinansieringen var økonomisk rasjonell:
 1. Risikoen ved å avvente refinansieringen
 2. Valutarisiko (USD-lån erstattet med NOK-lån)
- ◆ Legger til grunn: (generelt) at det «ville kunne være forretningsmessig rasjonelt for et uavhengig selskap med Hess Norges størrelse og virksomhet pr. juni 2009 å erstatte det eksisterende lånet som hadde kort gjenstående løpetid med et nytt langsiktig lån»
- ◆ **«Lagmannsretten mener imidlertid, i likhet med klagenemnda, at det er selskapets faktiske refinansieringsrisiko og ikke den generelle refinansieringsrisiko som skal danne utgangspunkt for refinansieringen»**
- ◆ Om denne vises det til:
 - ◆ Klagenemndas vurdering: ingen reell risiko med hensyn til fornyet finansiering
 - ◆ Tingretten: « at ... Hess Norge sommeren 2009, ..., ikke hadde noe reelt grunnlag for bekymringer for refinansieringen av det opptrekk selskapet hadde på 2006-lånet innen forfall våren 2011»

Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

- ♦ Lagmannsrettens enig med tingretten
 - ♦ Viser dessuten til at det «ikke foreligger tidsnært dokumentasjon for at Hess Norge ved refinansieringen i 2009 i det hele tatt vurderte risikoen ved å avvente refinansieringen»
 - ♦ Fokuset fra selskapets side den gang var valutaeksponering.
 - ♦ Lagmannsretten har en kort drøftelse av dette hensynet: « .. kan heller ikke se at det var økonomisk rasjonelt for selskapet å refinansiere til lån i norske kroner to år før låneforfall til en vesentlig høyere rente alene med grunnlag i valutarisikoen»

Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

- ◆ «Faktisk refinansieringsrisiko» - det juridiske grunnlaget:
 - ◆ Grunnleggende utgangspunkt: et selvstendig retts- og skattesubjekt som skal vurderes separat.
 - ◆ Men: «Samtidig er armlengdeprinsippet konkret og transaksjonsbasert»
 - ◆ Mener at det følger av OECDs retningslinjer (1.33 – 2010-versjonen) at det bare skal ses bort fra avhengigheten, «mens andre omstendigheter ved den fastsatte transaksjon forutsettes fastholdt», jf. UTV-2010-199
 - ◆ Norske ConocoPhillips – «Valutapool-dommen»

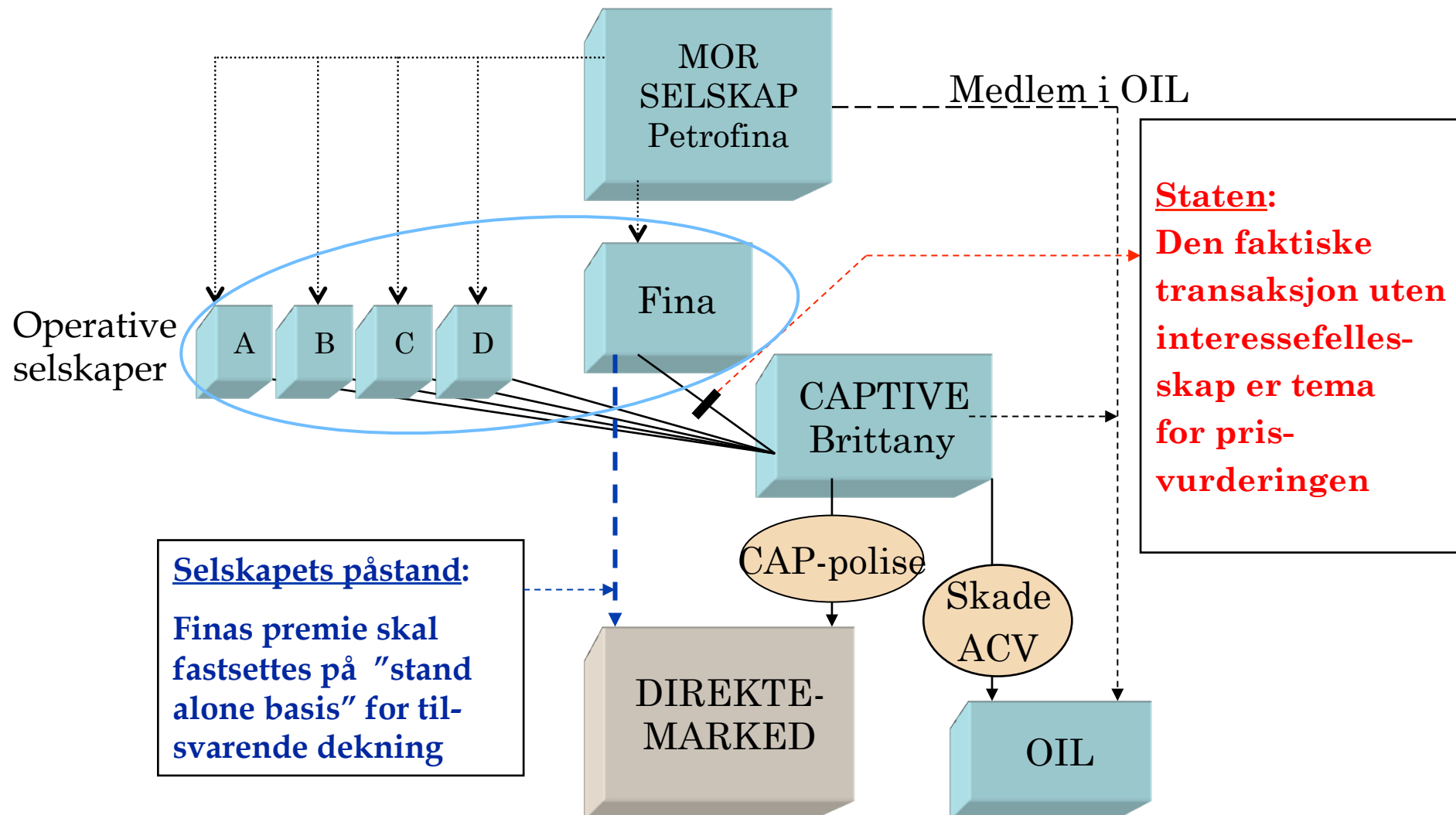
Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

- ◆ «Lagmannsretten oppfatter det videre slik at det har vært en utvikling i OECD-retningslinjene i anerkjennelsen av at selskapsspesifikke økonomiske omstendigheter som har sammenheng med konserntilknytningen, skal inngå i sammenligningen»
 - ◆ Viser til 2015-tilføyelsen til retningslinjene i 2015: kapittel D8 vedrørende stordriftsfordeler og synergieffekter som følge av konserntilknytningen.
- ◆ Fra rettspraksis: LE-1990-574 (Conoco Norway)
 - ◆ Gjaldt rente på lån fra mor
 - ◆ «Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet»
 - ◆ Også regulert i retningslinjene, jf. pkt. 1.164-1.165 (etter tilføyelsen i 2015)

Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

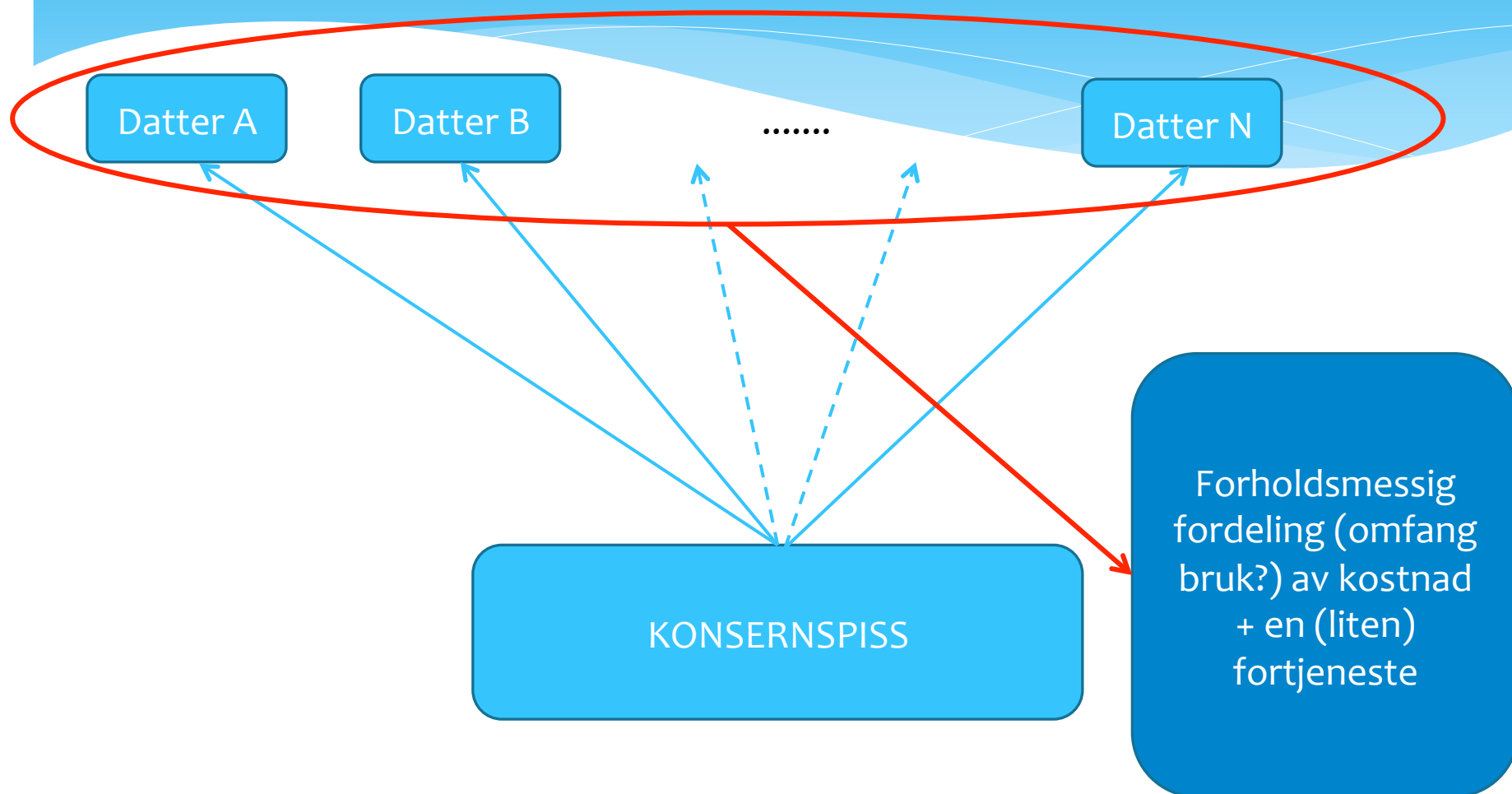
- ◆ Viser til rettspraksis knyttet til såkalt «samordningsfordel»
 - ◆ Rt. 2001-1275 (Agip)
 - ◆ UTV-2003-531 (Fina Exploration)
 - ◆ UTV-2010-199 (Norske ConocoPhillips)
 - ◆ « .. skal ta hensyn til alle karakteristika ved den kontrollerte transaksjonen, bortsett fra partenes tilknytning til hverandre»
 - ◆ Nå lagt til grunn i retningslinjene pkt. 1.168 (2015)
- ◆ Juridisk teori: A. Bullen (2011), Murray Clayson (2016), Jens Wittendorf (2011)
 - ◆ «Forfatterne legger til grunn at armlengdeprinsippet i artikkel 9 (1) [dvs. i Modellskatteavtalen, min tilføyelse] lest i lys av bl.a. OECDs retningslinjer, rettspraksis og reelle hensyn anerkjenner (effekter av) konserntilknytning ved fastsettelsen av sammenligningsobjektet»
- ◆ «Selv om rettskildebildet ikke er entydig, synes det best i samsvar med armlengdeprinsippet at det er Hess Norges faktiske refinansieringsrisiko som skal legges til grunn»

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



Praksis og prinsipper

En produksjon (kostnad), ett felles (tjeneste)produkt
(brukes av alle) – samordningsprinsippet



Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

- ♦ «Lagmannsretten kan ikke se at et uavhengig selskap i Hess Norges situasjon og med forventet finansieringsstøtte fra konsernet hadde sett det som forretningsmessig rasjonelt og forsvarlig å innfri det eksisterende lånet , og ved det å oppgi en betydelig rentefordel»
- ♦ «Det er etter dette ikke nødvendig for lagmannsretten å gå nærmere inn på de kommersielle og økonomiske vurderingene som et uavhengig selskap som *ikke* sto i samme stilling som Hess Norge måtte ha foretatt»
- ♦ Retten presiserer dessuten at selv om konklusjonen bygger på faktisk refinansieringsrisiko,
 - ♦ Anses skjønnsadgang uansett å foreligge
 - ♦ Fortidig innfrielse av et lån med gunstig rente har en selvstendig økonomisk verdi

Dom Gulating 26.5.2017 – Lagmannsrettens vurdering Hess (Rentebelastning)

Vurderingen av skjønnet:

- ◆ Skjønnsadgang for alle tre årene (2009-2011)
- ◆ Skjønnet opphevet – under tvil – for 2010 og 2011
 - ◆ Ikke tilstrekkelig tatt hensyn til om – ved forfall kjøpesum Valhall og Hod (august 2010) – «et uavhengig selskap i Hess Norges sted ville ha funnet det rasjonelt å oppta nytt lån ..til dekning av forpliktelsene uten samtidig å refinansiere eksisterende lån»
 - ◆ Tvilen knytter seg til at selskapet uansett ved refinansiering av eksisterende lån skulle vært godskrevet en rabatt for at det ga «slipp på en fordelaktig rente før forfall»

