

Torstein Fløystad

Saker og problemstillinger i petroleumsbeskatningen i 2017

ORS oljeskattekveld 22.november 2017

DEL I

INNLEDNING

- «Saksåret» 2017
- Ny Skatteforvaltningslov og Fastsettingen for inntektsåret 2016 (KFS)
- Leterefusjonsordningen og rettstridig utnyttelse
- Digitalisering og effektivitet

Status 2017 – åpne saker

Sakstype	Saker	
	Totalt	Internpris
E	280	159
K	64	54
TR	9	8
LR	2	2
HR	1	1
BE	6	5
MAP	13	13
APA	0	0
BFU	2	0
	377	242

Sakstema	Saker		Beløp
	Totalt	Internpris	Totalt
Tørrgass	51	51	4 848
Våtgass	19	19	1 187
Råolje/kondensat	9	2	753
Forsikring	21	21	3 086
Konserntjenester	79	79	3 440
Finans	67	58	2 394
Tidfesting	15	0	47
Friinntekt	10	0	371
Sokkel/land	16	0	1
§ 10-vedtak	27	0	668
Annet	63	12	628
	377	242	17 423

- For ca. 200 saker er det ikke estimert forventet skattebeløp
- Mange problemstillinger er splittet på flere saker (etter inntektsår, klage og MAP etc)
- Enkelte saker inneholder flere problemstillinger/tema
- Mange saker dekker flere inntektsår (i snitt ca. 3,5 inntektsår per sak)
- Splitter man antall saker pr. inntektsår blir antallet åpne saker **1303** (tilbake til 1993)

Status 2017 – antall saker som er stilt i bero

Sakstema	Saker		Beløp
	Totalt	Internpris	Totalt
Tørrgass	14	14	199
Våtgass	2	2	264
Råolje/kondensat	0	0	0
Forsikring	2	2	248
Konserntjenester	23	23	475
Finans	8	8	37
Tidfesting	0	0	0
Friinntekt	0	0	0
Sokkel/land	0	0	0
§ 10-vedtak	1	0	0
Annet	3	0	10
	53	49	1 234

- For de fleste av sakene avventes avgjørelse for tidligere inntektsår

Endringsvedtak* jan-nov 2017

Sakstema	Saker		Beløp
	Totalt	Internpris	Totalt
Tørrgass	4	4	145
Våtgass	0	0	0
Råolje/kondensat	0	0	0
Forsikring	0	0	0
Konserntjenester	7	7	876
Finans	4	3	59
Tidfesting	1	0	10
Friinntekt	5	0	-2
Sokkel/land	2	0	144
§ 10-vedtak	0	0	0
Annet	11	1	204
	34	15	1 436

*Inkluderer kontorvedtak etter domstolsbehandling herunder eventuelle forliksavtaler.
Inkluderer ikke kontorvedtak ifm. fastsetting for inntektsåret 2016.

Vedtak i klagesaker jan – nov 2017

Sakstema	Saker		Beløp
	Totalt	Internpris	Totalt
Tørrgass	3	3	-160
Våtgass	1	1	0
Råolje/kondensat	0	0	0
Forsikring	3	3	0
Konserntjenester	6	6	-293
Finans	3	3	-3
Tidfesting	0	0	0
Friinntekt	1	0	0
Sokkel/land	4	4	-1
§ 10-vedtak	0	0	0
Annet	1	0	-2
	22	20	-459

Modernisering, omstilling og effektivisering (Mål for offentlig sektor)

- ◆ Politikerne fremhver stadig at offentlig sektor må omstille og effektivisere.
- ◆ Utvilsomt riktig
 - ◆ Et sentralt virkemiddel vil være **digitalisering**
- ◆ Oljeskattekontorets muligheter for effektivisering møter denne virkeligheten (bl.a.):
 - ◆ Antall saker (på ulike prosesstrinn) er økende
 - ◆ Transaksjonene blir mer komplekse og strukturene endres hyppigere
 - ◆ Tilgangen på informasjon/data/data- og markedsanalyser er økende
 - ◆ Både kontoret og selskapene benytter seg av de muligheter som foreligger
 - ◆ Tidligere metoder for å identifisere (mulig) avvik videreføres og *nye kommer til*
- ◆ Inntil algorimene kan ta over helt vil tids- og ressursbruk på enkeltsaker fortsette å øke
 - ◆ Krever strenger prioritering

For å sikre statens rettmessige andel av petroleumsinntektene har OSK mer og mer måttet basere aktiviteten på

- **Spesialiserte (avgrensede kontrollområder) spesialister**
(petroleumsskattesystemet)
 - Langt på vei en heltidbeskjeftigelse

Refusjon av skatteverdien av leteunderskudd

Ressurskrevende oppgave

- Straffesak
 - 4 tiltalt
 - EPH har vedtatt foretaksstraff
 - Berammet: 22/1-2018 (55 dager)
- Innkreving
 - Morselskapsgaranti (Skeie Technology AS har avgitt morselskapsgaranti; EPH datter): dom Oslo tingrett 11.11.2017
 - Skeie Technology AS frifunnet
- Også noen andre saker der OSK legger til grunn at det er utbetalt uberettiget refusjon
- Blir leteselskapene subsidiert?
 - Leder i Dagbladet: «Betalt for å borre tørre hull»

Subsidiene på sokkelen er fiktive

Et nøytralt, ikkevidende skattesystem krever samme analyse-ramme for ulike næringer.

Lektorer i Fagplanen i Ulfenhusen vil bli utvalgt til å lede de ulike kursene i løpet av høsten 2009. De vil bli utvalgt til å lede kursene i løpet av høsten 2009. De vil bli utvalgt til å lede kursene i løpet av høsten 2009.

Besidkingsreiser i bedriftsberedningerne på land begrænset med internationalt skattekonsulent, herge ml. Oljens rammevilkårene af stævning i under lands skatteforvaltning. Dette er i tråd med skatteforvaltningens nye skattekonsulent og er også betalt af staten for petroleumslager. Dette har end ikke nået skatteøkonomisk udvikling i Finansdepartementet, de ser lige greit bort fra skatteværdier i under land i alle af skatteforvaltning.

Andre aktivitetsprogram har registrert at selbepene har kastet sine investeringsspekuleringer: Årslik og utbet er en sterk korrelasjon om å tilrettelegge seg kompetanseutvikling. I Norge var vi i de siste investeringsspekuleringene er på vei ut, mens det samme i Skottland som nå har i effektivt skatteløst næringslivet er det merkelig. En professor i internasjonal økonomi vil antagelig ikke tro på den norske staten som har i de siste investeringsspekuleringene.

Skatteanalysen må riktignok legge til grunn at det er investeringsdrevet for selskaper på land og på sjøen. For selskaper på land er det vanlig å foreta analyse.

Fållaväxningen underlättar investeringsskatten till skattekapene på norsk side i 2011 og får til skattekapene høyere total avkastning enn med relativt høye avkastningskrav. Det er også det som legges til grunn i andre utvinningsland. I Storbritannia forutsettes investeringsstandard på ti prosent



Skat ska ge fria korvstekt petroleumsbunkersningen är neutral, så det affären pröjs troligtvis. Stockholm Environment Institute har nyligen analyserat skatteeffekter på 700 länder som är tilldelat på nordisk skatt, som innebär att ha byggt ut, som till frivillig energi. Här är Skatteflyktande produktionen på Johan Carlberg-aktat. Foto: istock

Globalt
Perrier
Osmundsen,
Thore Johansen
og Åke
Gustafsson

Palmer International,
philosophie / design / architecture / landscape
urbanism and interior design



Thomas Jefferson
professor, President
Nathan Hawthorne

Abstract
The purpose of this study was to determine the effect of a 12-week training program on the physical fitness and health of sedentary middle-aged men. The subjects were 20 men, aged 40-50 years, who were sedentary and had no history of cardiovascular disease. They were randomly assigned to either a control group or a training group. The training group performed a 12-week program of aerobic exercise, resistance training, and flexibility exercises. The control group did not exercise. Physical fitness was measured by a battery of tests including a maximal aerobic test, a submaximal aerobic test, a resistance test, and a flexibility test. Health was measured by a battery of tests including a blood pressure test, a lipid profile test, and a glucose tolerance test. The results of the study showed that the training group had significantly higher levels of physical fitness and health than the control group at the end of the 12-week program. The training program was effective in improving the physical fitness and health of sedentary middle-aged men.

Denmark vil regere FN's Nordatlantiske partnerskabs metode om til tilsvende. Finner vil at man der legger til grunn at selvsagt

kan har et sværingskrav på tre procent. Det er det selvfølgelig ingen som har, og derfor er også betingelserne for eksportstøtte helt tilsvarende og lige sværingskravet med særlige på land.

Skatten på boligejendomme vil blive betalt af ejerne og ikke af lejerne, som det er tilfældet i Danmark. Det betyder, at lejerne vil blive tvunget til at betale højere priser for at kunne betale skatten. Det vil være en belastning for de laveste indkomsthusholdninger, som vil have svært ved at betale de højere priser. Det vil også være en belastning for de laveste indkomsthusholdninger, som vil have svært ved at betale de højere priser.

Utsagnet dekker faktisk på denne har svært lav sannsynlighet for å være sann. En vanlig husholdning med et fjernsyn er sannsynligvis i et betydelig større behov for fjernsyn enn en vanlig husholdning med et fjernsyn. En vanlig husholdning med et fjernsyn er sannsynligvis i et betydelig større behov for fjernsyn enn en vanlig husholdning med et fjernsyn.

Läsningstimmarna kommer huvudsakligen vad av utgåva på 30 öre per linje för 2 abonnerade personer.

Med såverdende skattetryk
går fellet i bilansje på 2 dollar
per lb. *Edgar Rystad Energy*.
— *Enslingsproven* vil stå til 53
dollar ditto utskuttet giftenes
fjernes.
Følger stille stua like hder
brøget ut.
Vi snakker her om et litt som i
herbudd til korset venter trede
ger har vi snart høy samfunns-
økonomisk vekst. Norge vil
gitt gipp av os skredder på 62
milliarde kroner, *breves 62*
tillandser os snart.

Sammenlignet dengang kongen i Firmandepartementet udtalte til Quiróns at regeringens ikke har til hensigt at øvelle samarbejdsmønstrene for norsk petroleumsmærkning. Da er det selvsagt at miljøverns skattebeholdninger stadig får opsigst i national og internationalt samarbejde. Dette øvelle samarbejdsmønstrene til norsk petroleumsmærkning og



09 September

medarbejderkønsintegrationsplan.
Opfølgelsen har rikket ind på
spørgsmålet om millardenter dollar
med ved dem som nævnte
Sund. Det har Norge fået til at
bortbetale kunsten i sine
aktiviteter for arbejdsplacene
samtalen om, at man har troet
på en profit. Hand-
tering af et så stort område er
en udfordring.

Peter Osmundsen, professor i
personalekonomi ved
Universitetet i Stavanger, **Thor
Johansen**, professor i finans ved
Norges Handelshøjskole, og **Ale
Gustavsen**, professor i økonomi
ved BIHJ.

«Oljefondet har nådd milepælen tusen milliarder dollar, med verdens største nasjonale fond. Det har Norge fått ved å kombinere kunsten å være attraktiv for oljeselskapene samtidig som staten tar store deler av profitten. Hard skattlegging er det motsatte av subsidiering.»

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 (erstatter ligning)/ (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
 - ◆ **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

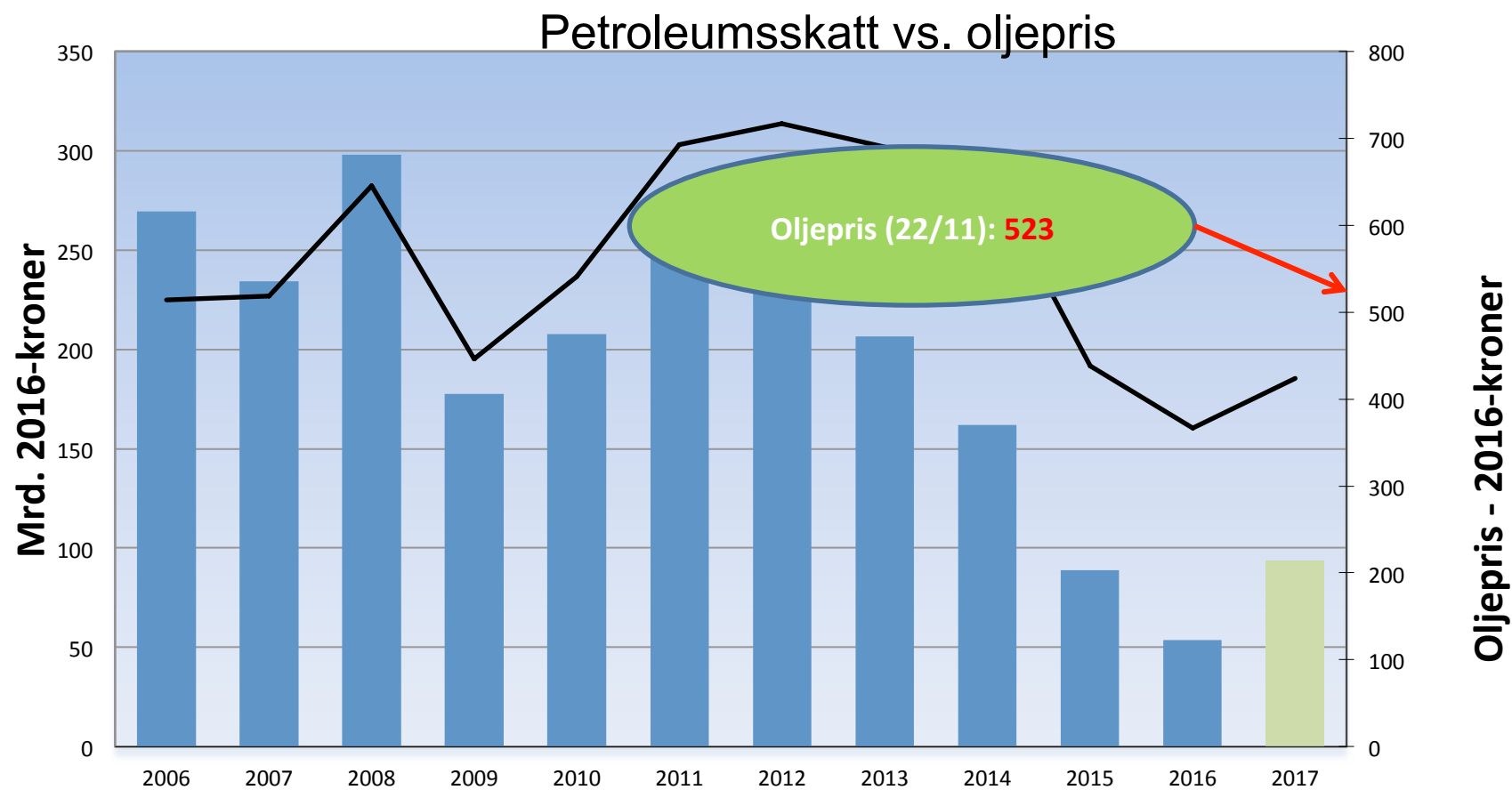
Skatteforvaltningslov og petroleumsskatt

- ◆ 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)

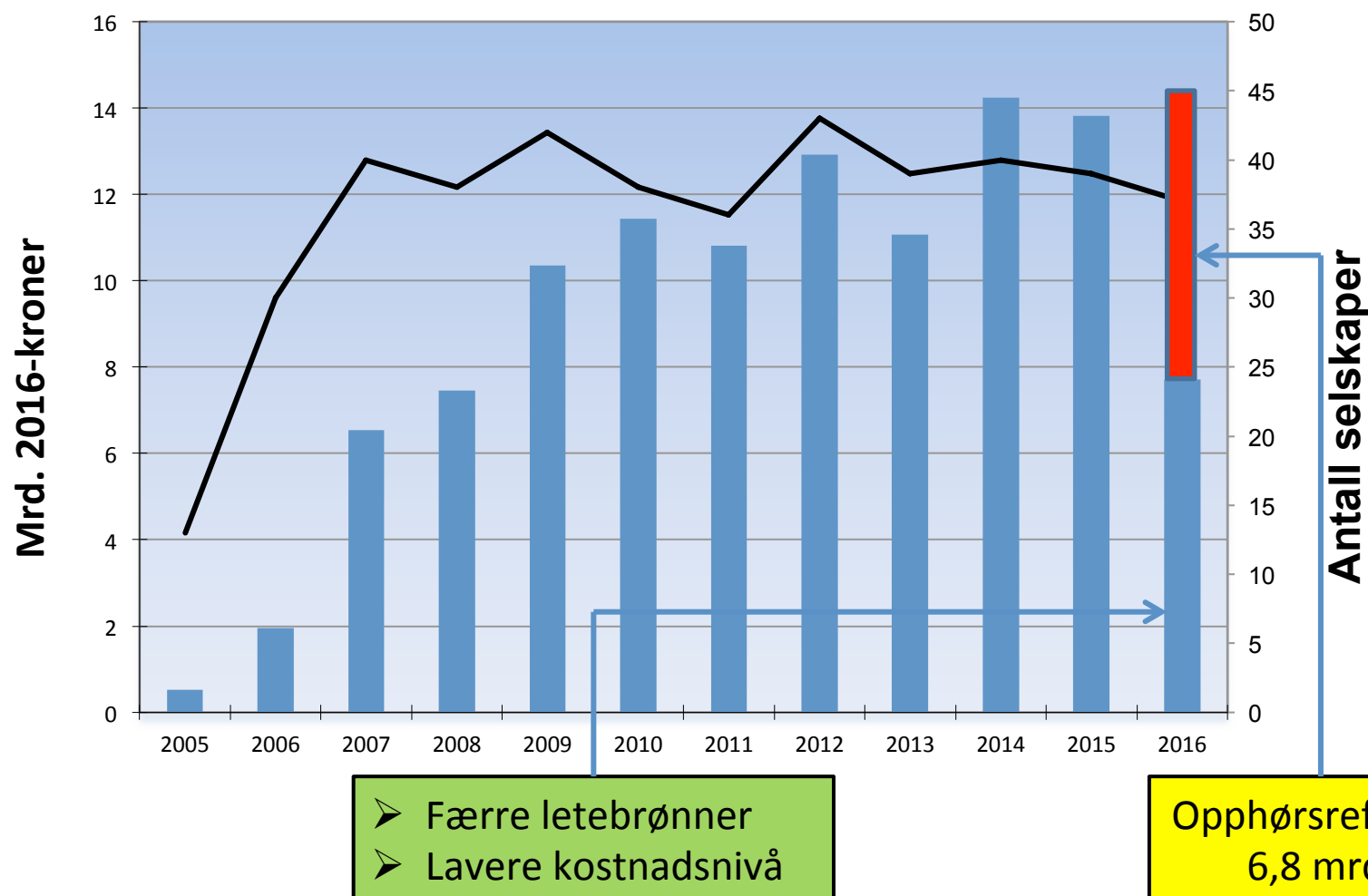
Fastsetting for inntektsåret 2016

Kontroll før Fastsetting av Skatteoppgjør (KFS)

- Ikrafttreddelsen av Skatteforvaltningsloven har ikke – i seg selv – medført større endringer hva gjelder prosesser mv
 - De «viktigste» endringene allerede på plass (begrunnet endringsvedtak, ligning stort sett etter påstand, mulighet for å påklage bfu osv.)
- Større betydning for prosessene: digitalisering
 - Elektronisk innlevering av skattemelding, næringsoppgave mv (og andre som friinntekt, normpris og avskrivninger), ebrev
 - Tilpasses skatteetatens elektroniske løsninger
 - Krever (entydig, felles) strukturerte prosesser og rutiner
 - Også av selskapene
- KFS-prosessen og endringer påstand:
 - Klare feil
 - Selskapet ber om retting
 - For øvrig identifikasjon av problemstillinger som det skal arbeides videre med
 - 115 åpne saker for 2016 pr. 1. november (hvorav en stor andel knyttet til tidligere år)



Utbetaling av skatteverdien av letekostnader



Forbehold

- En rekke saker (vedtak, dommer mv.) vil bli gjennomgått
- Alle «faktumtunge»
- Der det kan være høyst ulik mening om betydningen/virkningen knyttet til de ulike fakta
- Omfanget gjør at det må gjøres et utvalg i den enkelte sak
 - Også hensynet til anonymitet får betydning
- Utvalget står for min regning
- Med dette forbeholdet er det ..

bare å hoppe i det ...