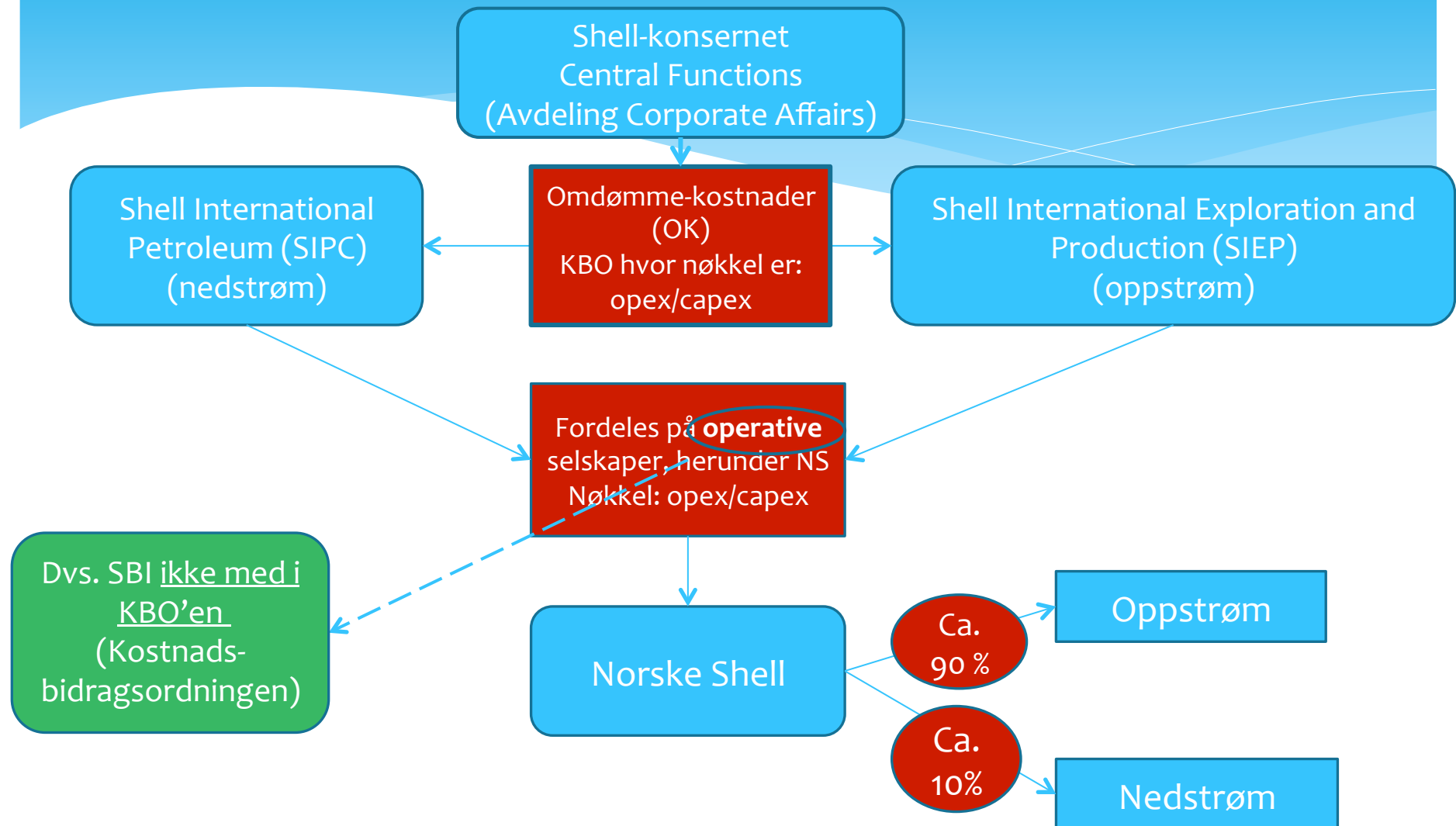
Dom Oslo tingrett 31.5.2017

AS Norske Shell (Kostnader til omdømmebygging)

- ◆ Saken gjelder inntektsårene **2005-2011** og omfanget av fradrag for kostnader (i AS Norske Shell – NS) til generell **omdømmebyggende aktivitet utført av Shell-konsernet sentralt**, i avdeling Corporate Affairs (Central Functions), herunder
 - ◆ Fordeling mellom oppstrøms- og nedstrømsvirksomhet i ASNS
- ◆ Utgangspunktet:
 - ◆ Rettighetene til varemerket Shell (og andre Shell varemerker) ble i 2005 overført til det sveitsiske selskapet Shell Brands International AG (SBI)
 - ◆ SBI betalte 395 MNOK til NS (Salgsavtalen – SPA) – verdsatt av Ernst & Young
 - ◆ NS betaler royalty til SBI for bruken av varemerkene (Bruksrettsavtale – TMLA: Trade Marks and Manifestation License Agreement)
 - ◆ Royalty belastes NS nedstrømsvirksomhet
 - ◆ Det var forutsatt at overdragelsen av varemerkene ikke omfattet «**the wider brand**», dvs. **omdømmet**
 - ◆ Det er belastningen av disse kostnadene til NS saken gjelder

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging)



Dom Oslo tingrett 31.5.2017 Shell (Kostnader til omdømmebygging)

Petroleumsskattemyndighetene:

- ◆ Oljeskattenemnda: ikke fradrag for OK
 - ◆ Kostnadene var først og fremst pådratt i SBIs økonomiske interesse; T&M kan vanskelig tenkes adskilt
- ◆ Klagenemnda (flertallet, ett medlem utgjorde mindretallet)
 - ◆ 50/50 SBI og NS
 - ◆ 50/50 intern fordeling i NS (Oppstrøm/nedstrøm)

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

- ◆ Partene var – i likhet med Klagenemnda – enige om at kostnadene etter sin art var fradragsberettigede
- ◆ Spørsmålet om inntektsreduksjon, jf. sktl. § 13-1:
«Spørsmålet er om A/S Norske Shells oppstrømsvirksomhet har betalt for kostnader til generell omdømmebygging som SBI og nedstrømsvirksomheten har hatt fordeler av»
- ◆ KBO i overensstemmelse med armlengdeprinsippet, jf. retningslinjenes punkt 8.8: « .. må en deltakers bidrag være konsistent med det et uavhengig foretak ville sagt seg villig til å bidra med under sammenlignbare omstendigheter, utfra de fordeler det rimeligvis kunne forvente å oppnå gjennom ordningen»
- ◆ Spørsmålet blir derfor om «generell omdømmebygging .. i Shell har så nær sammenheng med varemerkene til Shell at SBI har nytte av dette.

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

Tar utgangspunkt i følgende:

- ◆ Kommunikasjonsavdelingen i Corporate Affairs ansvar slik beskrevet i internprisingsdokumentasjonen, bl.a.:
 - ◆ «preserving Shell's licence to operate and to win support for Shell's action from key stakeholders» (Reputation plan)
 - ◆ «responsible for leading the global development of Shell's visual identity architecture, including the Corporate Identity Campaign and acting as a bridge between reputation and brand»
- ◆ SBI eier varemerker:
 - ◆ Juridisk beskyttet rettighet
 - ◆ SBIs oppgave er å beskytte og promotere varemerkene
 - ◆ Ved verdsettelsen (av E&Y) ble det lagt til grunn at omdømme og varemerke henger sammen, men at overdragelsen bare gjaldt varemerkene

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

Viser til at:

- ◆ NS mener at omdømmebyggende aktiviteter i det vesentlige har betydning for oppstrømsvirksomheten.

Av TMLA'en (Trade Marks and Manifestation License Agreement) fremgår imidlertid følgende:

- ◆ (art. 10.1) *The Licensee undertakes to ensure that its marketing and communication of Goods and/or Services (as applicable) shall in no way reduce or diminish the goodwill, reputation, image and/or prestige of the Trade Marks or the Manifestations.*
- ◆ (art. 10.8) *The Licensee undertakes to notify the Licensor in advance of, and to consult with the Licensor in connection with the preparation of, any business initiative likely to involve a significant change in use of the Trade Marks or the Manifestations (e.g. in the geographical area or types of Goods or Services in which or in relation to which they will be used), or likely to affect the reputation of the Trade Marks or the Manifestations.*

(understreket her)

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

Viser til **Klagenemndas vurdering** av sammenhengen mellom omdømme og varemerke:

- ♣ ASNS har hevdet at det eksisterer en nær relasjon mellom T&M på den ene siden og omdømme på den andre. Klagenemndas flertall er enig i dette, og legger dette til grunn. Basert på formuleringer i TMLA [....] synes SBI å ha egeninteresse av å ivareta og styrke omdømmet assosiert med de ulike T&M. **Etter flertallets forståelse må det da være de positive assosiasjonene til et bestemt navn og/eller merke som skaper verdien for rettighetseierne, ikke kun utformingen av navnet eller merket i seg selv.** Verdien av rettighetene til et bestemt navn og/eller merke vil øke i takt med vellykket omdømmebygging.

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

Viser til **Klagenemndas vurdering** av sammenhengen mellom omdømme og varemerke (forts):

- ♣ Slik Klagenemndas flertall ser det, må det være omdømmet knyttet til de aktuelle T&M som i stor grad danner det forretningsmessige grunnlaget for transaksjonene. Uten et sterkt omdømme knyttet til Shells navn og logo og øvrige varemerker, er det vanskelig å se for seg at kjøper ville vært villig til å betale nærmere MNOK 400 for de aktuelle rettighetene. Omdømmebyggende aktiviteter vil dermed gagne SBI som rettighetshaver, og de aktuelle kostnadene kan da vanskelig sies å være pådratt ene og alene i ASNS sin økonomiske interesse. **SBI oppnår fordelene som ligger i den løpende omdømme-byggingen kostnadsfritt all den tid de tilhørende kostnadene kun belastes ASNS og andre OpCos.**

⇒ Retten enig med Klagenemnda

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

- Varemerker kan skilles ut, beskyttes juridisk og overdras. Omdømme generelt er mindre konkret og omfatter mer, som hvordan selskapet oppfattes og verdsettes av aksjonærer, kunder, myndigheter og forretningspartnere. Omdømmet kan ikke overdras eller verdsettes på samme måte. Omdømmet til et selskap har også betydning for en videre enn gruppe enn varemerkene, for eksempel myndigheter. Varemerker vil gjerne brukes i markedsføring mot kundegrupper i detaljhandel. Dette henger likevel sammen og virker inn på hverandre. Verdien av varemerkene henger nøye sammen med selskapets og produktets omdømme. **Et varemerke i seg selv, vil sjelden være noe verdt uten et bakenforliggende godt omdømme for selskapet eller produktet.** (uthevet her)