DEL II

Petroleumsskattesystemet og aktuelle problemstillinger og vedtak innenfor fire kontrollområder

Innledning

Petroleumsskattesystemet

Regelforståelse og sammenhenger med
andre regelsystemer ved fastsetting av
særskattepliktig inntekt

Petroleumsskattesystemet

Særreglene i petroleumsskatteloven

Utgangspunktet

Petroleumsskatteloven har følgende utgangspunkt (§§ 2 og 8)

§ 2 første ledd, første punktum

Av formue som knytter seg til og inntekt som vinnes av slik virksomhet og arbeid som nevnt i § 1, blir med de unntak som følger av denne lov og Stortingets vedtak om skatt til staten, å svare skatt etter bestemmelsene i lovgivningen for øvrig om skatt av formue og inntekt.

§ 8 første ledd

Bestemmelsene i skattelovgivningen for øvrig gjelder i den utstrekning ikke annet følger av denne lov.

⇒ Den konkrete regelanvendelse er imidlertid ikke like «rett frem» som lovens ordlyd.

Særreglene i petroleumsskatteloven

Petroleumsskattesystemet

Utgangspunkt: **GRUNNMUREN**

- Ressursene er statens eiendom
- Retten til utvinning gir mulighet for ekstraordinær avkastning (meravkastning: ressursrente/grunnrente)
- Meravkastningen skal tilfalle staten.
- Rettighetshaverne skal kunne få en normalavkastning der hensyn tas til høy risiko



Særskatt



AVGRENSING: Særskatteplikten er avgrenset saklig og geografisk

- Grunnrenten: muligheten for meravkastning legger premissen for avgrensingen
 - Klagenemnda (1978): forsiktighet med å anvende reglene i de tilfeller hvor ressursrentehensyn ikke er til stede. («Snevert virksomhetsbegrep»)
 - Likevel slik at for avledede inntekter vil virksomhetsbegrepet kunne fremstå som utvidet når inntektservervet har nær tilknytning til rettigheter eller det primære inntektservervet i den særskattepliktige virksomhetsutøvelsen

Særreglene i petroleumsskatteloven

Petroleumsskattesystemet

- Klagenemnda (1978): forsiktighet med å anvende reglene i de tilfeller hvor ressursrentehensyn ikke er til stede. («**Snevert virksomhetsbegrep**»)
 - Utvinning gir grunnlag meravkastning
 - Ikke bearbeiding og videre transport
 - ⇒ Geografisk grense
 - ⇒ Likevel slik at rørledningstransport (innenfor grensen) omfattes av særskatteplikten

Særskatt

AVGRENSING: Særskatteplikten er avgrenset saklig og rettslig

- Grunnrenten: muligheten for meravkastning legger grunnlaget for avgrensingen
 - Klagenemnda (1978): forsiktighet med å anvende reglene i de tilfeller hvor ressursrentehensyn ikke er til stede. («**Snevert virksomhetsbegrep**»)
 - Likevel slik at for avledede inntekter vil virksomhetsbegrepet kunne fremstå som utvidet når inntektsservervet har nær tilknytning til rettigheter eller det primære inntektsservervet i den særskattepliktige virksomhetsutøvelsen

Særreglene i petroleumsskatteloven

Petroleumsskattesystemet

Likevel slik at for **avledede inntekter** vil virksomhetsbegrepet kunne fremstå som **utvidet** når inntektservervet har nær tilknytning til rettigheter eller det primære inntektservervet i den særskattepliktige virksomhetsutøvelsen

Eksempler:

- ⇒ Ballastolje
- ⇒ Erstatningskjøp gass
- ⇒ Salg av reservert transportkapasitet
- ⇒ Gassbytte med overførte løfterettigheter

Generelt: begrunnelsen for og avgrensningen av særskatteplikten får betydning i mange relasjoner

⇒ Ballastolje

⇒ Erstatningskjøp gass

⇒ Salg av reservert transportkapasitet

⇒ Gassbytte med overførte løfterettigheter

Generelt: begrunnelsen for og avgrensningen av særskatteplikten får betydning i mange relasjoner

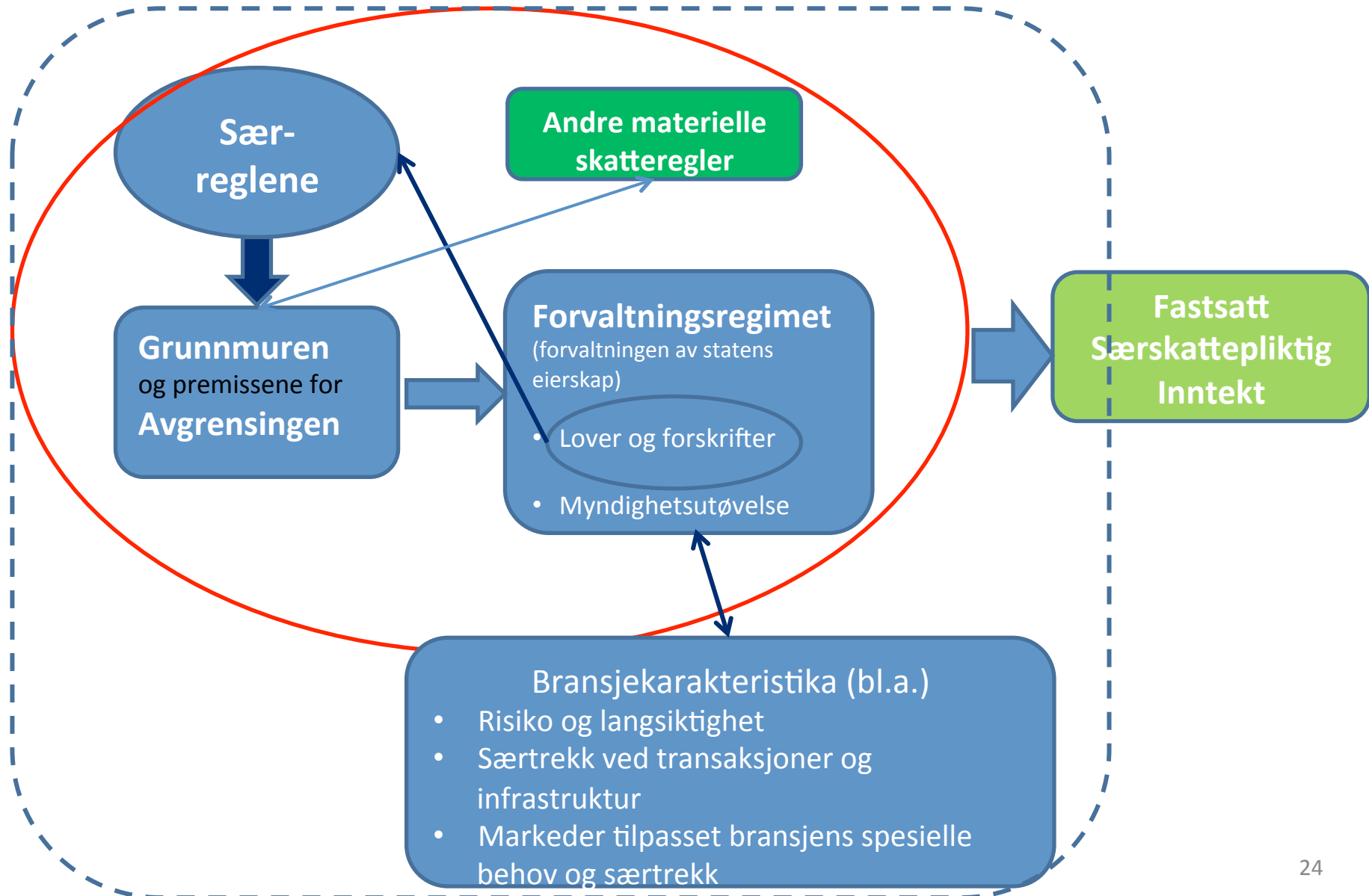


- **AVGRENSNING** Skatteplikten er avgrenset saklig og geografisk
 - Grunnen til muligheten for meravkastning legger premissen for avgrensingen
 - Høyesterett (1978): forsiktighet med å anvende reglene i de tilfeller hvor ressursrentehensyn ikke er til stede. («Snevert virksomhetsbegrep»)
 - Likevel slik at for avledede inntekter vil virksomhetsbegrepet kunne fremstå som utvidet når inntektservervet har nær tilknytning til rettigheter eller det primære inntektservervet i den særskattepliktige virksomhetsutøvelsen

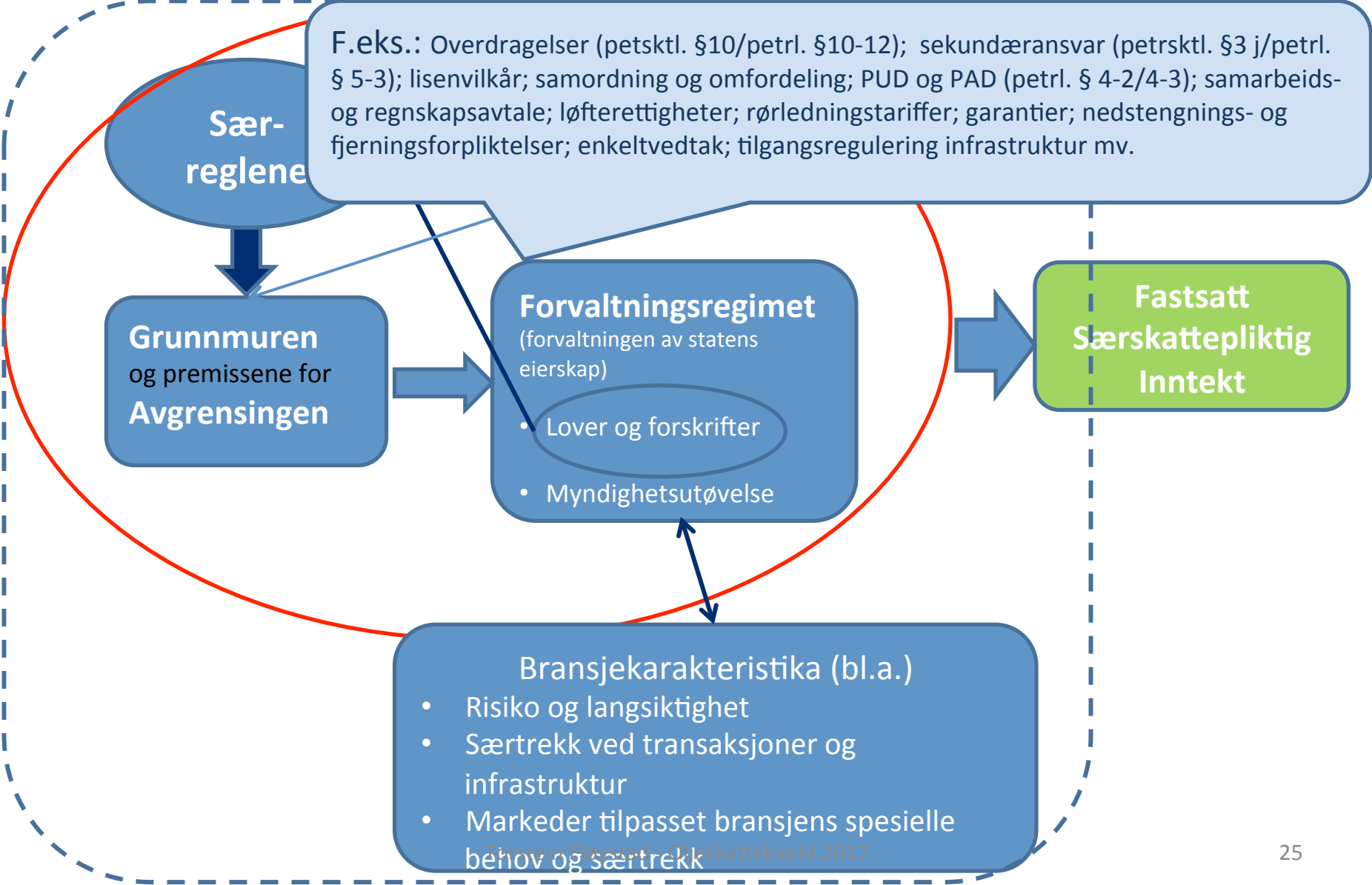
AVGREN ansvar og ansvar er avgrenset **saklig og geografisk**

- Grunnleggende muligheten for meravkastning legger premissen for avgrensingen
 - Stemmenemnda (1978): forsiktighet med å anvende regelen i de tilfeller hvor ressursrentehensyn ikke er til stede. («Snevert virksomhetsbegrep»)
 - Likevel slik at for avledede inntekter vil virksomhetsbegrepet kunne fremstå som utvidet når inntektservervet har nær tilknytning til rettigheter eller det primære inntektservervet i den særskattepliktige virksomhetsutøvelsen

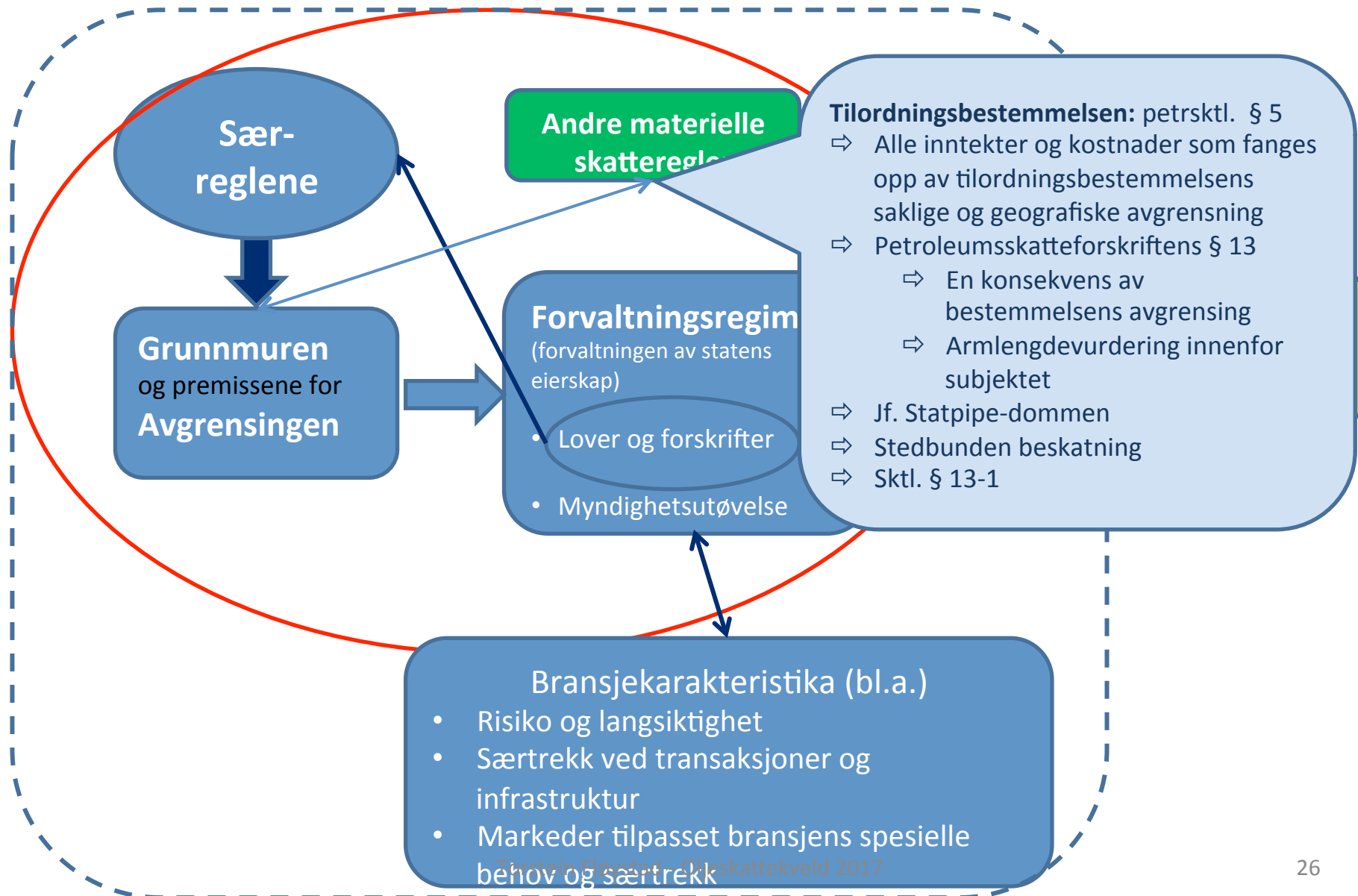
Fastsetting særskattepliktig inntekt



Fastsetting særskattepliktig inntekt



Fastsetting særskattepliktig inntekt



Fastsetting særskattepliktig inntekt

Sær-
reglene

Andre materielle
skatteregler

Tilordningsbestemmelsen: petrsktl. § 5 (sktl. §13-1).