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

- Viser til det Birger Stuevold Lassen skriver i "Oversikt over immaterialrettighetene" om varemerker:
 - "Mens åndsproduksjonens frembringelser vernes på grunn av den verdi de antas å ha i seg selv, er det i **kjennetegnsretten** et annet utgangspunkt: **Det er spørsmål om å verne symboler for en bakenforliggende personlig eller økonomisk verdi – som renommé eller goodwill**".
- Vitnet Aragon som er CEO i SBI forklarte i retten at varemerker er et markedsføringsinstrument som ikke påvirkes av selskapets generelle omdømme. **Retten kan vanskelig se at det er riktig.**
- Det er et omfattende arbeid som gjøres i Central Functions for å styrke Shell-konsernet. **Det er derfor vanskelig å forstå hvorfor SBI ikke er med i kostnadsbidragsordningen.** Retten mener dette bare kan forklares med interessefellesskapet i konsernet. (uthevet her)

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

- ◆ NS anførte at retten måtte legge vekt på transaksjonen som ble gjort i Shell-konsernet i 2005, og at Klagenemnda hadde konstruert en helt ny transaksjon.
 - ◆ avtalene om overdragelse av rettigheter til varemerkene fra 2005 er gjennomført med et skille mellom varemerker og omdømme, og er gjort armlengdemessig.
 - ◆ og at dette er vanlig markedspraksis
- ◆ Tingretten: Retten bestrider ikke at varemerker kan omsettes for seg. Selve overdragelsen av varemerker til SBI er heller ikke bestridt. **Spørsmålet er imidlertid om SBI har hatt nytte av omdømmebyggingen som A/S Norske Shell har betalt for.**

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

- ◆ «Retten har kommet til at SBI har nytte av Shell-konsernets generelle omdømmebygging. Et varemerke er symboler, ord eller bilder, som uten positive assosiasjoner ikke vil være noe verdt. A/S Norske Shell har derfor betalt for mye når SBI ikke bærer noen av kostnadene.»
- Vilkårene for å fastsette inntekten til NS (altså subjektet) ved skjønn oppfylt
- ◆ Fastsettelse av inntekt ved skjønn internt i NS:
 - «spørsmålet er om nedstrømsvirksomheten har hatt nytte av kostnadene til omdømmebygging som oppstrømsvirksomheten har betalt for.»
- Retten måtte altså vurdere **2 skjønn**

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

1. Den skjønnsmessige fordelingen mellom NS og SBI

- Klagenemnda:
 - «er det vanskelig å se at de omdømmebyggende aktivitetene har større tilknytning til oppstrømsvirksomhet enn til nedstrømsvirksomhet»
 - «er det ut i fra sakens opplysninger vanskelig å identifisere egnede fordelingsnøkler»
 - «Når det gjelder fordelingen til SBI, kan flertallet ikke se at det er forhold som tilsier at SBI har mindre (forventet) nytte av de aktuelle tjenestene enn det de ulike OpCos, herunder ASNS har. En tilnærmet lik fordeling tilsier at ASNS kun innrømmes fradrag for 50 % av kostnadene. Som allerede påpekt er denne fradragsretten hos ASNS også i prinsippet betinget av at selskapet sannsynliggjør at belastningene gjelder konkrete aktiviteter som er gjennomført samt at disse har hatt nytteverdi og relevans for selskapets forretningsdrift.»

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

1. Den skjønnsmessige fordelingen mellom NS og SBI

- Klagenemnda (forts.):
 - «Avslutningsvis bemerker flertallet at skjønnsutøvelsen må sees i sammenheng med sakens opplysninger, de vanskelighetene som foreligger hva gjelder å fastsette en passende fordelingsnøkkel for denne type kostnader samt den avgrensingsproblematikken som oppstår som følge av konsernets valg hva gjelder organisering av T&M-rettighetene.»

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

1. Den skjønnsmessige fordelingen mellom NS og SBI (forts.)

«Retten mener Klagenemnda har anvendt de rettslige normer for skjønnnet, herunder OECDs retningslinjer riktig. Fordelingen av kostnadene 50/50 mellom A/S Norske Shell og SBI er skjønnsmessig. Retten har likevel ikke holdepunkter for å si at skjønnnet er basert på feil faktum eller er vilkårlig ut fra de opplysningene som foreligger. Det vises til det retten har kommet til om at SBI har nytte av generell omdømmebygging. A/S Norske Shell har ikke anført subsidiært hvordan en deling av kostander med SBI eventuelt skulle være.

Retten viser også til at vanskelighetene med å finne rett fordelingsnøkkel i noen grad skyldes hvordan Shellkonsernet har innrettet seg med et skarpt skille mellom varemerker og omdømme.»

(uthevet her)

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

2. Om skjønnets knyttet til den interne fordelingen (oppstrøm/nedstrøm)

Utgangspunkt:

- ◆ **Skattemessig behandles oppstrøms- og nedstrømsvirksomheten som forskjellige foretak, jfr. forskrift om skatt av petroleumsvirksomhet § 12.** Vurderingstemaet blir også her om betalingen av kostnader er armlengdemessig jfr. sktl. § 13-1 første ledd jfr. fjerde ledd.
- ◆ Oppstrømsvirksomheten til A/S Norske Shell har gjennom kostnadsbidragsordningen i Shell-konsernet blitt belastet ca. 90 % av utgiftene til generell omdømmebygging. Begrunnelsen er også her at de generelle omdømmebyggende aktivitetene har klart størst betydning for oppstrømsdelen som trenger utvinningstillatelser mv. Nedstrømsdelen betaler på sin side alle royaltyutgifter til SBI for bruk av varemerker mv..

Klagenemnda:

- ◆ «omdømmet også vil ha stor betydning i selskapets kontakt med de ulike interessegruppene også innenfor den forbrukerrettede nedstrømsvirksomheten»
- ◆ «En fordeling basert på opex/capex-nøkkelen er lite egnet til å fordele denne type kostnader. Fordelingsnøkkelen har for de aktuelle inntektsår i gjennomsnitt gitt under 10 % til nedstrømsaktiviteten, og synes ikke markedsmessig. Flertallet legger til grunn at det også foreligger skønnsadgang når det gjelder den interne fordelingen i ASNS, jf. skatteloven § 13-1.»

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

2. Om skjønnets knyttet til den interne fordelingen (oppstrøm/nedstrøm)

Utgangspunkt:

- ♦ Vurderingstemaet blir også her om betalingen av kostnader er armlengdemessig jfr. sktl. § 13-1 første ledd jfr. fjerde ledd (og petroleumsskatteforskriftens § 12)
- ♦ Oppstrømsvirksomheten til A/S Norske Shell har gjennom kostnadsbidragsordningen i Shell-konsernet blitt belastet ca. 90 % av utgiftene til generell omdømmebygging. Begrunnelsen er også her at de generelle omdømmebyggende aktivitetene har klart størst betydning for oppstrømsdelen som trenger utvinningstillatelser m.v. Nedstrømsdelen betaler på sin side alle royaltyutgifter til SBI for bruk av varemerker m.v.

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

2. Om skjønnets knyttet til den interne fordelingen (forts.)

Klagenemnda:

- ♦ «omdømmet også vil ha stor betydning i selskapets kontakt med de ulike interessegruppene også innenfor den forbrukerrettede nedstrømsvirksomheten»
- ♦ «En fordeling basert på opex/capex-nøkkelen er lite egnet til å fordele denne type kostnader. Fordelingsnøkkelen har for de aktuelle inntektsår i gjennomsnitt gitt under 10 % til nedstrømsaktiviteten, og synes ikke markedsmessig. Flertallet legger til grunn at det også foreligger skønnsadgang når det gjelder den interne fordelingen i ASNS, jf. skatteloven § 13-1.»