Klagenemnda:

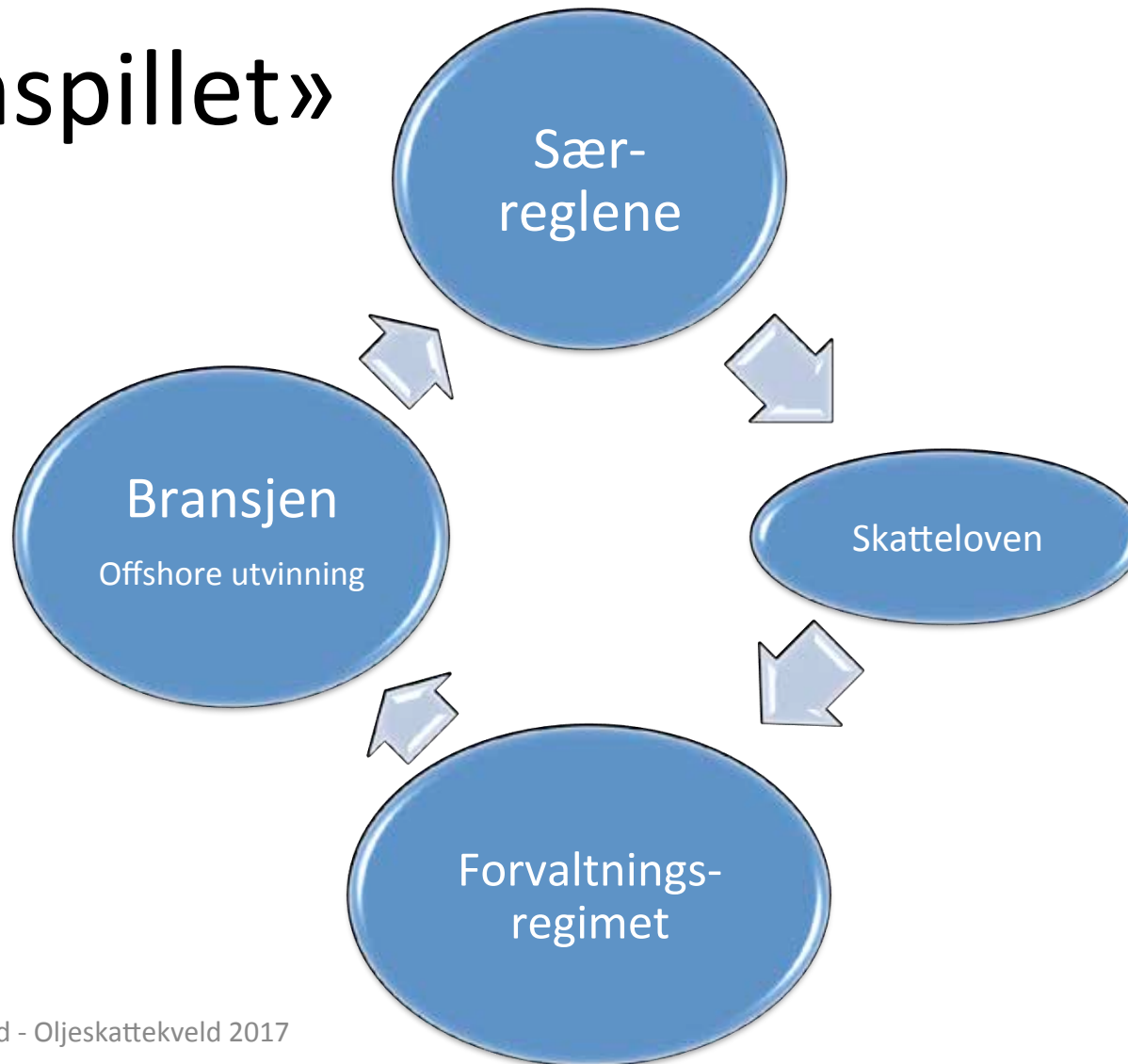
Skattepliktige som "*driver utvinning, behandling og rørledningstransport*" i de områder som er nevnt i § 1, skal i medhold av § 5 betale særskatt til staten "*av inntekt ved slik virksomhet*".

Utvinning av petroleum skaper ikke i seg selv inntekter. Inntektene kommer først når petroleumen selges i et marked. Det er disse inntektene som skal være gjenstand for grunnrentebeskatning. Dette følger direkte av ordlyden i petrsktl. § 5, jf. "*inntekt ved slik virksomhet*". Det er altså ikke oppstrømsaktiviteten i seg selv som er særskattepliktig, men de inntekter virksomheten genererer. Dersom det legges til grunn en for lav pris ved det konserninterne salget, vil konsekvensen av dette være at differansen mellom markedspris og avtalt pris ikke kommer til beskatning som særskatt, og at verdien av grunnrenten ikke særbeskattes fullt ut.

Det er derfor av betydning å skille mellom inntekter som er knyttet til utvinning av petroleumen og inntekter som relaterer seg til aktiviteter som kommer lenger ut i omsetningskjeden

Konklusjon: «alt henger sammen med alt»

«Samspillet»



Utnyttelse av leterefusjonsordningen fradragsnektelse



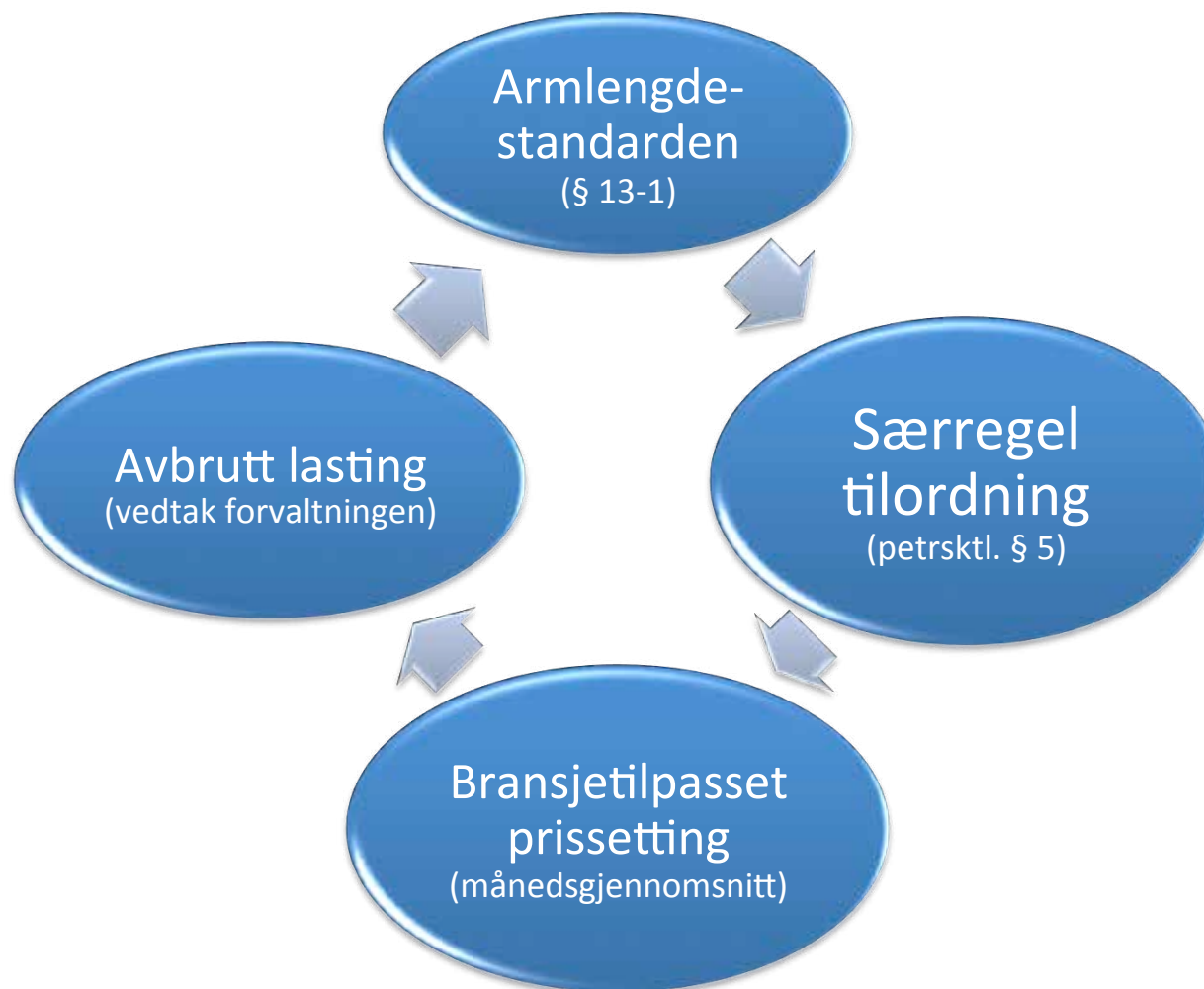


Naturgass

1. Eksempel sammenheng: Månedsspill
2. Petroleumsmarkedene: produksjon, verdi mv.
3. Verserende saker våtgass: antall på ulike prosessnivå og omstridt skattebeløp
4. Kort om problemstillinger knyttet til våtgasskontrollen
- 5. Hoveddel: tørrgass levert i rørledning til Europa

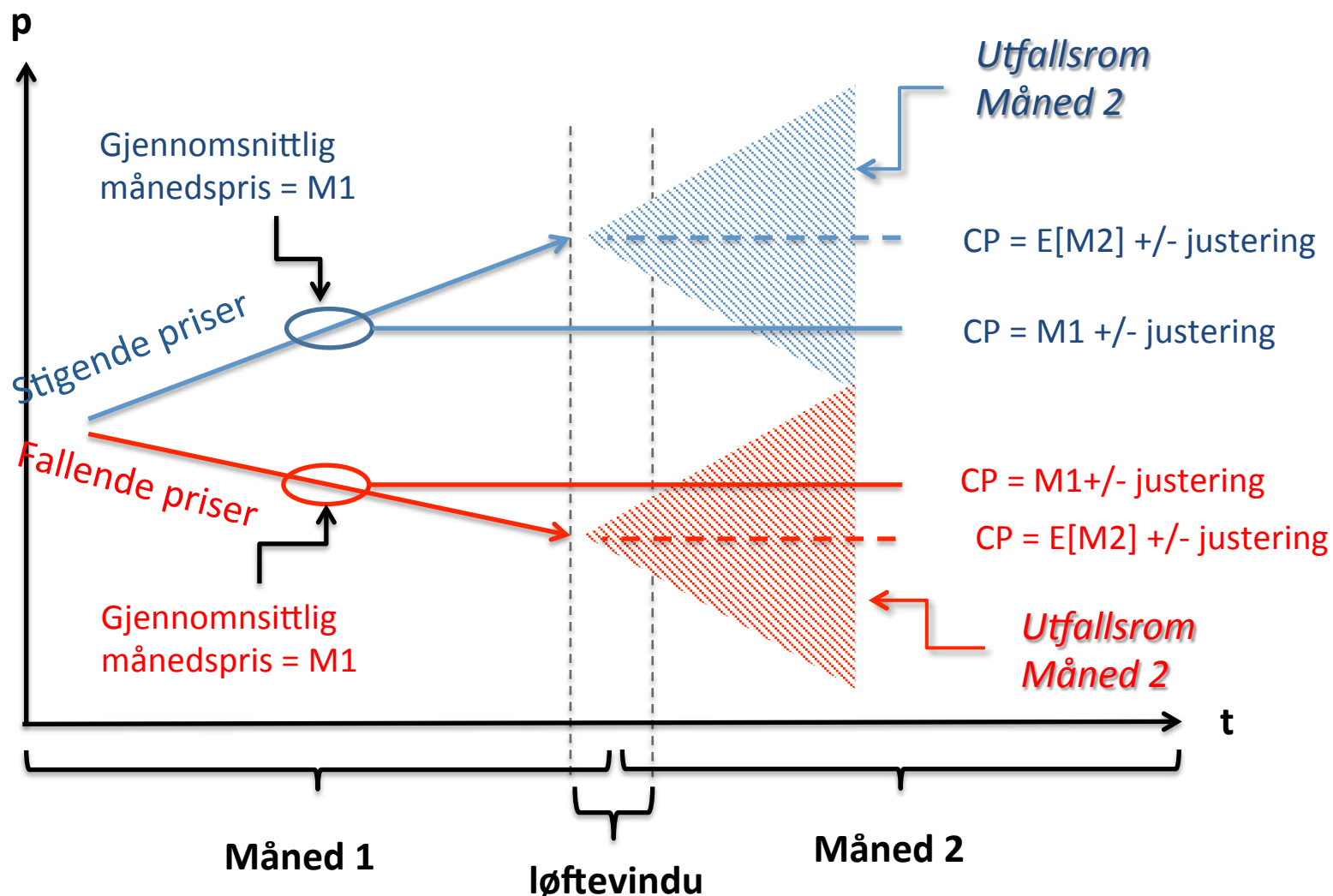
Eksempel «samspillet»

Månedsspill - LPG



Vurdering av referansepris: månedsspill

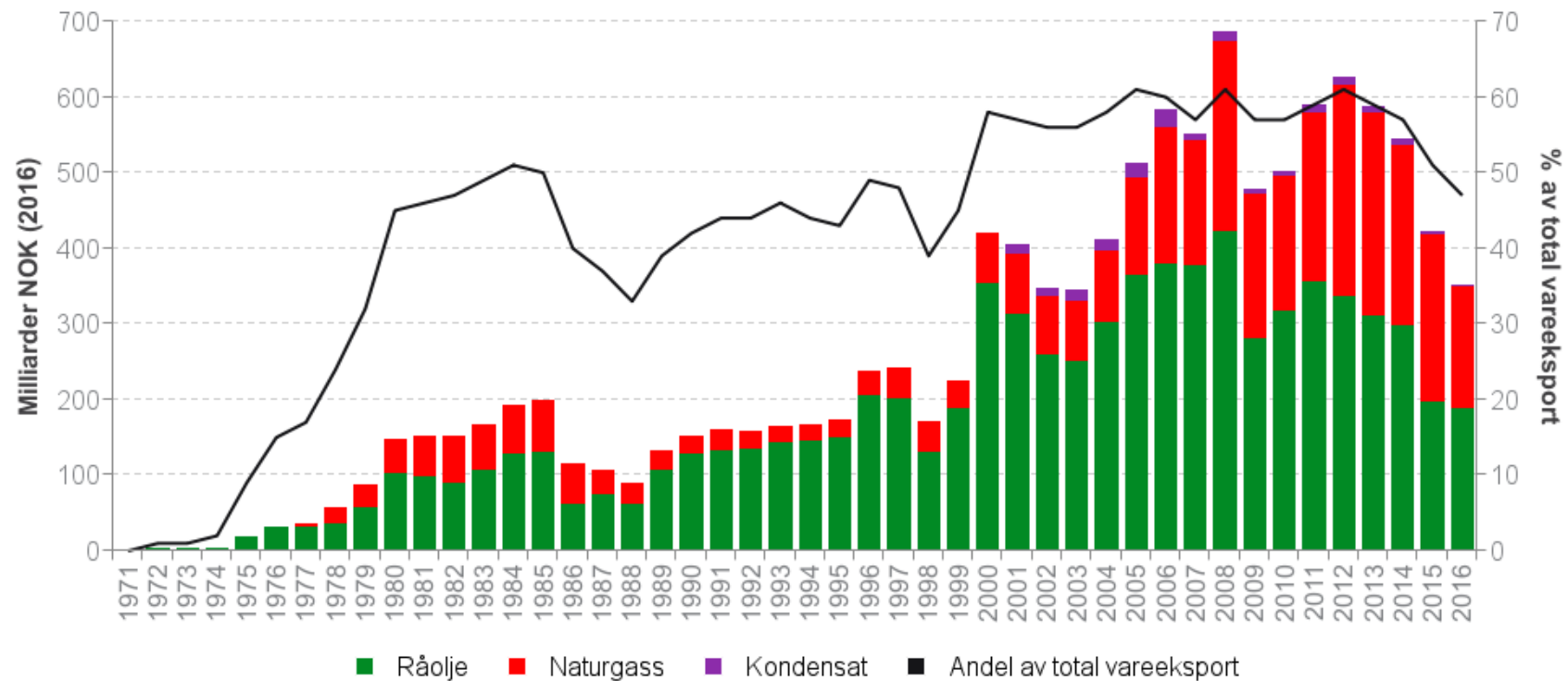
prisformel basert på gj.snittlig månedspris i løftemåned



Gassinntekter

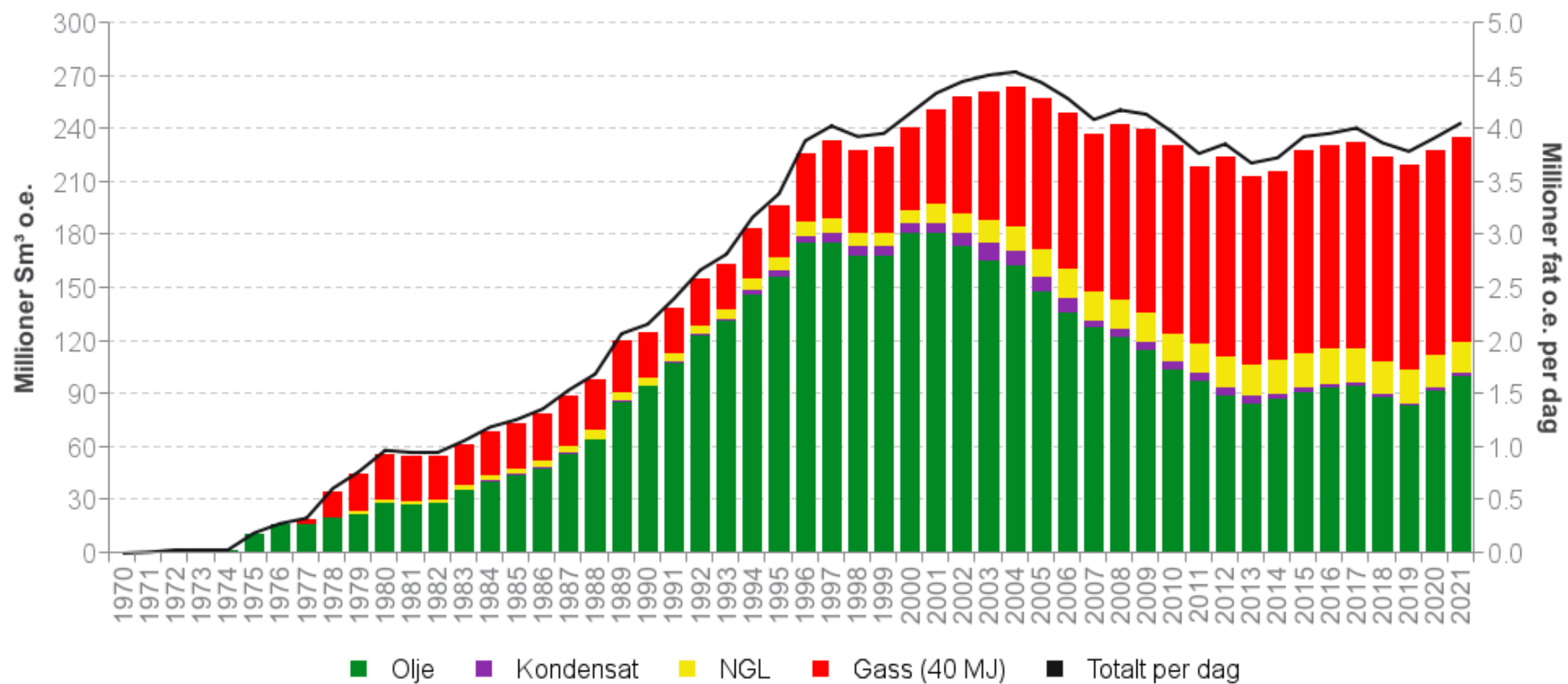
- 🔹 Norge er **verdens tredje største gasseksportør**.
- 🔹 I 2016 eksporterte Norge gass for ca **164 mrd kroner**.
 - 🔹 Samlet eksportverdi for råolje, naturgass og kondensat utgjorde i 2016 om lag **350 milliarder kroner**, noe som tilsvarer rundt regnet 47 prosent av total norsk vareeksport.
 - 🔹 Råolje utgjør om lag 25 prosent, mens gass utgjør om lag 21 prosent.
 - 🔹 Gasseksporten økte marginalt fra 2015, men verdien er betydelig mindre som følge reduserte gasspriser.
 - 🔹 Oljeeksporten økte for tredje året på rad, men også her er verdien mindre enn i 2015 som følge av en lavere gjennomsnittlig oljepris.
- 🔹 For to år siden var (for første gang) eksportverdien av gass noe større enn olje.