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

2. Om skjønnets knyttet til den interne fordelingen (forts.)

Retten:

- ♦ « .. er ikke uenig i at omdømmebyggende aktiviteter har betydning for hele Shell-konsernet, også for detaljhandel og varemerker.»
- ♦ «I motsetning til SBI som ikke belastes noen del av utgiftene til de generelle omdømmebyggende aktivitetene, har nedstrømsvirksomheten blitt belastes ca. 10 % av utgiftene.»
- ♦ «Klagenemnda har konkludert med at en slik opex/capex fordelingsnøkkel ikke er presis nok. Retten er ikke uten videre enig i dette. Som Klagenemnda skriver er det vanskelig å finne en egnet fordelingsnøkkel for denne type kostnader. *At dokumentasjonen i saken ikke tilsier at omdømmeaktivitetene har større betydning for oppstrøms- enn nedstrømsvirksomheten, betyr ikke at riktig fordeling mellom virksomhetene avviker fra en 90/10 fordeling.*» (uthevet her)

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging) – Rettens vurdering

2. Om skjønnets knyttet til den interne fordelingen (forts.)

Retten (forts):

- ♦ «Valget av fordelingsnøkler for de ulike kostnader virker gjennomtenkt og armlengdemessig slik det er beskrevet i internprisingsdokumentasjonen fra Central Functions. Retten mener at en opex/capex fordeling så langt det lar seg gjøre tilsvarer virksomhetenes forventede nytte av omdømmeaktiviteten»
- ♦ «Retten er ikke enig med Klagenemndas flertall i at kostnader til omdømmebygging er relatert til fremtidige inntekter mens opex/capex er historiske størrelser, ettersom investeringskostnader også er relatert til fremtidige inntekter.»
- ♦ Retten viser også til mindretallets bemerkninger og det som sies om forskjell i verdier mellom oppstrøms- og nedstrømsvirksomheten; illustrert ved utfisjoneringen og salget av nedstrømsvirksomheten i 2014.

⇒ Ligningen opphevet

Dom Gulating lagmannsrett 29.5.2017 Statoil (Skjønn LPG)

- ◆ Tingrettens dom omtalt Symposium 2016.
- ◆ Stavanger tingrett avsa 30.6.2015 dom med slik slutning:
 1. *Ligningen av Statoil Petroleum AS for 2009 og 2010 oppheves for så vidt gjelder den skjønnsmessige fastsettelsen av inntekt fra salg av LPG til Statoil ASA.*
 2. *For øvrig frifinnes Staten v/Oljeskattekontoret.*
 3. *Partene bærer egne sakskostnader.*
 4. *Staten v/Oljeskattekontoret betaler halvparten av utgiftene til de fagkyndige meddommerne til Statoil Petroleum AS innen 14 -fjorten- dager etter at utgiftene er fastsatt.*
- **Staten anket tingrettens dom, slutningen punkt 1.**
- ◆ **Det er altså rettskraftig avgjort at salget** (fra Statoil Petroleum til Statoil ASA) av den samlede produksjon av våtgassprodukter, LPG, ikke var **markedsmessig**.
- ◆ Deler av tingrettens dom er unntatt offentlighet etter tvisteloven §§ 14-3 andre ledd, jf. § 22-12 (taushetsplikt og lukkede dører) og § 22-10 (forretnings- eller driftshemmelighet)
 - ◆ Anket av staten, men både Gulating lagmannsrett og Høyesterett forkastet anken
- ◆ Deler av saken for tingretten og lagmannsretten gikk for lukkede dører med pålegg om taushetsplikt for de tilstedværende (også prøvet av staten, men Tingretten og Gulating imøtekom anmodningen om lukkede dører)

Dom Gulating lagmannsrett 29.5.2017 Statoil (Skjønn LPG)

- ◆ **Tingretten opphevet altså ligningen** (inntektsårene 2009 og 2010) hva gjaldt den skjønnsmessig fastsatte inntekt:
 - ◆ Nemndas «skjønn innebærer i realiteten at, med unntak av differansen mellom betalt handling fee og de faktiske kostnadene, **er ASAs fortjeneste ved videresalg av Petroleums LPG-volumer i tvisteårene tillagt Petroleum**»
 - ◆ Retten: «Dette synes inspirert av opplysninger gitt av Statoil-konsernet forut for § 10-vedtaket. Retten viser her særlig til opplysninger gitt i en presentasjon om at «Skattepliktig inntekt "strømmer gjennom" (Statoil ASA) og inntektsføres i (Statoil Petroleum AS) uten margin i (Statoil ASA)» og «Resultatet er at særskattepliktig inntekt i (Statoil Petroleum AS) etter 01.01.09 blir den samme som den ville vært i (Statoil ASA) dersom ingen endring hadde skjedd»»
 - ◆ «Det kreves i utgangspunktet ikke mye for at skjønn etter skatteloven § 13-1 tredje ledd fyller lovens krav. **I dette tilfelle, når nemnda verken sagt noe om hvilken bruttomargin ASA kunne betinget seg ved videresalg av LPG, eller hvor stort fortjenesteelement den mente lå i betalt handling fee, etterlater det inntrykk av at skjønnsutøvelsen var vilkårlig.** Nemndas skjønn er etter dette ikke tilstrekkelig bredt og saklig anlagt, og skjønnnet skal derfor oppheves.» (Uthevet her)

Dom Gulating lagmannsrett 29.5.2017

Statoil (Skjønn LPG)

- Dommen er foreløpig unntatt fra offentlighet i påvente av at partene eventuelt begjærer at dommen helt eller delvis skal unntas offentlighet.
- Resultatet kan imidlertid omtales:

DOMSSLUTNING

1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
2. I sakskostnader for tingretten betaler Statoil Petroleum AS kroner 4 054 591 – firemillionerogfemtifiretusenfemhundreogtjue – til staten v/Oljeskattekontoret innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.
3. I sakskostnader for lagmannsretten betaler Statoil Petroleum AS kroner 3 826 680 – tremillioneråttehundreogtjuesekstusensekshundreogåtti – til staten v/Oljeskattekontoret innen to uker fra forkynnelsen av denne dommen.
4. Statoil Petroleum AS dømmes til å betale tingrettens og lagmannsrettens utgifter til de fagkyndige meddommerne.



Klagebehandling juni 2016- mai 2017

Klagebehandlingen - diverse

- 💧 Professor Torberg Falch trådte ut av Klagenemnda i april.
- 💧 Erstattet av Snorre Lindset
 - 💧 Professor ved institutt for samfunnsøkonomi ved NTNU
- 💧 Avtale om publisering av kjennelser/vedtak mellom OSK og Norsk olje&gass inngått 20.12.2016
 - 💧 Publisering skal skje på Lovdata
 - 💧 Tilbake til 1.1.2000
 - 💧 OSK skal utarbeide anonymisering for hver sak
 - 💧 Sammendrag av saksforhold og sentrale anførsler
 - 💧 Gjengivelse av KLN's bemerkninger i sin helhet
 - 💧 Ingen publisering uten selskapets samtykke
 - 💧 Selskapet har plikt til aktiv medvirkning
 - 💧 I spesielle saker kan selskapet reservere seg mot publisering

Klagebehandlingen - diverse

- ◆ Avtale om publisering av kjennelser/vedtak mellom OSK og Norsk olje&gass inngått 20.12.2016 (forts)
 - ◆ Status i saken skal holdes løpende oppdatert med opplysning om søksmål, dom, eventuell MAP osv.
 - ◆ Norsk olje&gass innhenter tilslutning til avtalen fra selskapene
 - ◆ Selskapene med størst klagehyppighet har sluttet seg til
 - ◆ OSK Virksomhetsplan for 2017: *«en realistisk målsetting at publiseringsarbeidet skal være en etablert rutine i løpet av 2017 og at det også har skjedd publisering av 1-2 tidligere årganger før årsskiftet»*
 - ◆ Tidligere publiseringer anses som godkjent for publisering på Lovdata

Status kjennelser/vedtak Klagenemnda juni 2016 – mai 2017

14 kjennelser (juni 2016 – desember 2016) og 9 vedtak (januar 2017 – mai 2017)

Kjennelser

Tema	Antall	Resultat
Fradrag rørledningstariff etter salg av eierandel	2	Ligning fastholdt
Friinntekt - overgangsregler	5	Skattyter medhold
Fordeling av lånekostnader (§ 13-1)	1	Ligning fastholdt
Konserninterne tjenester (§13-1)	1	Fastholdt for ett inntektsår/delvis medhold for to inntektsår
Salg av kondensat (§13-1)	1	Delvis medhold
Salg av tørrgass (§ 13-1)	1	Ligning fastholdt
Tilleggsskatt (metode for tilordning konsernkostnader)	1	Ligning fastholdt
Fordeling kostnader gasslager sokkel/land	1	Medhold (kontorets innstilling)
FOU	1	Samlet skjerpet skjønn (5 inntektsår)

Status kjennelser/vedtak Klagenemnda juni 2016 – mai 2017

14 kjennelser (juni 2016 – desember 2016) og 9 vedtak (januar 2017 – mai 2017)

Vedtak

Stedbunden beskatning	4	Ligning fastholdt.
Salg av tørrgass (§ 13-1)	1	Vedtak fastholdt
Renter på lån (§ 13-1)	1	Skjønn delvis skjerpet
Mer-/mindreuttak	1	Skattyter medhold
Internasjonal kommunikasjon (§ 13-1)	1	Skjønn skjerpet.
Forsikringskostnader (captive); tilleggsskatt	1	Vedtak fastholdt (vedtak formelt i juni)

Vedtak 13.03.2017 - rentebetingelser

- ◆ Saken gjaldt **avskjæring av rentefradrag** med hjemmel i sktl. § 13-1 på **tre lån** ytet av selskapets morselskap.
- ◆ Det ene lånet (**seniorlånet**) var overordnet de to andre lånene (**juniorlånene**), men alle de tre lånene skulle stå tilbake for eksterne forpliktelser .
 - ◆ Ingen avtalt **sikkerhet** eller «**covenants**».
- ◆ Den skriftlig avtalte **løpetiden** på lånene var 17 år.
 - ◆ Ingen skriftlig avtalt **nedbetalingsplan**.
 - ◆ Det fremgikk imidlertid eksplisitt av den ene juniorlånavtalen at partene forventet en fullstendig nedbetaling av lånet innen fire år. Det andre juniorlånet var i henhold til selskapets opplysninger planlagt nedbetalt innen seks år.

Vedtak 13.03.2017 - rentebetingelser

- ◆ **Oljeskattekontoret** la i **endringsvedtaket** til grunn at de avtalte rentebetingelsene ikke var armlengdemessige, basert på en sammenligning både med konkrete transaksjoner (sammenlignbare selskapers bank- og obligasjonslån) og med punktestimater fra bl.a. Bloomberg og Reuters.
- ◆ For juniorlånene ble det lagt til grunn en nednotching i tråd med Moody's sine retningslinjer for rating av lån med ulik prioritet. Selskapet hadde fått utført en syntetisk kredittrating ved bruk av «Moody's RiskCalc», men kontoret mente grunnlaget måtte korrigeres på flere punkter.
- ◆ **Selskapet** anførte i klagen at kontorets vedtak var basert på ikke sammenlignbare transaksjoner og transaksjoner som ikke var blitt justert i tilstrekkelig grad.
- ◆ Det ble vist til ulikheter både mht. senioritet, tilbakebetalingsstruktur, syndikering, sikkerhet og covenants.

Vedtak 13.03.2017 - rentebetingelser

- ◆ **Oljeskattekontoret** fremholdt i klagenotatet at endringsvedtaket måtte fastholdes hva gjaldt seniorlånet. For juniorlånene foreslo kontoret at Klagenemnda for skatteformål la til grunn en kortere løpetid enn den skriftlig avtalte.
 - ◆ Dette ville innebære en skjerpelse sammenlignet med det skjønn som ble lagt til grunn i endringsvedtaket.
- ◆ **Selskapet** anførte i sitt tilsvare til klagenotatet at kontoret bygget på en for høy kredittvurdering av lånene, og indekser som ikke var egnet til å sannsynliggjøre en inntektsreduksjon. Etter selskapets syn innebar kontorets forslag at det i realiteten ble foretatt en restrukturering.

Vedtak 13.03.2017 – rentebetingelser

Klagenemndas vurdering av selskapets TP-dokumentasjon

♦ Seniorlånet

- ♦ **Selskapet** la til grunn en rating på lånet mellom x og y, hvor x var én notch høyere enn y.
- ♦ Sammenlignbart selskaps banklån (inngått til samme tid, men med kortere løpetid) og annet sammenlignbart selskaps obligasjonslån (inngått et halvt år før med tilsvarende løpetid) ble benyttet som CUP.
- ♦ **Klagenemnda** la til grunn en rating på lånet på x.
- ♦ Nemnda anså sammenligningsgrunnlagene for å være relevante, men la til grunn andre vurderinger enn selskapet bl.a. knyttet til justering for avtaletidspunkt og løpetid og tilretteleggingskostnader.

♦ Juniorlånene

- ♦ **Selskapet** foretok et databasesøk hvor 395 sub-investment grade obligasjoner ble identifisert.
- ♦ Fire av obligasjonene ble av selskapet ansett sammenlignbare.
- ♦ **Klagenemnda** anså juniorlånene for å være innenfor investment grade, og de fire obligasjonene var derfor ikke sammenlignbare uten korreksjon for ulik rating.

Vedtak 13.03.2017 – rentebetingelser

Klagenemndas bemerkninger

- ♦ **Klagenemnda** vurderte hvilke justeringer som var nødvendige å foreta før en sammenligning med tilsvarende selskapers lånebetingelser.
- ♦ **Sikkerhetsstillelse**
 - ♦ Nemnda kom til at prisingen av seniorlånet måtte tilsvare prisingen av et sikret lån. Dette både fordi det **ikke fremstod som forretningsmessig rasjonelt å unnlate å pantsette eiendelene**, og fordi **långiver rent faktisk måtte anses å ha sikkerhet i selskapets eiendeler** (det forelå på lånetidspunktet ingen andre långivere, samtidig som långiver i kraft av å være eneaksjonær kunne sikre at det heller ikke på et senere tidspunkt kom inn andre långivere). Nemnda mente at det ved prisfastsettelsen måtte ses bort fra klausulen om at seniorlånet skulle være underordnet alle eksterne forpliktelser.
- ♦ **Nedbetalingsplan**
 - ♦ Nemnda la til grunn at det forelå en felles forståelse mellom låntager og långiver om løpende nedbetaling, noe som underbygges av selskapets etterfølgende opptreden, og at **fraværet av en skriftlig avtalt nedbetalingsplan trolig skyldtes interessefellesskapet**.

Vedtak 13.03.2017 – rentebetingelser

Klagenemndas bemerkninger

- ♦ «Covenants» (klausuler som skal sikre låntagers gjeldsbetjeningsevne)
 - ♦ Klagenemnda fant at fraværet av "covenants" i låneavtalene ikke økte långivers risiko. Tvert imot la nemnda til grunn at **risikoen ved utlån til datterselskap uten avtalte "covenants" var lavere** enn ved utlån til uavhengig selskap med avtalte "covenants".
 - ♦ Tilnærmet informasjonssymmetri mellom partene, skadelige interessekonflikter vil ikke oppstå.
- ♦ Syndikering
 - ♦ Klagenemnda fant heller ikke grunn til å justere for manglende syndikering / spredning på flere långivere. **I den grad selskapet kunne ha oppnådd lavere rentekostnader ved å spre lånene på flere långivere, la nemnda til grunn at den manglende spredningen skyldtes interessefellesskapet.**

Vedtak 13.03.2017 – rentebetingelser

Klagenemndas bemerkninger

◆ Tilretteleggingskostnader

- ◆ Klagenemnda la til grunn at transaksjonskostnader ved interne lån er i en helt annen størrelsesorden enn ved eksterne lån.
- ◆ Kostnadene ble ansett kompensert gjennom rentemarginen.
- ◆ Klagenemnda mente for øvrig at det ikke var noe prinsipielt i veien for å benytte **etterfølgende transaksjoner** som sammenligningsgrunnlag, i den grad det ikke var inntruffet noen særskilt hendelse etter tidspunktet for den kontrollerte transaksjonen.
- ◆ Seniorlånet: Klagenemnda fastholdt skjønnet i endringsvedtaket.
- ◆ Når det gjaldt juniorlånene, kom Klagenemnda til at disse for skatteformål måtte prises som om de hadde en **løpetid** på henholdsvis fire og syv år, og ikke 17 år som skriftlig avtalt. Dette med bakgrunn i
 - ◆ selskapets **opplysninger om tidspunkt for planlagt nedbetaling av lånene**,
 - ◆ selskapets **etterfølgende opptreden**,
 - ◆ og selskapets **gode oversikt over fremtidige kontantstrømmer** de nærmeste årene etter låneavtaleinngåelsen.
- ◆ **En uavhengig part ville ikke vært villig til å betale for en fleksibilitet som fremstår som unødvendig.**