Eksportverdier av råolje og naturgass (NPD)



Produksjon

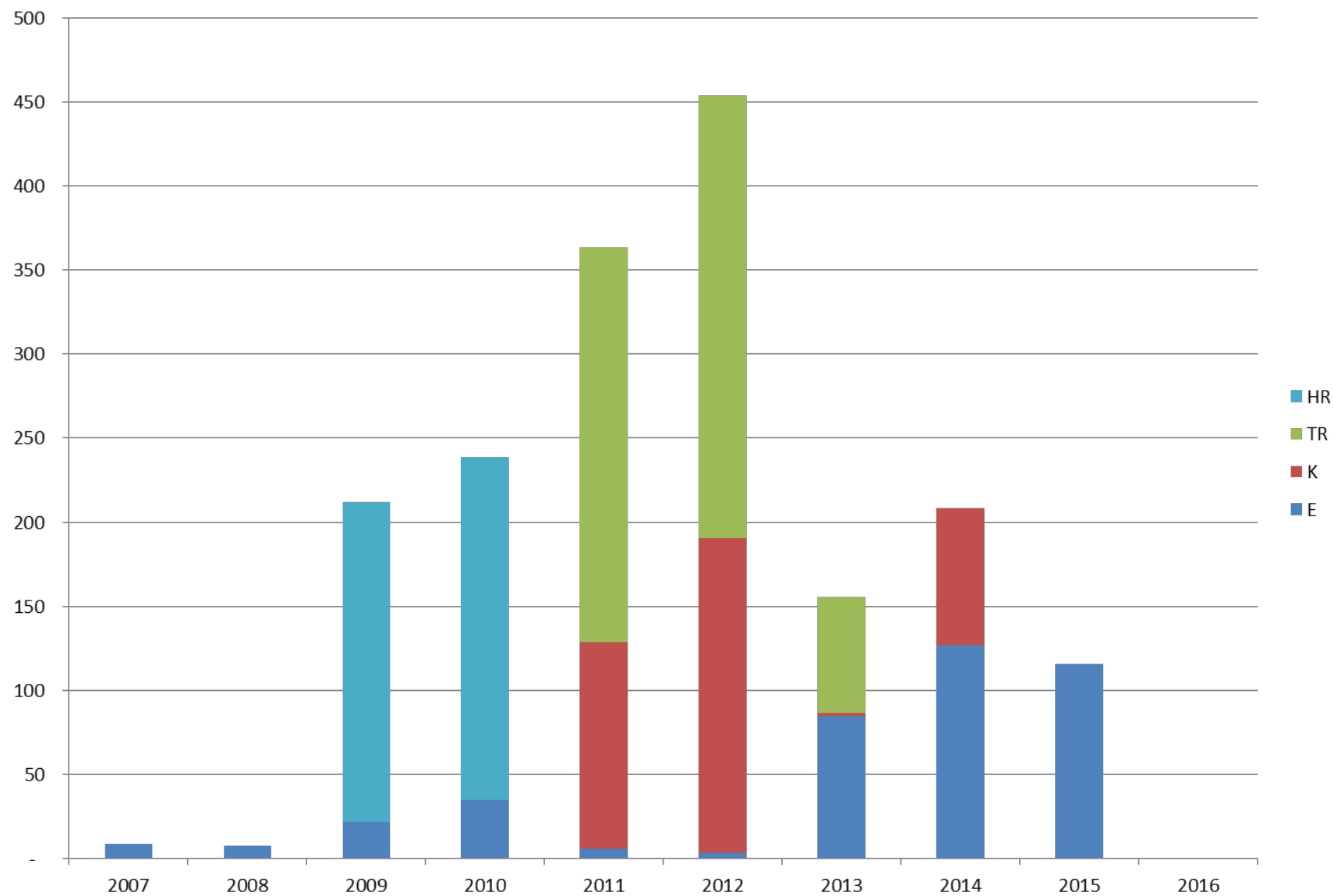
historikk og prognoser (NPD)



Verserende saker våtgass og kondensat

Våtgassaker og kondensatsaker per november 2017	Antall	Omstridt skattebeløp
E	14	407
K	5	395
TR	1	567
LR	0	-
HR	1	395
Sum	21	1 763

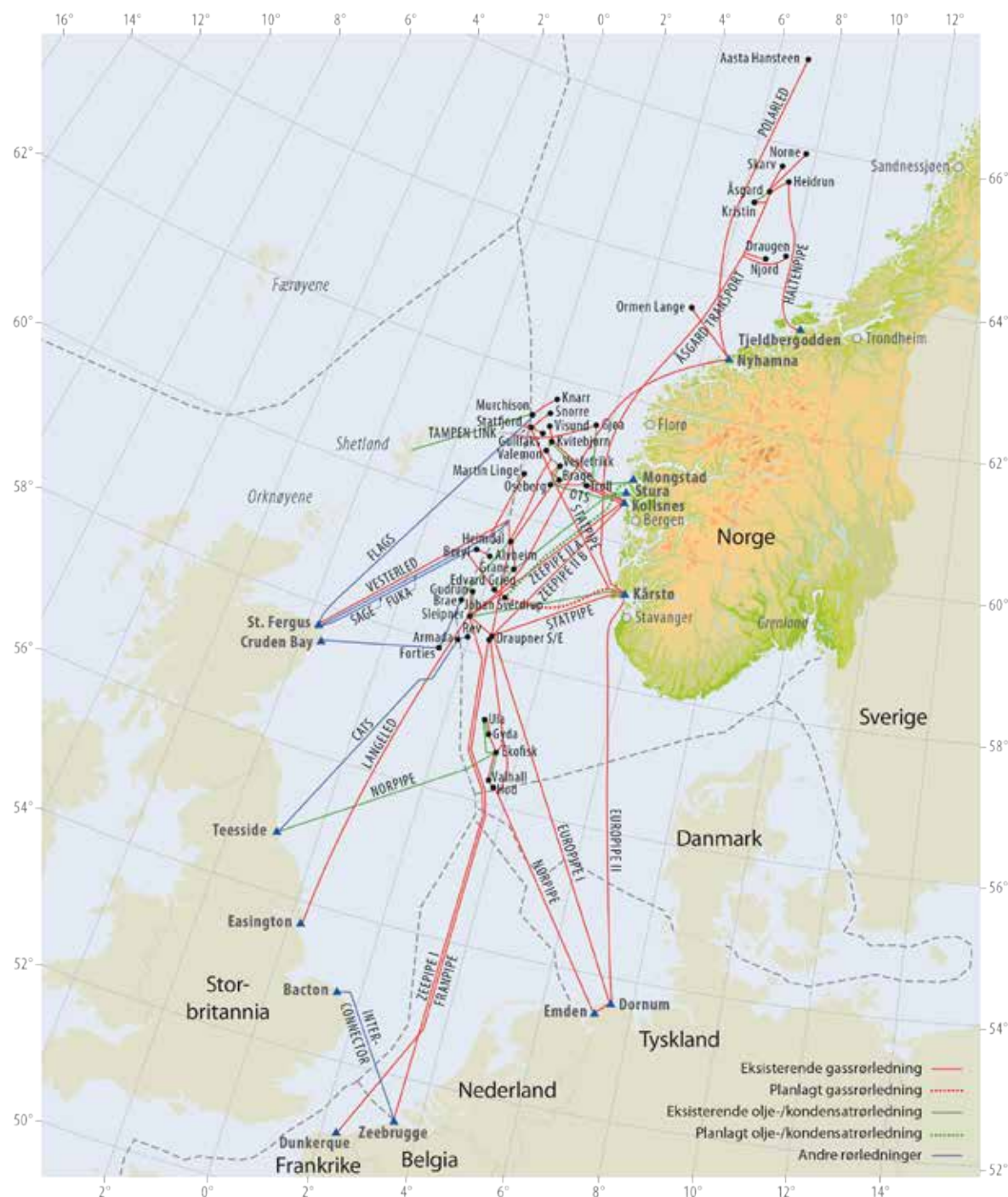
Verserende saker våtgass og kondensat (MNOK)



Tørrgass

1. Verserende saker tørrgass: antall på ulike prosessnivå og omstridt skattebeløp
2. Oversikt problemstillinger tørrgasskontroll (introduksjon til gjennomgang utvalgte problemstillinger i to klagevedtak 2017)
3. Klagevedtak:
 - a. Justering av interpris på grunnlag av salgsavtalens vilkår (tilordning av kostnader kjøper/selger)
 - b. Armlengdepris ved bytte av leveringspunkt
4. Identifikasjon av opsjonspremie (valgmulighet leveringssted) som grunnlag for CUP

Rørledninger for
transport av
petroleum fra
**norsk sokkel til
kontinentet og
Storbritannia** –
gassrørledninger
rød farge



Proessen mot endelig sluttbruker

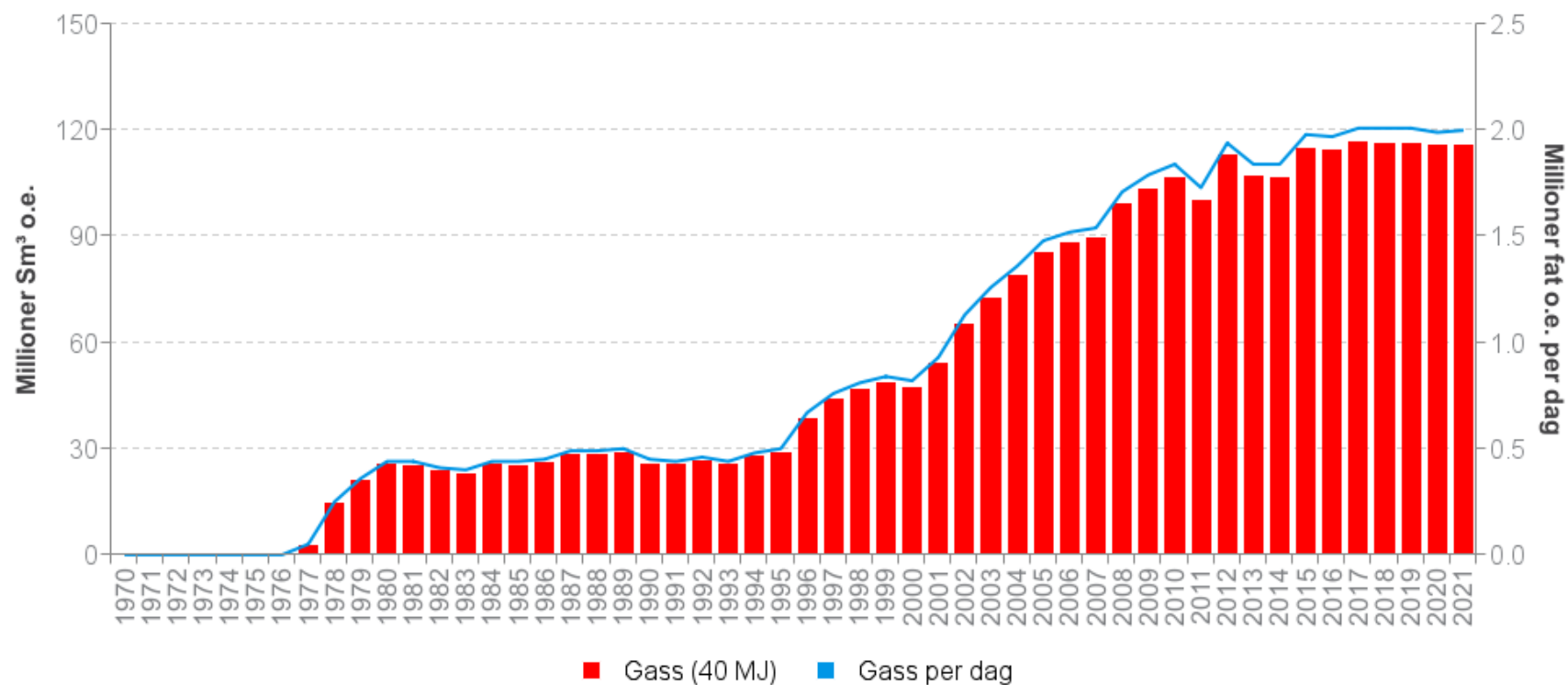
- ⇒ Levering av gass mot endelig sluttbruker er en omfattende og kompleks prosess
 - ⇒ *Det meste kan få betydning ifbm armlengdevurderingen* (sammenheng mellom prisformelen og prosessen):
 - ⇒ Som
 - ⇒ Kostnadsfordeling
 - ⇒ Risikofordeling
 - ⇒ Tidspunkt for prisnotering
 - ⇒ Leveringssted
 - ⇒ Fleksibilitet
 - ⇒ Volumavvik
- ⇒ Mange parter involvert (knyttet til den enkelte **transportsystem**, f.eks. Gassled):
 - ⇒ Feltoperatøren
 - ⇒ Feltdeltakerne (den enkelte selger)
 - ⇒ Operatøren for transportsystemet
 - ⇒ Operatøren for nedstrøms transportsystem
 - ⇒ Kjøper (innenfor/utenfor det aktuelle transportsystem)
 - ⇒ Uavhengige tjenestetilbydere (knyttet til meldingssystemet, dispatching)

Proessen mot endelig sluttbruker

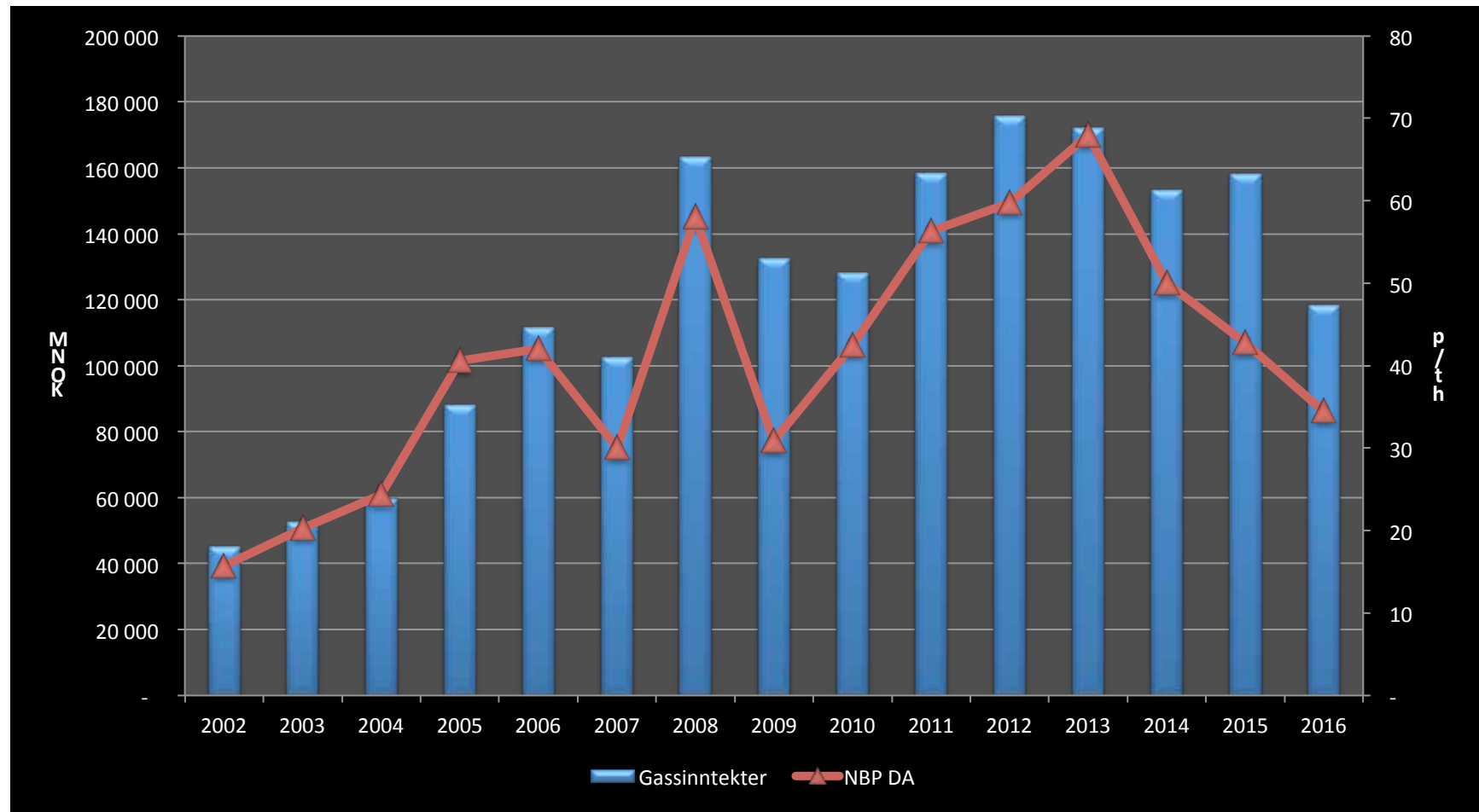
- ⇒ Proessen frem til leveringssted (for inngang nedstrøms transportsystem):
- ⇒ 3 hovedfaser:
 - ⇒ **Produksjonsprognoser**
 - ⇒ Årlig/daglig/max/min (Bookingrunde april og september)
 - ⇒ For hver skiper (innenfor hvert tariffområde) angis et daglig behov (gis mulighet til å oppnå slik kapasitet i konkurranse med andre skipere)
 - ⇒ **Booking**/rebooking av transportkapasitet
 - ⇒ Langsiktig/mellomlang/kortsiktig/avbrytbar
 - ⇒ **Nominering** (av det som skal leveres): et omfattende meldingssystem, **bl.a.**
 - ⇒ SMRA (**Six Month Rolling availability Forecast/min og max**) som oppdateres hver måned
 - ⇒ WAF (**Weekly Availability Forecast**) innen torsdag kl 12 hver uke for hver dag den kommende uke/Gassco
 - ⇒ WAS (**Weekly Availability Shipper**) til aktuelle skipere innen kl 14 torsdag for kommende uke/Gassco
 - ⇒ DAS (**Daily Availability Shipper**) på daglig basis senest kl 11 for den kommende dagen. Denne meldingen blir etterfulgt av en DCS (**Daily Confirmation Shipper**) etter kl 14 for den kommende gassflytdagen.
 - ⇒ **Endelig nominering (energimengde/entry- og exitpunkter):**
 - ⇒ To frister: 1) initielt kl. 14 før gassflytdagen 2) kl. 16 revidert
 - ⇒ **Matching:** operatører og skipere oppstrøms og nedstrøms

Gassproduksjon

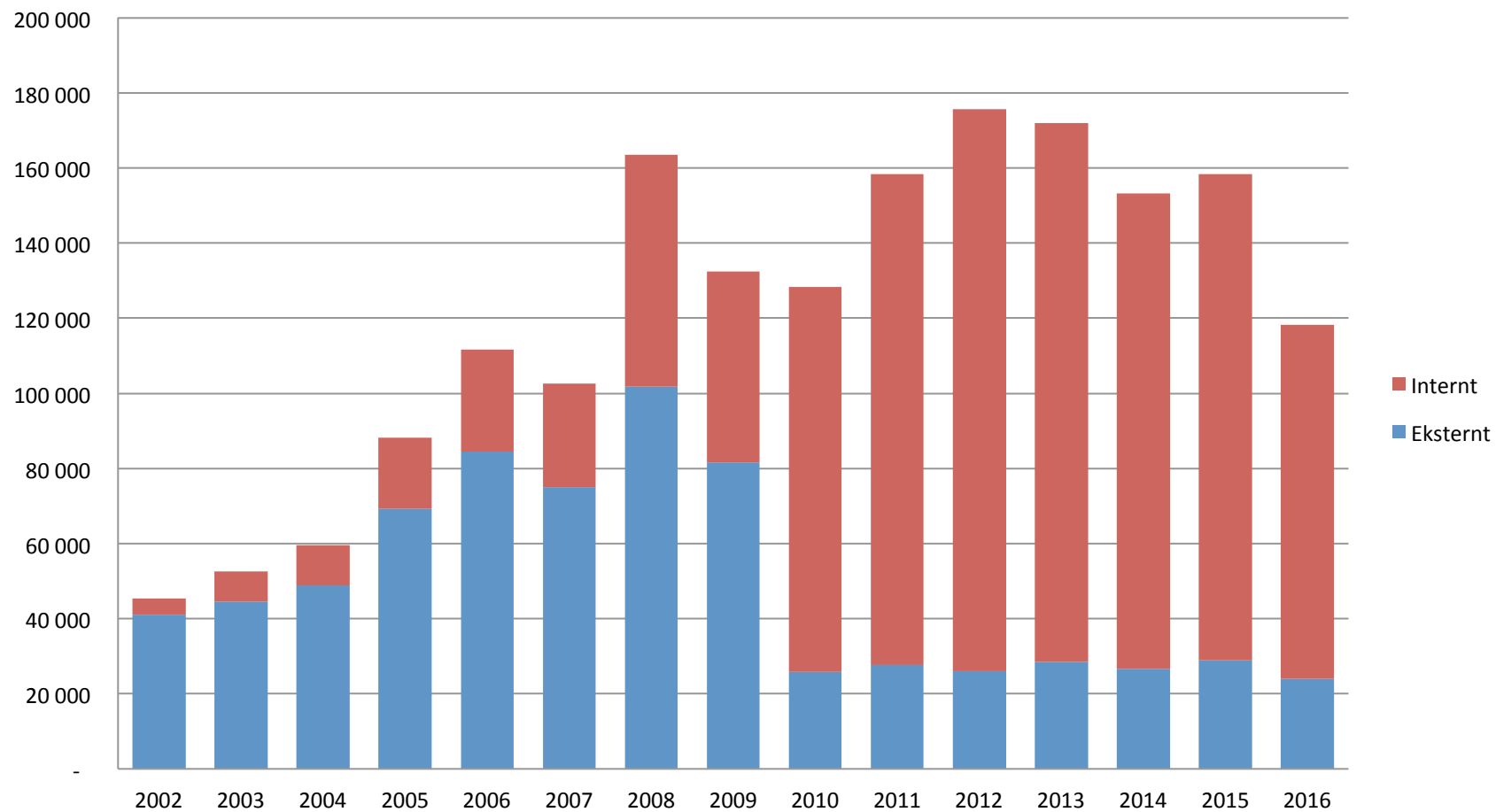
historikk og prognoser (NPD)



Gassinntekter



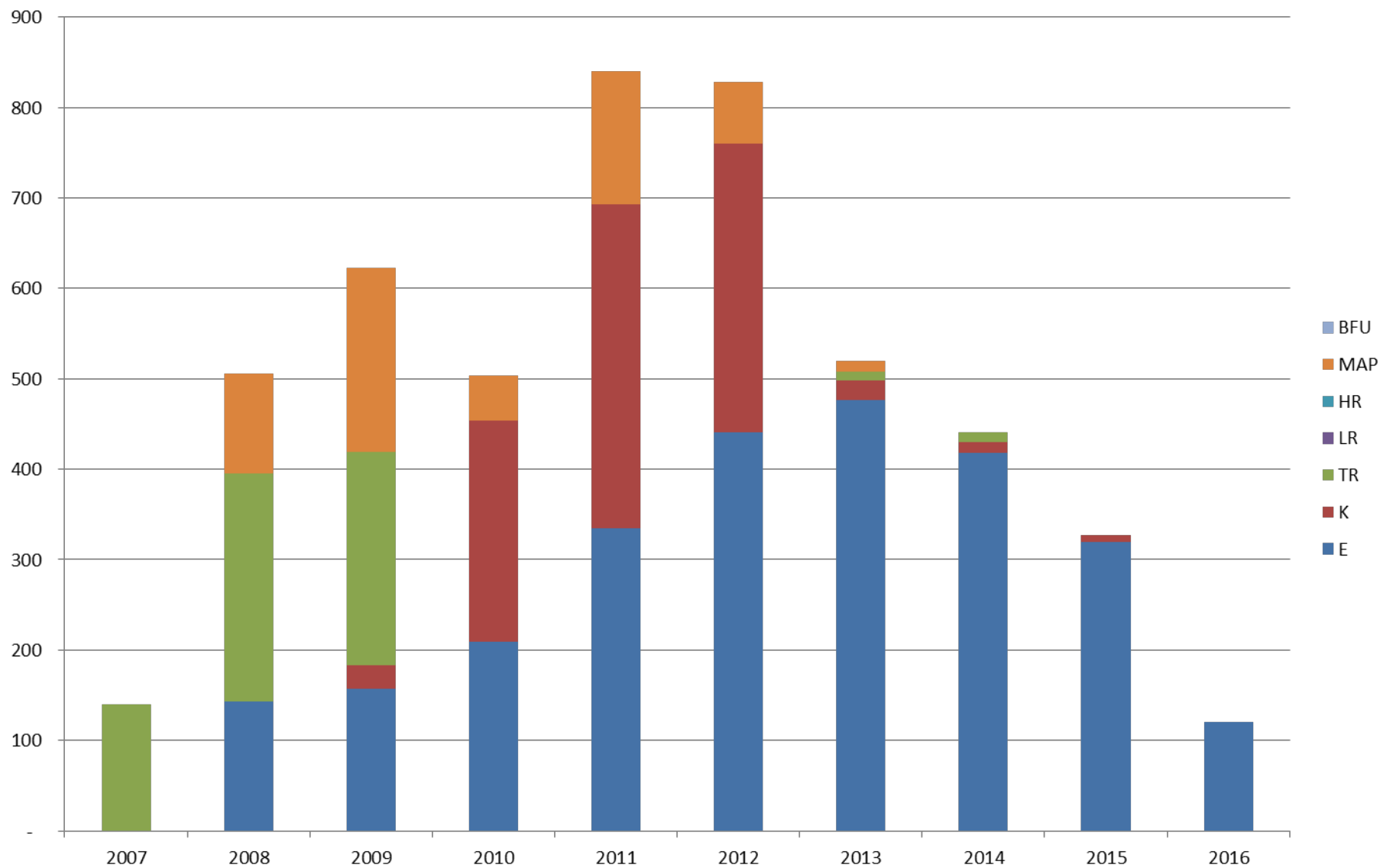
Internsalg (tørgass)



Verserende saker tørrgass

Tørrgassaker per november 2017	Antall	Omstridt skattebeløp
E	29	2 617
K	11	992
TR	4	647
LR	0	-
HR	0	-
MAP	7	592
BFU	0	-
Sum	51	4 848

Verserende saker tørrgass (MNOK)




Tørrgass (levert i rørledning til Europa) - utviklingen

- I starten (dvs. etter opphevelsen av GFU): mange problemstillinger knyttet til **tilordning** (sokkel/land), ikke verdsettelsen som sådan
- Deretter problemstillinger knyttet til **oljeindekserte kontrakter**
- Så **overgangen** mellom oljeindekserte kontrakter og kontrakter knyttet til **markedsnoteringer** av gasspris: dvs. vurdere markedsmessigheten av overgangen ifbm reforhandling av oljeindekserte kontrakter (ofte slik at en større andel prises mot gass-noteringer)
 - Gass prises mot to markeder olje eller gass (men prisformel kan også være en hybrid, dvs. «blanding» olje og gass)
- De siste årene mer og mer vurderinger knyttet til prising basert på **HUB-noteringer/priser**,
 - HUB - **handelspunkt**, to hovedtyper
 - **Fysisk hub**: Fysisk punkt der flere rørledninger møtes
 - **Virtuell hub**: Entry-/exit-system der all gass som befinner seg i systemet anses å være på samme punkt
 - Ulike typer handler (prissetting) tilbys
 - WithinDay (WD), DayAhead (DA), Weekend, MonthAhead (MA) osv. opp til et par år fremover i tid
 - varierende likviditet mellom hub'er og produkter
 - transaksjonene er konfidensielle, men prisrapporteringsbyråer samler inn data som offentliggjøres

Utviklingstrekk ved gassprisingsspørsmål



- Stadig mer internsalg  Referansepris +/- justeringer (F-elementer)
- F-elementer: justeringer for forskjeller i avtalebetingelser, f eks: leveringspunkter, fleksibilitet, likviditet, transport, entry kapasitets fee mv

Prisformel langsiktig avtale

- Prisformel - eksempel

- $$P = P_o + 0.415 \times 0.82 \times 0.007595 \times (G - G_o) \\ + 0.460 \times 0.90 \times 0.007825 \times (F - F_o) \\ + 0.125 \times (I/I_o - 1) \times 10.82$$

- P_o er den pris kjøper og selger er enige om på tidspunktet for kontraktsinngåelse
 - De tre leddene skal fange opp endringer i gassens konkurranseflate i de ulike segmentene
 - Indeksene skal fange opp variasjoner i pris for alternative energibærere i ulike segmenter
 - Vektingen for indeksene gir gjennomslag for prisendringer og energikonvertering
 - Rekalkuleres på gitte tidspunkt, f. eks månedlig eller kvartalsvis
 - Ulike referanseperioder for de ulike indeksene legges til grunn
 - F. eks. 9 mnd. for G (Lett fyringsolje)
 - F. eks. 6 mnd. for F (Tung fyringsolje)
 - F. eks. 6 mnd. for I (KPI – el.priser)

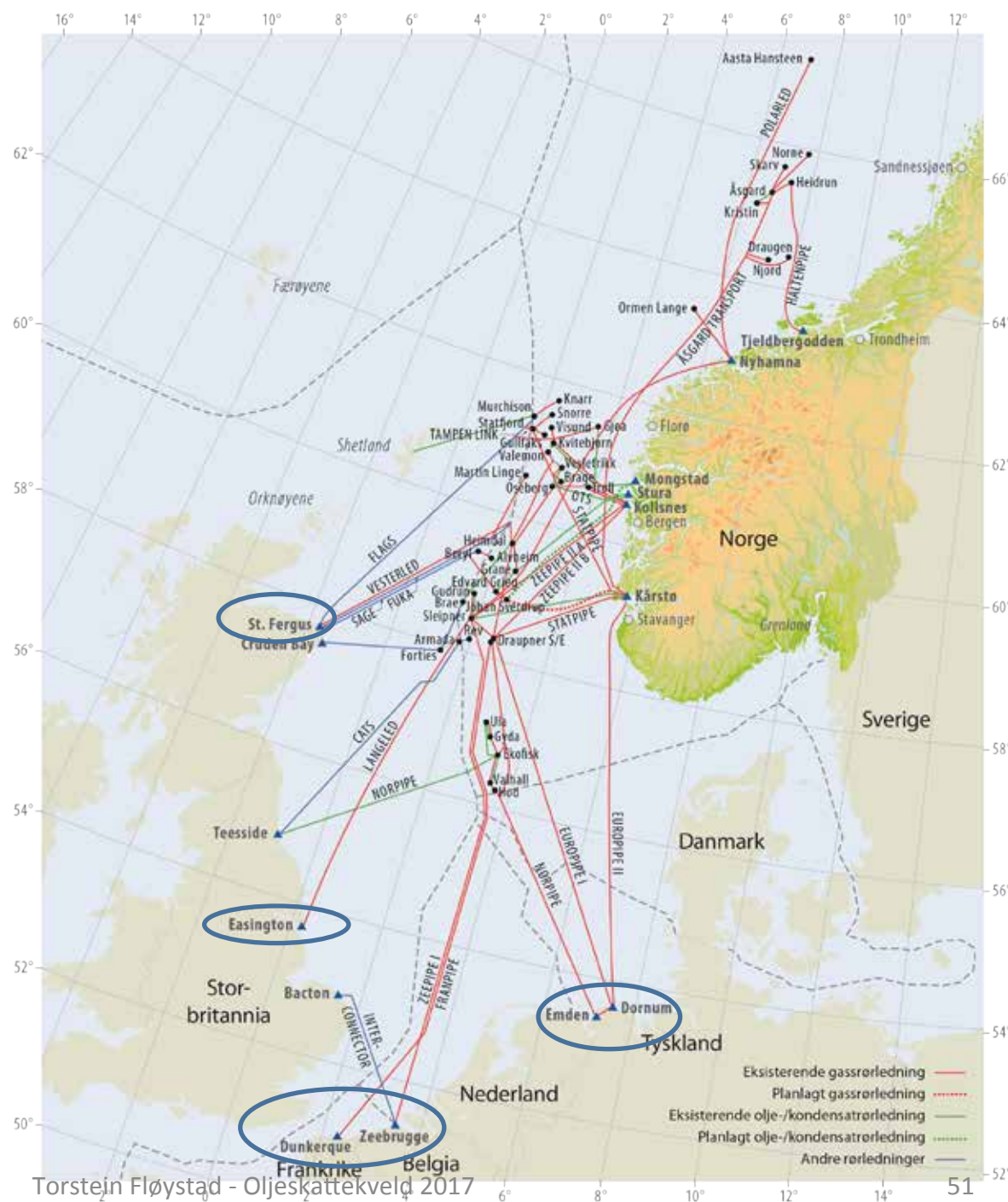
Fra oljeindekserte til HUBindekserte kontrakter

- Et generelt utviklingstrekk ved de kontraktene vi ser er det blir stadig mer HUBindeksering, både fordi de fleste nye kontrakter prises mot HUB, men også fordi de gamle oljeindekserte kontraktene reforhandles slik at en stadig større andel av volumet prises mot HUB.