Vedtak 13.03.2017 – rentebetingelser

Klagenemndas bemerkninger

- ◆ Klagenemnda fant at spørsmålet om det forelå en **restrukturering** var uten praktisk betydning, idet vilkårene for restrukturering uansett var oppfylt. Nemnda bemerket likevel at det etter nemndas syn ikke var blitt foretatt noen restrukturering.
- ◆ Nemnda viste til at den skrevne avtalen kun er et startpunkt for å klarlegge den faktiske transaksjonen, jf. OECD-retningslinjene (2016) punkt 1.33 flg., og at både partenes faktiske opptreden og hva som fremstår som rasjonelle avtalevilkår må hensyntas.

Skatteforvaltningslov og petroleumsskatt (kort redegjørelse)

Skatteforvaltningslov og petroleumsskatt

- ◆ Ny skatteforvaltningslov (i kraft fra 1.1.2017), sktfvl. : forvaltningsreglene for skatt og avgift samlet i én uttømmende lov (jf. Prop. 38 L (2015-2016))
 - ◆ Formål: et helhetlig, systematisk og oversiktlig regelverk (ved samordning og harmonisering), som vil
 - ◆ styrke den skattepliktiges rettssikkerhet
 - ◆ **Erstatter også forvaltningsreglene i petroleumsskatteloven**
 - ◆ Også ligningslovens regler (som sktfvl også erstatter) gjaldt for særskattepliktige i de tilfellene det ikke var særregler i petroleumsskatteloven.
- ◆ Flere **begrepsendringer** (bl.a.)
 - ◆ Fastsetting (begrepet ligning bortfalt, også i sammensatte begrep, f.eks. forhåndsligning som nå er forhåndsfastsetting)
 - ◆ Skattemelding (erstatter selvangivelse)

Skatteforvaltningslov og petroleumsskatt

- ◆ For særskattepliktige er mye av regelverket videreført
 - ◆ Noe av det som (generelt) er nytt i sktfvl. var allerede på plass for særskattepliktige
 - ◆ Klageadgang på bindende forhåndsuttalelse (innført da Oljeskattenemnda bortfalt), jf. nå sktfvl. § 6-2
 - ◆ Skriftlig begrunnet «avgjørelse om å fravike poster i selvangivelsen ved ligningen» , jf. nå sktfvl. § 5-7
 - ◆ Også selve prosessen ved første gangs fastsetting (stort sett påstandsligning, nå delvis egenfastsetting), mye som følge av elektronisk innlevering av selvangivelse og regnskapsskjema (jf. ligningsbehandlingen for inntektsåret 2015 og foredrag på Symposium 2016)
 - ◆ Oljeskattekontoret og Klagenemnda for petroleumsskatt er skattemyndighet for særskattepliktige jf. kapittel 2 i sktfvl.
 - ◆ Men nå slik at bestemmelsene i større grad er «fellesbestemmelser», f.eks. bindende forhåndsuttalelser (tolkning), jf. sktfvl. § 6-1 (1), mens reglene som nærmere regulerer petroleumsskattemyndighetenes rolle og oppgaver finnes i skatteforvaltningsforskriften (forskrift 23.11.2016 nr. 1360)

Skatteforvaltningslov og petroleumsskatt

- ◆ **Delvis egenfastsetting:** gjelder også særskattepliktige (petroleumsskatt), jf. sktfvl. §§ 9-1 og 9-2
 - ◆ Fastsetter **grunnlaget**, men beregner ikke skatten. Det siste gjør skattemyndighetene
 - ◆ Legger egentlig premisser for første gangs fastsettelse (jf. her også forarbeidene: lovfesting av praksis)
- ◆ Frister for endring (§ 12-6):
 - ◆ Hovedregelen: 5 år etter skattleggingsperioden (dvs. inntektsåret)
 - ◆ Unntak: Skjerpet tilleggsskatt og anmeldelse – 10 år
 - ◆ Særregel: med mindre det foreligger nye opplysninger er fristen for å endre, til ugunst for skattyter, et tidligere endret **skattegrunnlag**, 4 måneder

Skatteforvaltningslov og petroleumsskatt

- ◆ Presiseringer i Prop. 130 LS (2016-2017), særlig om:
 - ◆ Begrepet petroleumsskatt, to grupper skattepliktige
 - ◆ Ordinær skatteplikt etter petrsktl.
 - ◆ Særskattepliktige
 - ◆ Dette skillet fremkom ikke i loven slik den ble vedtatt og satt i kraft. Nødvendig med noen endringer og presiseringer i loven.
 - ◆ Endringsmelding (dvs. endring av egenfastsetting) etter sktfvl. § 9-4
 - ◆ Skattepliktige kan endre egenfastsatt skattegrunnlag (frist 3 år etter fristen for skattemelding) – egenfastsatt skattegrunnlag kan ikke påklages
 - ◆ Unntak: grunnlag fastsatt av skattemyndighetene og forhold der kontroll er varslet
 - ◆ Gjelder ikke skattepliktige etter petrsktl. § 5 (jf. ny ordlyd)
 - ◆ Og derfor heller ikke «landinntekt» slike skattesubjekter måtte ha.
 - ◆ Skattepliktige etter petrsktl. § 5 må **anmode OSK om endring av egenfastsatt skattegrunnlag**
- ◆ Overgangsbestemmelse tilleggsskatt (tilføyelse i Prop. 130 LS (2016-2017)):
 - ◆ Lavere satser også «for saker der vedtak treffes etter lovens ikrafttredelse, men der opplysningssvikten er begått før lovens ikrafttredelse» (§ 16-2 (2) annet ledd)