	2005	2013	2014
Gassindekserte	15 %	53 %	61 %
Oljeindekserte	78 %	42 %	31 %
Annet	7 %	5 %	8 %

- Gassindekserte 2015 (Europa) 2015 64%. (Antar ca 2/3 i dag. Kilde: Crosby)
- Nesten alle nye kontrakter fra norsk sokkel er HUBindekserte

Handelspunktene
(HUB'ene) er i
rørledningssystemene
etter ilandførings-
terminalene



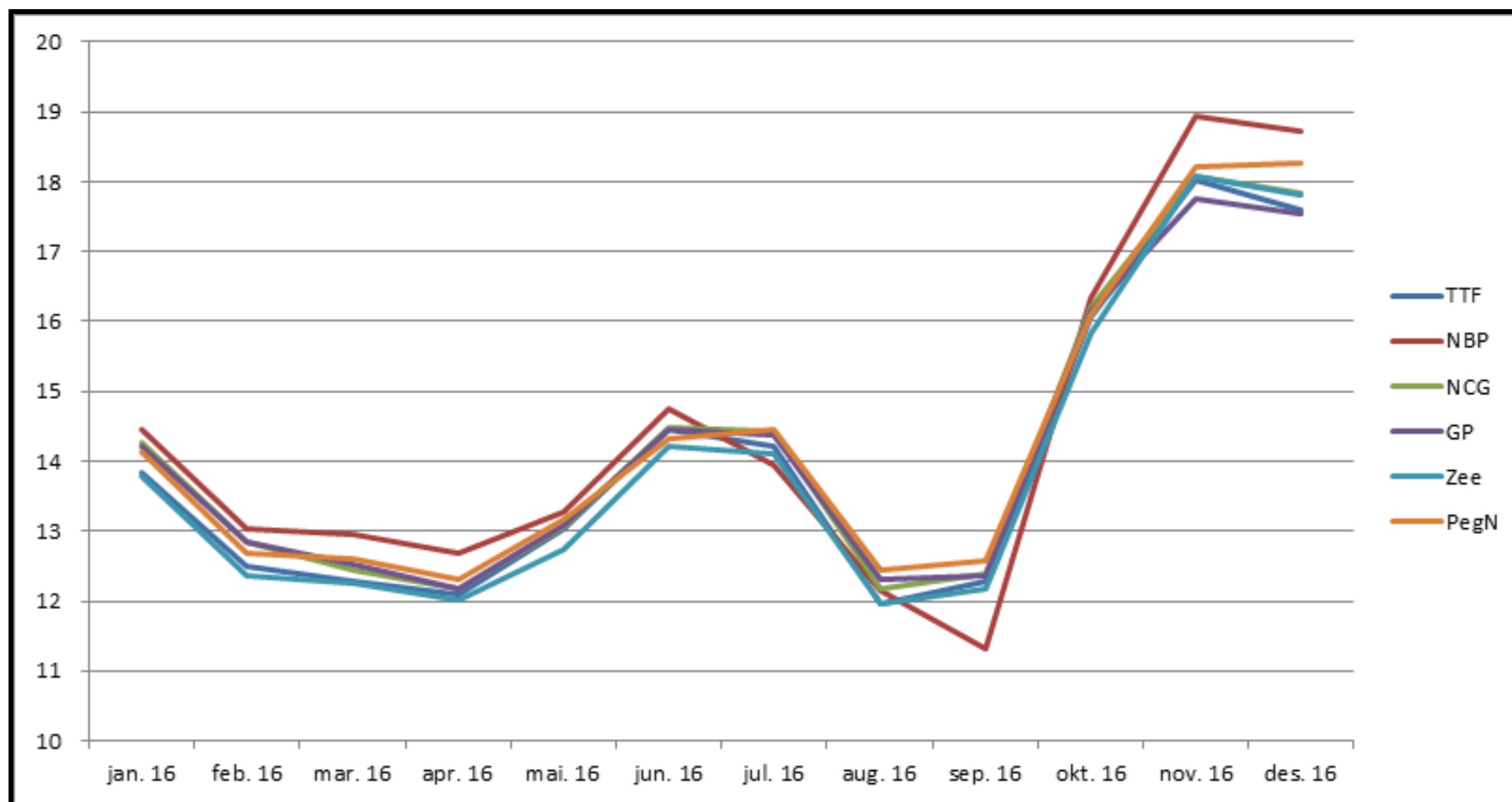
Noen europeiske hub'er

- ◆ **NBP (National Balancing Point)** - Storbritannia
 - ◆ Mest likvid i Europa frem til 2014
 - ◆ norsk gass kan nå NBP via St. Fergus i Skottland (Vesterled) og Easington i England (Langeled)
- ◆ **TTF (Title Transfer Facility)** - Nederland
 - ◆ Mest likvid etter 2014
 - ◆ entry-/exit-system
 - ◆ norsk gass kan nå TTF via Emden
- ◆ **Zeebrugge** - Belgia
 - ◆ fysisk hub
 - ◆ knutepunkt for gass fra bl.a UK (Interconnector), Norge (Zeepipe) og LNG fra Algerie
- ◆ **PEG Nord** - Frankrike
 - ◆ «best» av de franske (sml. med PEG Syd)
 - ◆ norsk gass kan nå PEG Nord via Franpipe
- ◆ **NCG og gaspool** – Tyskland

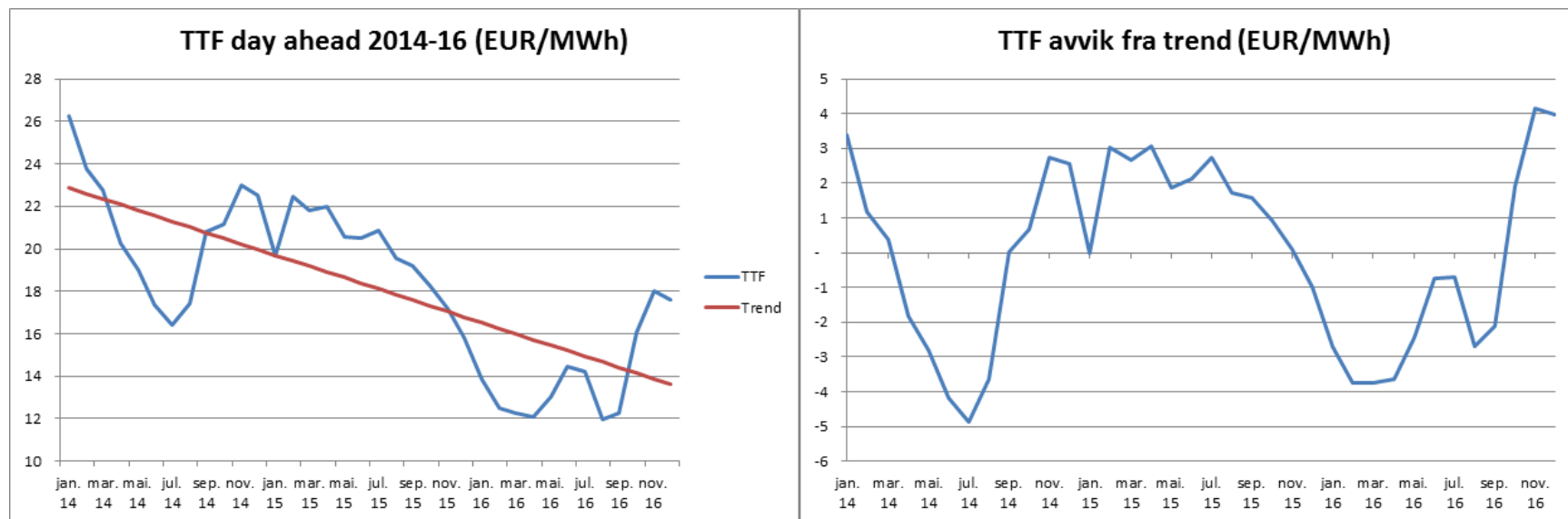
Referansepris, justering (F-element) og prisformel

- Referansepris: den pris selskapene tar utgangspunkt i ved prisfastsettelsen
- Prisformelen vil oftest bestå av to (hoved)elementer
 - Referansepris +/- et **justeringselement** kalt F, altså
$$P = RP \pm F$$
 - Referanseprisen kan ta utgangspunkt i en avtale mellom andre parter (en form for CUP), dvs. eksterne kontrakter (mellom uavhengige). Disse er ofte HUB-indekserte.
 - Eller ta direkte utgangspunkt i en HUB-prisnotering.
- En rekke elementer vil kunne inngå i vurderingen i kombinasjonen mellom prisformel og vilkår ved vurderingen av markedsmessigheten:
 - Prisnoteringen som sådan (spot, måned osv., dvs. tidsaspektet)
 - Kostnadsfordeling mellom kjøper og selger, særlig virkningen av prisingspunkt vs leveringspunkt (netback transport)
 - Avtaksfleksibilitet (mulighet for utnyttelse av sesongvariasjoner pris) vs. faste leveranser
 - Fleksibilitet mht multiple leveringsted (prisvariasjoner geografisk marked - opsjonspremie) vs. fast leveringssted
 - Risikofordeling (volum: avbrudd, default, ubalanser)

Prisvariasjoner markedssegmenter



Et forsøk på å vise sesongvariasjoner med utgangspunkt i en trendanalyse



Armlengdevurdering av (HUB-pris baserte) gasspriser

Vilkårene i de ulike avtalene kan være høyst forskjellige. Rent praktisk vil armlengdevurderingen ofte bli gjennomført slik at man vurderer

- ◆ (først) om den HUB-prisbaserte referanseprisen er «relevant» – f.eks. om det er relevant (gitt vilkårene) å bruke spotpris
- ◆ Svært ofte finner man å kunne ta utgangspunkt i referanseprisen
- ◆ Da kommer justeringselementet (F) i fokus,
- ◆ Men likevel slik at man ikke helt kan «slippe tak i» referanseprisen (gjensidig avhengighet)
 - ◆ F.eks.: har selger tatt utgangspunkt i prisen i en annen kontrakt og på denne måten ment å etablere en form for CUP
 - ◆ Har kontoret i noen tilfeller ment å kunne påvise at de justeringer selskapet har foretatt i forhold til prisindeksen er justeringer som ville vært aktuelle ved en videresalgsmetode
 - ⇒ funksjoner som utøves eller kostnader som påløper på kjøpers hånd etter at kjøper har overtatt eierrettighetene på leveransepunktet er selger uvedkommende. (Dette er kostnader/aktiviteter/ressursbruk knyttet til å oppnå en salgspris som selger ikke tar del i.)
 - ⇒ I noen tilfeller synes det som om selskapene mener at HUB-prisen er en videresalgpris
 - ⇒ Skal armlengdemessigheten vurderes og justeres med utgangspunkt i en videresalgpris må videresalgprisen gjøres kjent for oljeskattemyndighetene

Armlengdevurdering av (HUB-pris baserte) gasspriser (forts)

vilkår knyttet til ubalanser

Ubalanse: Avvik mellom nominert/avtalt volum (NV) og levert volum (LV).

Ulike vilkår:

1. Selger skal dekke dokumenterte/estimerte tap hos kjøper
 - Kompensasjon = underlevert volum * (ubalansepris – kontraktspris) dersom **ubalansepris > kontraktspris**
 - Med ubalansepris menes her gjeldende markedspris på manglende volum, og er normalt en within day pris
 - Skal sørge for at kjøper ikke taper på ubalanser
2. Har selger anledning til selv å handle erstatningsgass eller kan selger be kjøper om å kjøpe gass for selgers regning ved ubalanser
 - Kompensasjon = underlevert volum * (ubalansepris – kontraktspris) dersom **ubalansepris > eller < kontraktspris**
 - **Her vil selger også få en inntekt dersom ubalansepris < kontraktspris**
3. Ingen klausuler men fratrekk for at kjøper bærer ubalanserisikoen
 - Fratrekkt (i F-elementet) må reflektere forventet kostnad ved ubalanser.

Eksempel formel:

$$MSP = \sum [(AQ \downarrow i * P \downarrow i) - (DN \downarrow i - AQ \downarrow i) * (PosBal P \downarrow i - P \downarrow i) - (AQ \downarrow i - DN \downarrow i) * (P \downarrow i - NegBal P \downarrow i)]$$

Andre (utfordrende) problemstillinger (overhodet ikke uttømmende ...)

- Avtaksfleksibilitet
 - Muliggjør utnyttelse av prisvariasjoner (sesong, forward)
 - Verdsettelse f.eks. ved
 - Kobling mot kostnader ved lagring for senere uttak
 - Eller forwardpriser
- Handel med derivater knyttet til gassalg
 - F.eks. ulike kontrakter for å sikre prisforskjeller mellom ulike markeder

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)

Utvalgte problemstillinger to vedtak 2017

Vedtak februar 2017:

- ◆ Utgangspunkt:
 - ◆ Basispris: day ahead HUB-spotprisindeks
 - ◆ Gjennomsnitt av bid- og offerpris
 - ◆ Fratrekk for bl.a.:
 - ◆ kostnader knyttet til markedstilgang og
 - ◆ Fee for «daily operations»
- ◆ (Klagenemnda) Selskapet synes å ha lagt til grunn at HUB-prisen kunne benyttes som en uavhengig sammenlignbar transaksjon, og
- ◆ At det derfor «kun er nødvendig å justere hubprisen for å dekke kostnader knyttet til tjenester som [kjøper] leverer og for den risiko [kjøper] påtar seg.»
- ◆ «Klagenemnda ser det slik at når det tas utgangspunkt i en prisindeks må det justeres for ulikheter mellom indeksen og kontrakten som er til vurdering. Salgskontrakten mellom [selger] og [kjøper] fremstår som vesentlig forskjellig fra en day ahead kontrakt som ligger til grunn for prisindeksen. Selskapet har i prissettingen sett bort fra denne forskjellen.»

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)

Utvalgte problemstillinger to vedtak 2017 - **Vedtak februar 2017 (forts)**

- «Selskapets fratrekk for [kostnader knyttet til markedstilgang] og "Daily Operations Fee" **synes for øvrig å bygge på en forutsetning om at basisprisen, day ahead [HUB] spotprisindeks, tilsvarer videresalgsprisen.** Avtalt pris i salgskontrakten mellom [selger] og [kjøper] er imidlertid ikke [kjøpers] videresalgspris. Det oppstår en betydelig inntektsmulighet for [kjøper] når de får kjøpe [feltX]gassen til en på forhånd avtalt day ahead indeks. **Gjennom dette vilkåret i kontrakten gis [kjøper] mulighet til å optimere inntekten ved å utnytte prisforskjeller mot andre markeder og ved å prise gassen til lengre indekser som for eksempel month ahead.»**
- «Fratrekket for [kostnader knyttet til markedstilgang] er av selskapet begrunnet med en rekke kostnader knyttet til å ta gassen til hub og få solgt den der, herunder personell og infrastruktur. Klagenemnda ser det slik at dette er kostnader **som påløper etter at [kjøper] har overtatt gassen på leveringspunktet og som knytter seg til funksjoner som [kjøper] utøver i sitt videresalg.** Kostnadene kan ikke anses å knytte seg til salgstransaksjonen mellom [selger] og [kjøper].» (uthevet her)

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)

Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - **Vedtak februar 2017 (forts)**

- Fratrekkt for "Daily Operations Fee" er blant annet begrunnet ut fra [kjøpers] operasjonelle oppgaver knyttet til å booke nødvendig kapasitet og nominere gassen for å gjøre den tilgjengelig på hub for salg.
 - Uavhengig selskap står for **dispatchingen** frem til exit punkt ⇒ kjøpers oppgaver begrenset
 - Kjøper skaffer imidlertid til veie **entrykapasitet** som selger betaler til kost ⇒ kjøper skal derfor ha en kompensasjon for denne tjenesten
 - Nemnda la til grunn at [kjøpers] tjenester på daglig basis ikke kan utgjøre mer arbeid enn det den uavhengige tjenesteyteren hadde på daglig basis knyttet til dispatching ⇒ godtgjørelsen til tjenesteyteren anslag på pris for tjenester ytet av kjøper

- Fratrekket skulle også dekke variable eksterne markedstilgangskostnader. ⇒ videresalgskostnader
- Dessuten også være en buffer for å dekke differansen spreaden bid/offer i forhold til endelig pris, differansen mellom tradingprisen og endelig pris, samt håndtere daglig prisvolatilitet. Selskapet opplyste at hele 60 pst. av fradraget var knyttet til slike kostnader
 - ⇒ «Når markedet svinger mellom lav og høy etterspørsel, må en legge til grunn at gjennomsnittet av bid- og offerprisen gir et riktig og forventningsrett uttrykk for prisen over tid. På denne bakgrunn er det etter Klagenemndas syn ikke grunnlag for å hevde at differansen mellom bid- og offerprisen utgjør en særskilt risiko for kjøper som det skal gjøres fratrekk for i referanseprisen.»
 - ⇒ Et tilsvarende resonnement gjør seg gjeldende for forskjell mellom [kjøpers] tradingpris og indeksprisen. Den tradingpris [kjøper] vil oppnå gjennom en handelsdag må over tid i gjennomsnitt forventes å ville ligge like mye over som under den endelige indeksprisen. Klagenemnda kan dermed ikke se at det er grunnlag for at [kjøper] skal kompenseres for anført prisrisiko.

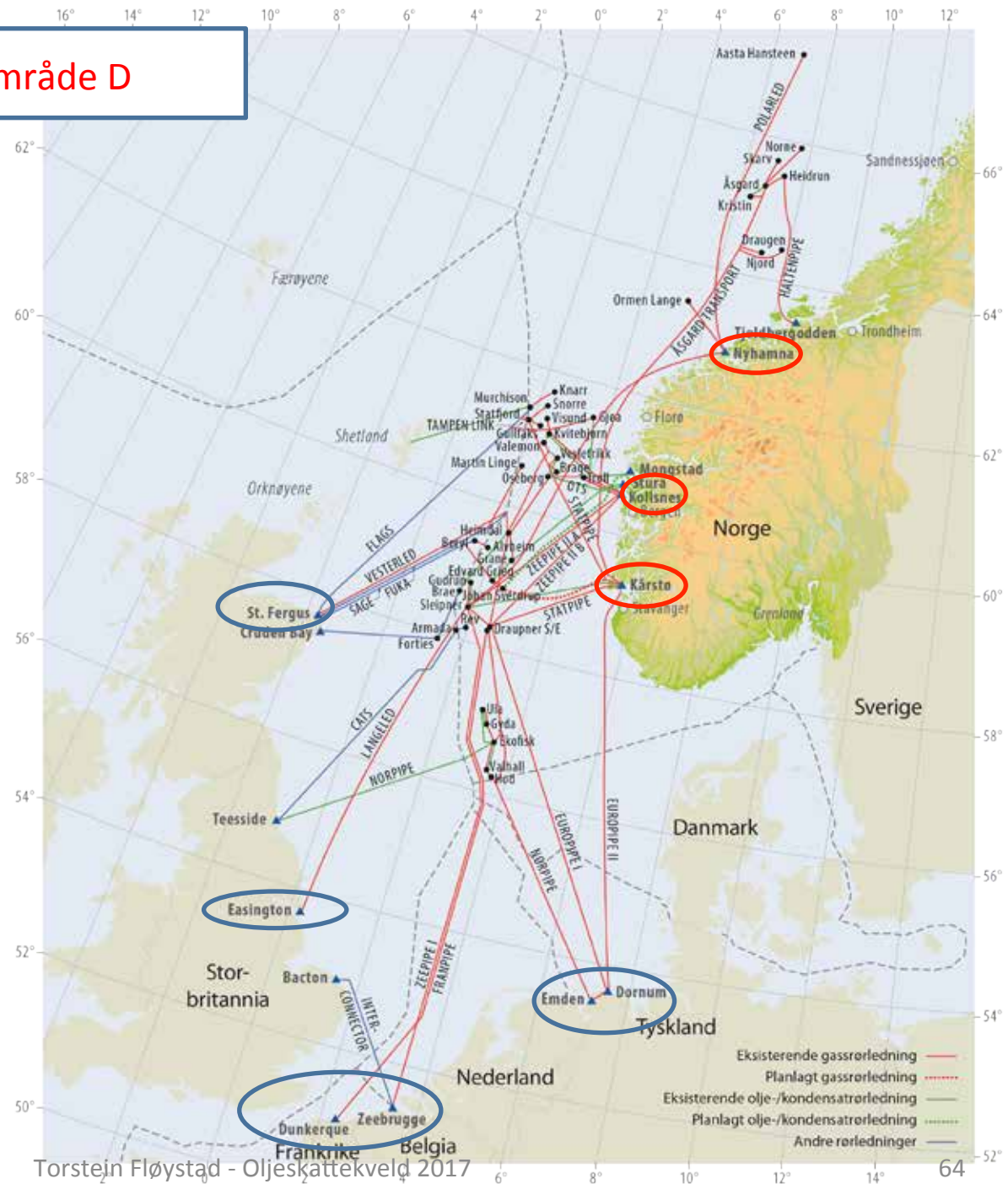
Tørrgass (levert i rørledning til Europa)

Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - Vedtak oktober 2017

Utgangspunktet:

- ◆ En rammeavtale med to faste leveringssteder
- ◆ Rammeavtalen utvidet med en rekke fysiske og virtuelle handelspunkter (herunder også **område D**, dvs. innenfor Gassleds rørledningssystem)
- ◆ For hver transaksjon omfattet av rammeavtalen inngås det en transaksjonsavtale hvor det kan forekomme betingelser som avviker fra rammeavtalen.
- ◆ Ihht avtalen kunne kjøper instruere selger om bytte av leveringspunkt
 - ⇒ For dette skulle kjøper betale et fast vederlag (pr. energienhet levert),
 - ⇒ 0,1 EUR/MWh
- ⇒ Selskapets inntektspåstand: gassen skulle prises som om den var levert til opprinnelig rammeavtales leveringssteder + det faste vederlaget
- ⇒ Ved Klagebehandlingen sa selskapet seg enig i kontorets syn om at solgt gass skulle ha vært priset med utgangspunkt i markedsprisen (faktisk leveringssted), men mente at det måtte korrigeres for:
 - ⇒ (1) Sparte (variable) avgifter knyttet til opprinnelig leveringssted
 - ⇒ (2) Kapasitets- (2b) og avbruddskostnader (2a)

Område D: fra norsk terminal (etter utskillelse av våtgass fra rikgassen) til ilandføringsterminal (kontinentet og Storbritannia)



Tørrgass (levert i rørledning til Europa)

Markedsutviklingen, problemstillinger skatt, saksomfang og **vedtak 2017**

Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - **Vedtak oktober 2017 (forts)**

(1) Sparte kostnader:

Utgangspunktet: Når gass tas inn i rørledningssystemet knyttet til avtalens opprinnelige leveringssteder påløper **faste og variable entrykostnader**.

- De variable påløper bare hvis gassen faktisk blir tatt inn
- Klagenemnda: Besparelsen har bare en verdi hvis man legger til grunn at prisingspunktet er opprinnelig prisingspunkt (HUB). **Klagenemnda kan ikke se at besparelsen er relevant for prisen på gassleveranser til andre leveringssteder**, og mener at det ikke er grunnlag for et fratrekk i prisen.
- Nemnda konstaterte for øvrig at selskapet (selger) ble sittende igjen med ubenyttet fast transportkapasitet knyttet til opprinnelige leveringssteder og tilhørende HUB

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)
Markedsutviklingen, problemstillinger skatt, sakssomfang og vedtak 2017
Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - Vedtak oktober 2017

(2a) Avbruddskostnader

Utgangspunktet: anført at kjøper har en risiko ved at selger kan avbryte leveransene.

- Opplyst at det hadde vært avbrudd og
 - Og at selskapet har estimert avbruddskostnadene, i tillegg ble en oversikt som viser avbruddsvolumer pr. år fremlagt
 - Klagenemnda:
 - ikke fremlagt nærmere opplysninger om avbruddene, f. eks. om når disse avbruddene ble kjent eller hva eller hvem som forårsaket avbruddene.
 - heller ikke opplyst at det har vært situasjoner der det har påløpt reelle avbruddskostnader.
 - Ut fra de den dokumentasjon som foreligger: ikke avbrudd fra [selgers] side som har materialisert seg i faktiske avbruddskostnader.
 - Av avtalen fremgår at [selger] har forpliktelse til å "use reasonable endeavours" for å fremskaffe gass hvis [selger] avbryter arrangementet og dette resulterer i at [kjøper] har for lite gass.
 - [Selger] skal kompensere [kjøper] for dokumentert direkte tap om selskapet ikke leverer avtalt volum.
 - Avtaleklausulene tilsier at det er [selger] som i all hovedsak har avbruddsrisikoen.
 - Det er heller ikke opplyst at [selger] har blitt belastet for et direkte tap.
- ⇒ Ikke grunnlag for fratrekk for avbruddskostnader

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)

Markedsutviklingen, problemstillinger skatt, saksomfang og **vedtak 2017**

Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - **Vedtak oktober 2017**

(2b) Kapasitetskostnader

Utgangspunktet: gassen skal prises der den faktisk er levert \Rightarrow *pris på handelspunkt (HUB) tilknyttet de enkelte leveransepunkt*

\Rightarrow Kostnader for å bringe gassen (exit) til prisingspunktet (entrykostnader) kommer til fradrag

- Selskapet var bedt om å gi opplysninger om faktiske transportkostnader, opplyste imidlertid bare følgende: «**Kapasitetskostnaden på 0,15 EUR/MWh er den omtrentlige tariffbaserte kostnaden ved å foreta en langsiktig bestilling i primærmarkedet**»

Klagenemnda – om annenhåndsmarkedet:

- Liberalisering av gassmarkedet i Europa og reforhandling av langsiktige gasssalgsavtaler har ført til at det til tider har vært mulig å anskaffe nedstrøms kapasitet i annenhåndsmarkedet til **priser som var lavere enn de publiserte tariffene**.
- **Selskapet anførte at kjøper kunne fremskaffe nedstrøms transportkapasitet til en rimeligere merkostnad enn hva selger måtte betale i markedet, og at denne besparelsen (økning i gevinst) må tilskrives kjøper og ikke selger. Selskapet mente at dette måtte ses på som en innsatsfaktor for kjøper.**
- **Nemda:** Kjøpers tilgang til rabattert transportkapasitet [sier] noe om omfanget av rabattert kapasitet som er tilgjengelig og om hva som vil være markedsprisen på entrykapasitet i dette markedet i [det aktuelle året]. Det må kunne antas at [selger] - også uten interessefellesskapet - kunne fått tilgang til den lavere prisede kapasiteten.

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)
Markedsutviklingen, problemstillinger skatt, sakssomfang og vedtak 2017
Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - Vedtak oktober 2017

(2b) Kapasitetskostnader (forts.)

Klagenemnda om lavere pris i sommermånedene:

- Nemnda mente at selskapet i sine beregninger ikke i tilstrekkelig grad har hensyntatt at tariffene er lavere i sommermånedene
- Klagenemnda gjennomførte beregninger som viste at snittprisen for kapasitet i rørledningssystemet knyttet til det aktuelle handelspunkt i perioden april – september bare utgjorde 52,5% av det selskapet hadde opplyst
 - Basert på «månedsfaktor» (dvs. den enkelte måneds prosentvis andel av årlig avgift) ved booking av kapasitet kortere enn 12 mnd.

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)
Markedsutviklingen, problemstillinger skatt, saksomfang og vedtak 2017
Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - Vedtak oktober 2017

(2b) Kapasitetskostnader (forts.)

Nemndas konklusjon (annenhåndsmarked og pris sommermåned):

«.. hevder selskapet at 0,15 EUR/MWh er den omtrentlige tariffbaserte kostnaden ved å foreta en langsiktig bestilling i primærmarkedet. Klagenemnda har pekt på en rekke forhold som tilsier at den markedsmessige prisen er betraktelig lavere enn dette:

- det har vokst fram et annenhåndsmarked hvor transportkapasitet omsettes til priser som avviker fra primærmarkedet, til tider vederlagsfritt
- konsernet sitter på kapasitet som ellers ikke ville kommet til anvendelse
- prisene kan variere gjennom året, med klart lavere priser i sommersesongen når etterspørselen er lavere

I en sak som knytter seg til volumer som flyttes på daglig basis og hvor 85 % av volumene selges i sommermånedene, må man ta hensyn til disse faktorene i en vurdering av markedsprisen på nedstrøms transport»

⇒ Flertallet: fradrag 0,075 EUR/MWh

⇒ Mindretallet: ikke grunnlag for fradrag, ikke tilstrekkelig dokumentert (tiltross for oppfordring både i varsel og klagenotat)

Tørrgass (levert i rørledning til Europa)
Markedsutviklingen, problemstillinger skatt, saksomfang og vedtak 2017
Utvalgte problemstillinger to vedtak (K) 2017 - Vedtak oktober 2017

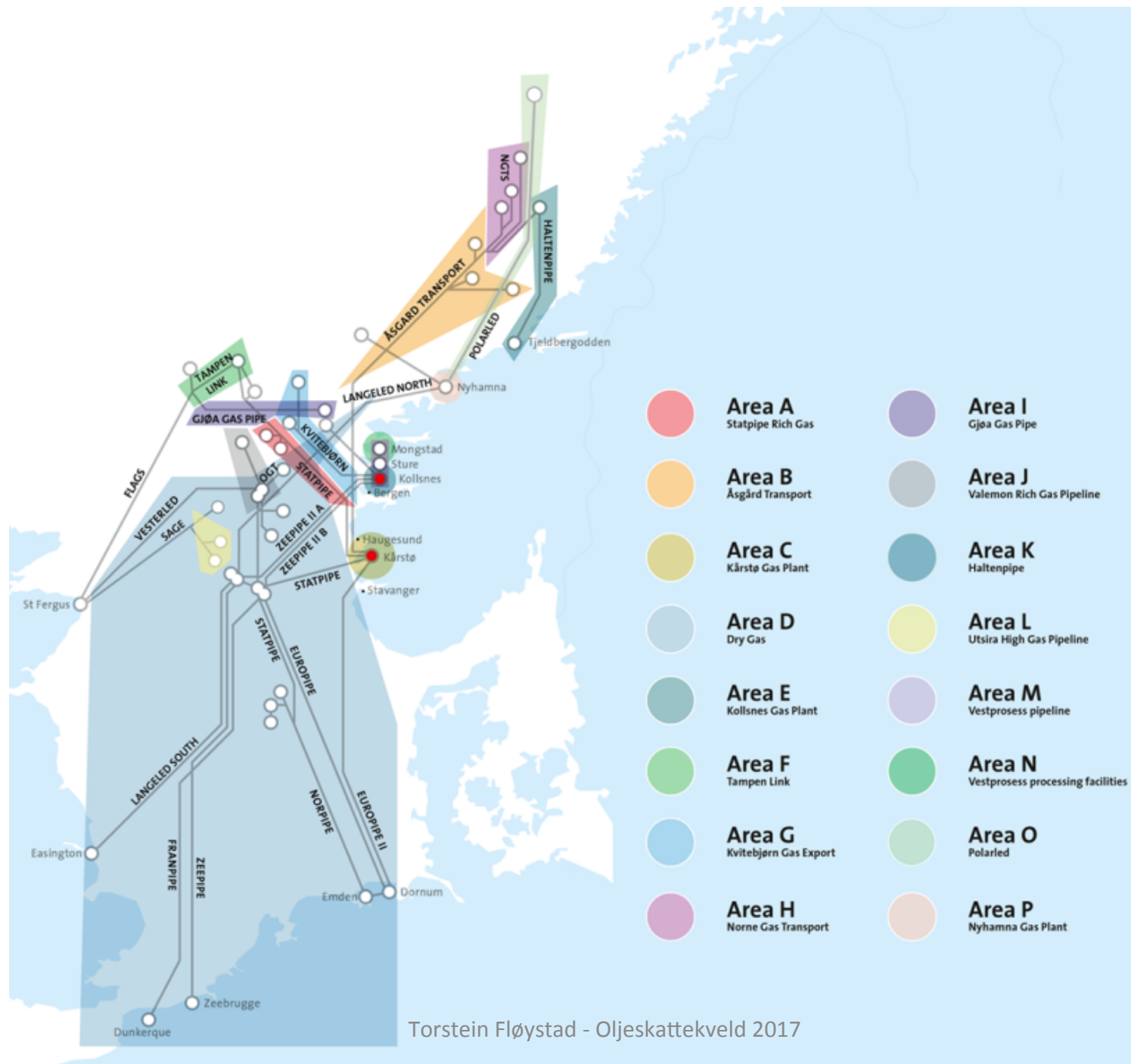
Ubenyttet fleksibilitet – Klagenemndas tilføyelse:

- «Det kan også reises spørsmål om det i ()avtalen **ligger en ubenyttet fleksibilitet for [kjøper] som kunne vært kompensert [selger] i prisingen.** I henhold til ()avtalen skal [selger] informere [kjøper] om maksimalt tilgjengelig volum på de forskjellige [handelspunkt] på daglig basis. Når avtalen er strukturert slik som den er, skal den isolert sett resultere i at gassen sendes til det marked som gir høyest mulig verdi på gassen. Avtalen gir [kjøper] stor grad av frihet. [kjøper] har ingen plikt til å ta gassen til det høyest prisede markedet. Det kan tenkes at det oppstår situasjoner hvor [kjøper] av porteføljeårsaker har behov for gassen andre steder enn der prisen er høyest.
- .. vedtaket fraviker selskapets påstand kun der hvor avtalen har resultert i at gass har blitt flyttet. Beregningen tar ikke høyde for at gassen muligens kunne blitt sendt til et høyere priset marked enn det den faktisk ble, eller at [kjøper] ikke flyttet all fleksibel gass som ble tilbudt.
- Dette vil i såfall ha medført at [selger] oppnår en lavere pris for gassen sin enn det som ellers ville vært tilfelle ved salg til en uavhengig part. **Det er ikke gjort noe forsøk på å beregne verdien av en slik opsjonalitet, de faktiske transaksjonene er priset slik de har blitt gjennomført.** Klagenemnda ser det slik at det kan ligge en merverdi for [kjøper] i ()avtalen, men dette er ikke tillagt vekt i vurderingen.»

CUP ved salg fra område D

Verdsettelse av opsjonspremie

- ◆ Utgangspunkt: Område D er ikke et (virtuelt) handelspunkt der det foreligger markedsnoterings.
- ◆ Når det selges internt fra område D er priskontrollen spesielt krevende:
 - ◆ Identifikasjon av «**opsjonspremie**»: kjøper har flere muligheter mht valg av leveringssted (ilandføringsterminaler) og kan dermed bl.a. **utnytte eventuelle prisforskjeller** på de ulike HUB'ene
 - ◆ Også «avstanden» til markedet kompliserer: verdsettelse av transportkostnader, prising av ulike tjenester i leveringsprosessen mv
- ◆ Det er også i begrenset grad tilgang på uavhengige sammenlignbare transaksjoner
- ◆ I en aktuell sak hadde et selskap (A) solgt internt (til B) fra område D også kjøpt fra et uavhengig selskap (C) i område D ⇒ videresolgt internt (til B) fra område D.
 - ◆ I dette tilfellet kunne referanseprisen (RP) legges til grunn ved vurderingen av sammenlignbarhet.
 - ◆ Spørsmålet var hvor sammenlignbart F-elementet var



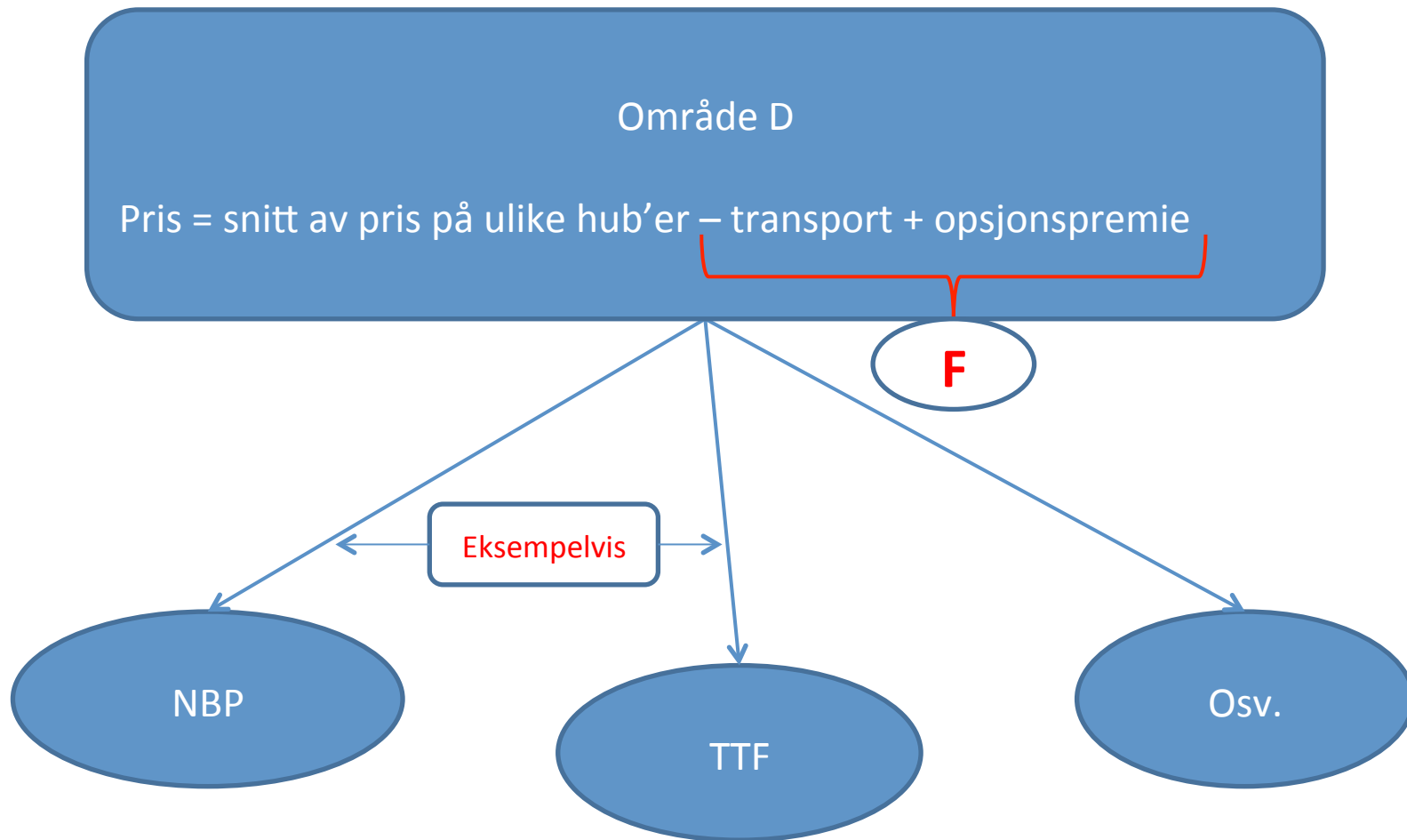
Torstein Fløystad - Oljeskattekveld 2017

CUP ved salg fra område D

Verdsettelse av opsjonspremie

- I «standardformelen» for pris **RP +/- F** vil **F** fremstå som en **nettostørrelse**, mens den i realiteten består av to elementer, nemlig
 - **F = Opsjonspremie – transport**
- Når man skal vurdere *sammenlignbarhet* (her F-elementet) vil man ved *analysen* måtte ta utgangspunkt i at begge parter ved forhandlingene
 - ⇒ i **utgangspunktet** vurderte **opsjonspremien til (tilnærmet) lik verdi**, dvs. at kjøper/selger hadde de *samme forutsetninger for å utnytte prisforskjeller*.
- Sluttresultatet, dvs. nettostørrelsen på F, vil imidlertid avhenge av flere faktorer knyttet til partenes forhandlingsrom og andre forhold som har vært avgjørende for ønsket om kjøp/salg.