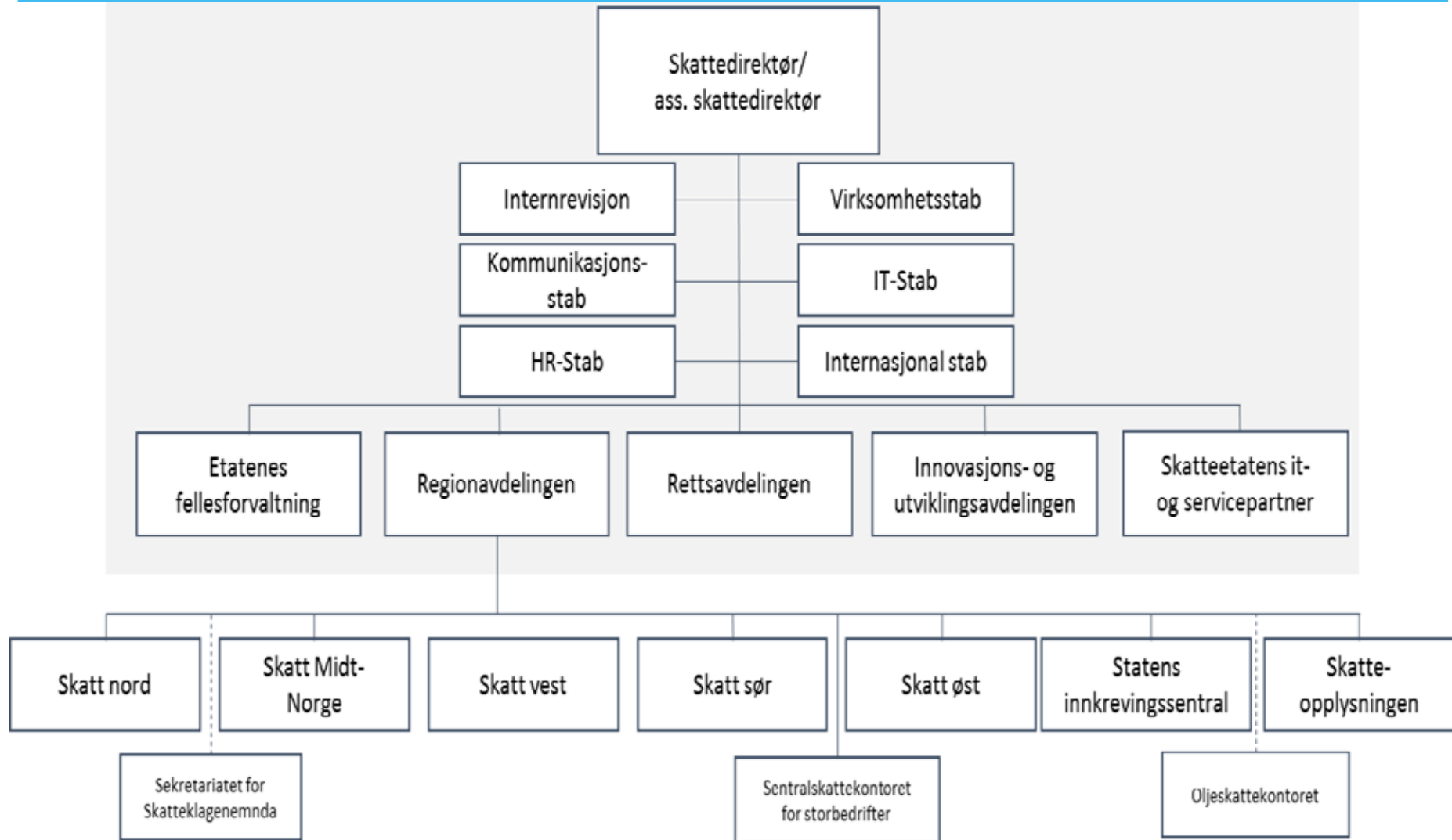
Nye Skatt

«Nye Skatt»

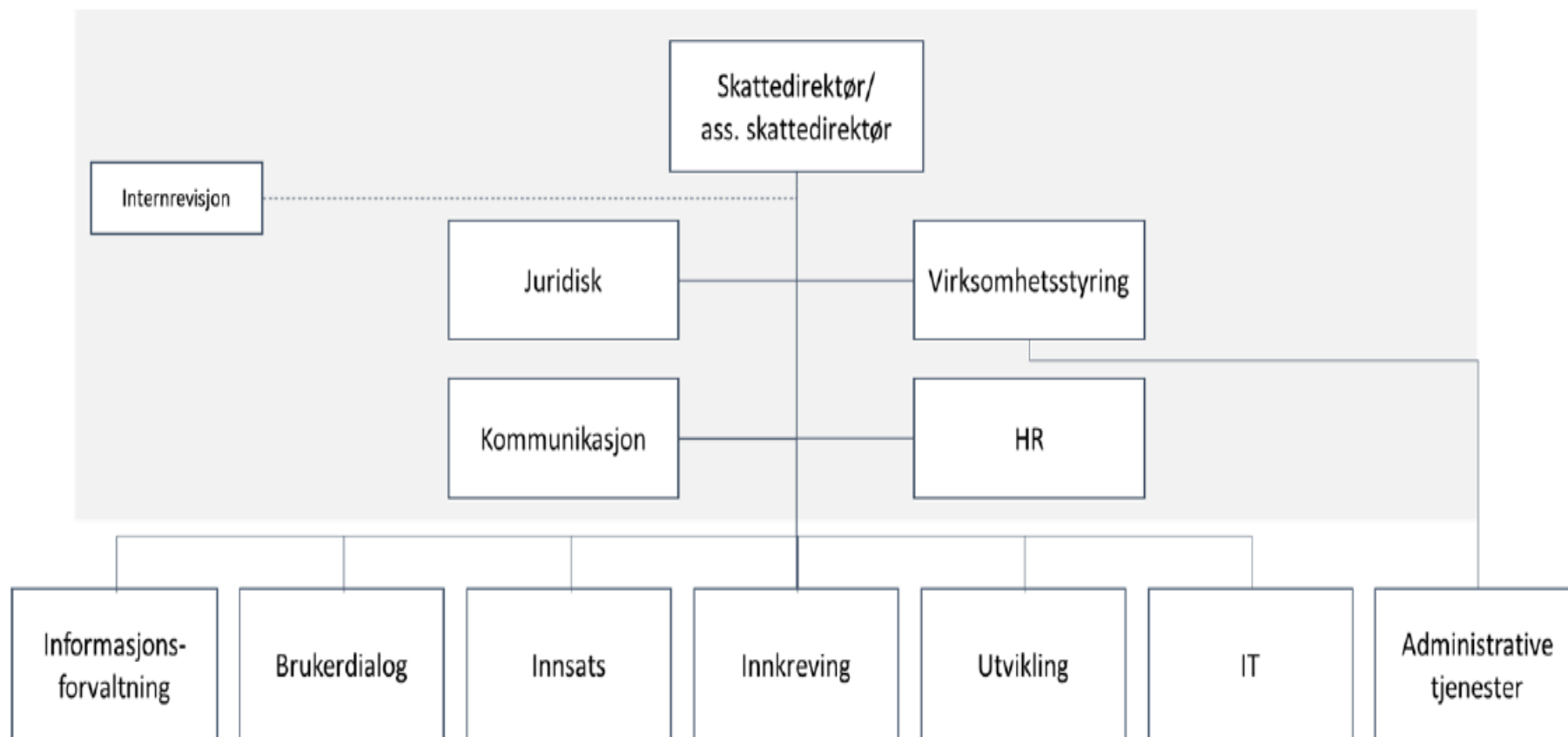
- ◆ Omtale av denne prosessen finnes på Finansdepartementets hjemmeside
- ◆ Oppdragsbrev – 16.2.2016:
 - ◆ Kontorstruktur og overordnet organisering
 - ◆ Bakgrunn/formål: generelt behov for å effektivisere offentlig sektor. Viste også til at skatteetaten har fått flere nye oppgaver.
- ◆ **Ny kontorstruktur**
 - ◆ Rapport til FIN oversendt juni 2016
 - ◆ Avklart: Fra 103 til 57 kontor frem mot 2020. (436 ligningskontor for 15 år siden)
- ◆ **Overordnet organisering**
 - ◆ Rapport oversendt april 2017
 - ◆ Slik omtalt av FIN:

Utredningen legger opp til en organisasjonsmodell basert på landsdekkende oppgaveløsning. I vurderingen har Skatteetaten lagt vekt på å finne en modell som legger til rette for tydeligere styringslinjer, mer effektiv oppgaveløsning og mindre behov for koordinering enn hva dagens organisering har. Strukturen med 57 skattekontor ligger fast og skissert organisering vil ikke medføre endring i etatens geografiske tilstedeværelse. Etaten skal arbeide videre med detaljeringen av forslaget til organisasjonsmodell
 - Finansdepartementet vil først ta endelig stilling til forslaget etter at konsekvensene er nærmere utredet.

Dagens organisasjonsstruktur



Forslag til ny overordnet organisering



Innsats skal ha ansvar for ulike risikoområder som aktører, bransjer og tema som nødvendiggjør særskilte forebyggende tiltak eller kontroll. Noen segmenter kan ha egenskaper som krever ekstra oppfølging; det kan være fordi det er store bedrifter eller virksomheter med utstrakt internasjonal aktivitet. **Behandling av storbedriftssegmentet, inklusive de som behandles av Oljeskattekontoret, beholdes samlet i Innsats.**

direktør
statedirektør



Virksomhetsstyring



HR

Kommunikasjon

Informasjons-
forvaltning og

Brukerdialog

Innsats

Innkrevning



Utvikling og
analyse



IT



Admin.
tjenester

Behov for regelverksendringer

Forslaget innebærer to forvaltningsnivå:
Skattedirektoratet og skattekontor.

Forslaget om videreføring av
forvaltningsnivåene utløser **ingen behov for
endringer.**

Forslaget til ny organisasjonsmodell er
utarbeidet for de to øverste nivåene i etaten.
**Det legges til grunn at Oljeskattekontoret
vil bestå som enhet. (uthevet her)**