Ikke markedsnoteringer område D
Eksempel prisformel



CUP ved salg fra område D

Verdsettelse av opsjonspremie

- Vi har altså følgende handler:
 - Selskap A selger til det konserninterne selskapet B fra område D
 - A kjøper fra selskap C i område D for videresalg til B
 - Referanseprisen legges til grunn for analysen (lik)
 - Størrelsen på F i avtalen mellom A og C ville i utgangspunktet vært en (tilnærmet) «perfekt» CUP for salget fra A til B ,
 - Dersom C, slik som det normalt gjøres, hadde overført egen reservert transportkapasitet for transport av egen produksjon til A (og slik at A da dekket transportkostnaden).
 - A hadde i den konkrete saken imidlertid tilstrekkelig egen reservert transportkapasitet. Og overtok derfor ikke C's reserverte kapasitet.
 - C satt derfor igjen med kapasitet det ikke hadde bruk for. Og i utgangspunktet «sunk cost»
 - Kapasitet kan imidlertid selges. Ved forhandlingene mellom A og C må man derfor anta at C's forventninger mht *hvor stor andel av kostnadene knyttet til reservert kapasitet C kan kvitte seg med har betydning for fastsettingen av den fremforhandlede F.*
- ⇒ Spørsmålet blir: hvordan beregne opsjonspremien i salget fra C til A?
- ⇒ Når man ikke vet hvordan og i hvilken grad transportelementet har fått betydning for (nettostørrelsen) F

CUP ved salg fra område D

Verdsettelse av opsjonspremie – mulig løsning

- Løsningen må ta utgangspunkt i hva prisen ville vært om C hadde overført egen reservert kapasitet til A (slik at A dekket transport):
 - Dette må antas å ha vært utgangspunktet ved forhandlingene
 - ⇒ Dvs. *at transport (til tariffkost) er kommet til fullt fradrag i F-elementet*
 - ⇒ Altså den pris (netto etter kostnader og etter å ha utnyttet opsjonen) både A og C ville kunne få ved å selge selv.
- C vil imidlertid ikke kunne påregne å kunne kvitte seg med alle kostnader knyttet til reservert kapasitet
 - Spørsmålet bli da om man kan legge til grunn at A ved fastsetting av F-elementet har (helt eller delvis) **kompensert C for at selskapet blir sittende igjen med en andel av kostnadene knyttet til reservert kapasitet.**
 - ⇒ Reelt sett vil det innebære at det i avtalen mellom A og C avtales en opsjonspremie som er **høyere enn den «objektive» opsjonspremien** (trekker fra mindre enn tariffkost transportkostnader).
 - ⇒ Forutsetningen er her at A og C, i utgangspunktet, vurderer verdien av muligheten for å utnytte prisforskjellene i de ulike markedene likt

CUP ved salg fra område D
Verdsettelse av opsjonspremie – mulig løsning

- ⇒ Hvor stor andel som C kompenseres vil være et uttrykk for *C's tålegrense: alternativet er å selge selv (og slik få benyttet egen reservert kapasitet fullt ut).*
 - ⇒ *Igjen: forutsatt opsjonspremien vurdert likt*
- ⇒ Men avgjørende for størrelsen av kompensasjonen vil være forhold knyttet til A, f.eks.:
 - ⇒ Om A kan få tilgang til transportkapasitet til lavere kost enn tariffkost (kanskje noe gratis)
 - ⇒ Om kombinasjonen av det konserninterne kjøperselskapet's (B's)
 - ⇒ Salgsforpliktelser (f.eks) faste leveringsforpliktelser og
 - ⇒ alternative innkjøpsmuligheter (f.eks. må kjøpe til oljeindeksert pris)
 - ⇒ Vil det kunne være attraktivt for A å kjøpe fra C til en høyere opsjonspremie enn den «objektive»
 - ⇒ På denne måten vil «fysisk» tilgang til gass ha en verdi i seg selv for A

CUP ved salg fra område D

Verdsettelse av opsjonspremie – mulig løsning

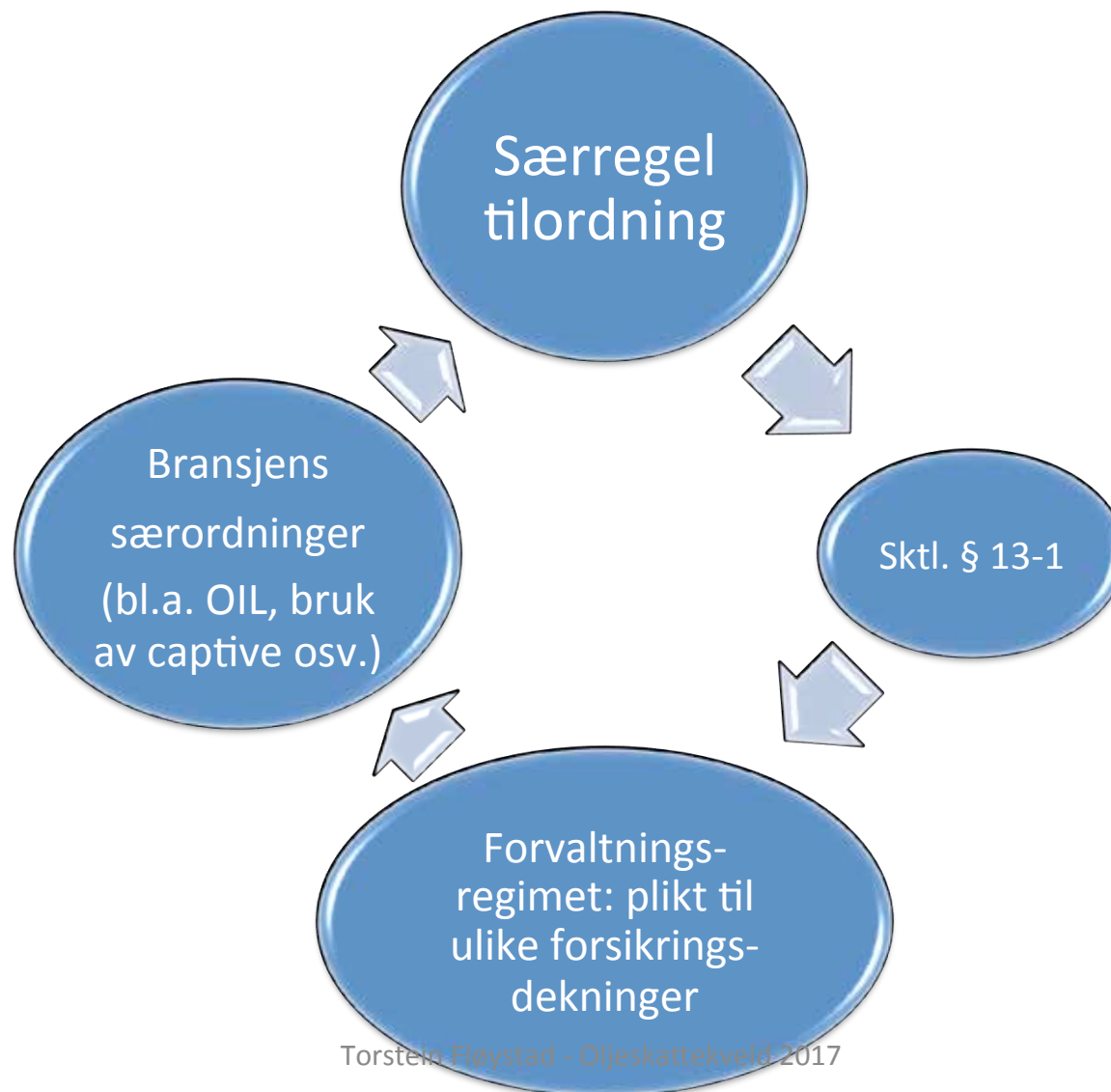
- ⇒ Forutsetter vi at A har kompensert C for en del av reservert kapasitet til transport (til tariff) vil man kunne få et anslag på denne kompensasjonen:
 - Ved å ta utgangspunkt i – i hvilken grad – ulike transportsystem er booket for den aktuelle periode kan man skjønnsmessig anslå hvor mye C ville fått dekket ved salg og hvor mye han vil kreve dekket inn ved F (som følge av at transportkostnad til tariff ikke fradras full ut)
- ⇒ For at det avtalte F-elementet mellom A og C skal bli sammenlignbart med F-elementet mellom A og B må det positive elementet (opsjonsverdien) reduseres med den beregnede verdien av transportkostnader som A kompenserer C med.
- ⇒ Eks:
 - ⇒ Avtalt F mellom A og C -20
 - ⇒ Der full tariffkost for reservert kapasitet er 100
 - ⇒ C's forventede salg av reservert kapasitet 80
 - ⇒ Sammenlignbar F: -40

Forsikring i konserninternt selskap

Captive



Sammenheng forsikring (captive)



Innledning - problemstillinger

Et kontrollområde hvor prinsipielle problemstillinger knyttet til captive (offshore) forsikring har vært i fokus:

- ◆ **Reell forsikring:**

- ◆ Risikooverføring (vertikal forsikring)
- ◆ Forsikringsseglers dekningsmulighet, herunder betydningen av (såkalt) «fronting»

- ◆ **Samordning**

- ◆ Konsernselskapenes samordnede opptreden der gevinster ved risikoutjevning og kostnadsbesparelser tilordnes forsikringstakerne
- ◆ Fordel knyttet til oljeindustriens gjensidige forsikringselskap (**OIL-fordel**)
 - ◆ Ansett som en fordel over tid (som skal tilordnes forsikringstaker)

- ◆ **Dividendeutbetalinger fra OIL** (dividende i all hovedsak beregnet på grunnlag av andel premiebetaling)

- ◆ Gjennomskjæring og premiejustering (OIL-fordelen: grunnlaget for medlemskap i OIL ligger hos forsikringstaker)
- ◆ (Hybrid) **kost pluss analyser/skjønn**: rene CUP-analyser svært ofte ikke mulig

Saker, problemstillinger og omstridt skattebeløp

- ♦ Bortsett fra vertikal forsikring er alle sakstypene «høyst levende»
 - ⇒ Men nå slik at det først og fremst dreier seg om bevismessige problemstillinger

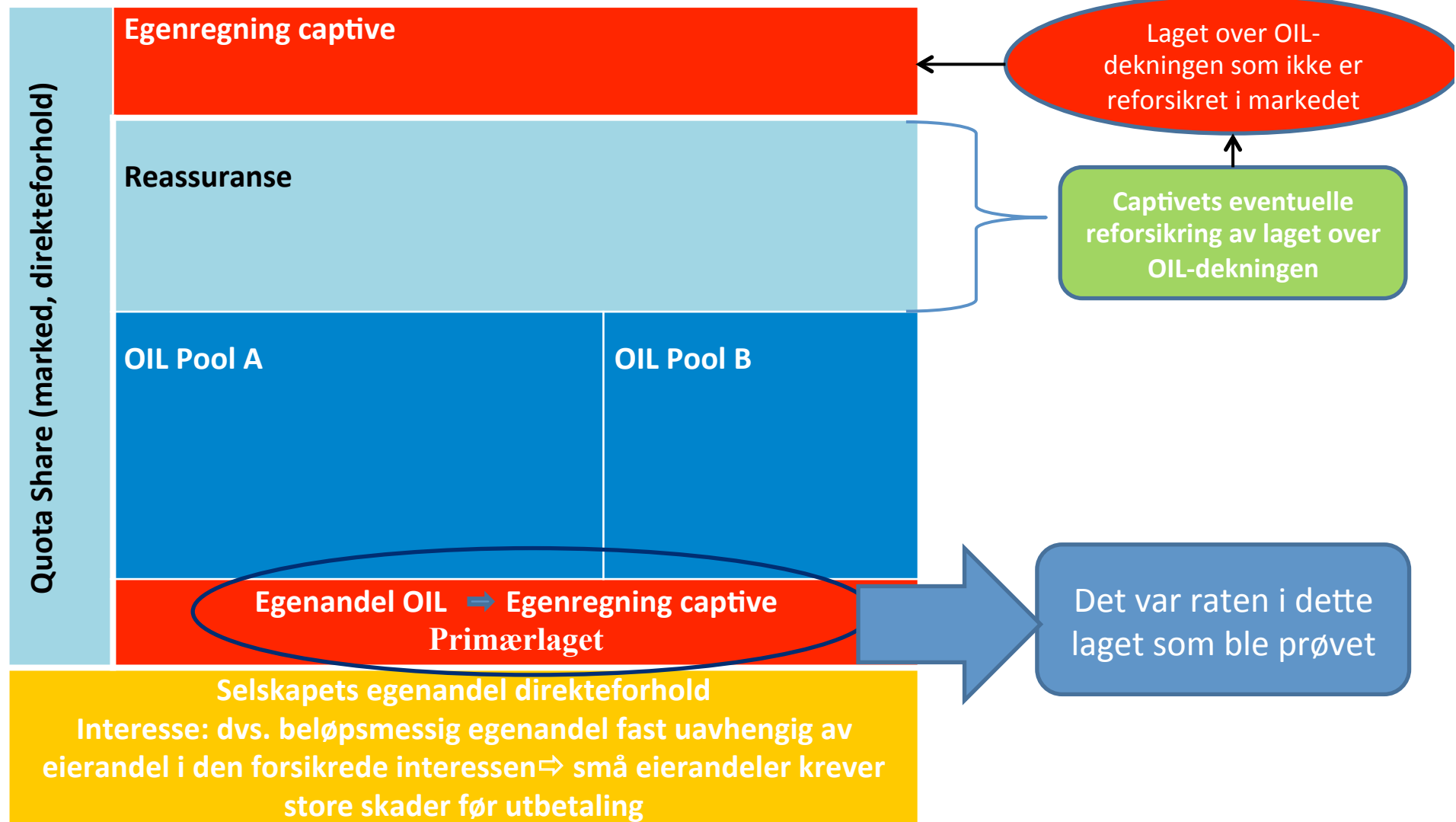
Sakstype	Antall saker	Omstridt skattebeløp
Endring	15	1051
Klage	4	2035
	19	3086

- ✓ Ikke alle saker er pr. dato tilordnet skattebeløp

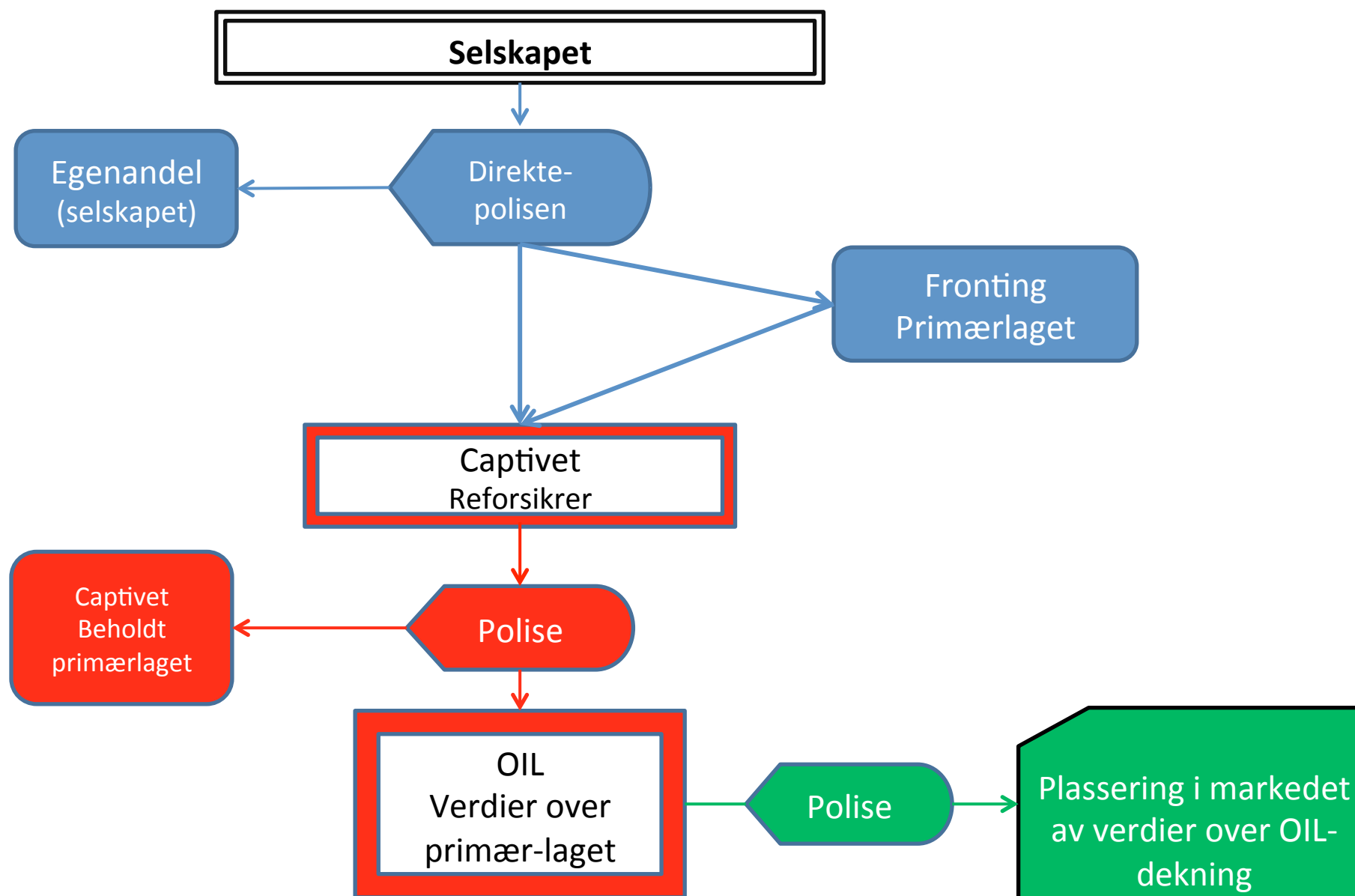
Vedtak september 2017

- ◆ Forsikringsprogrammet var **lagdelt**. Polisen gjaldt fysisk skade, forurensingsansvar og vrakfjerning.
- ◆ Selskapet forsikret **primærlaget** direkte i et uavhengig **frontingselskap** som igjen reforsikret seg i konsernets eget captive
 - ◆ Risikoen over primærlaget ble forsikret direkte i captivet.
 - ◆ Captivet reforsikret risikoen over primærlaget i det gjensidige forsikringsselskapet Oil Insurance Limited (heretter **OIL**) samt i markedet.
 - ◆ **Risikoen for primærlaget beholdt captivet i egenregning.**
- ⇒ Saken gjaldt armlengdemessigheten av premien som selskapet betalte for primærlaget og som ble viderebetalt til og beholdt av captivet.
- ⇒ 4 inntektsår - ligningen:
 - ⇒ For de tre første årene ble raten redusert med ca. +/- 10 prosentpoeng (bortsett fra 4. kvartal nest siste år, endret egenandel)
 - ⇒ For de tre første kvartalene siste år nedsatt med ca 2 prosentpoeng
 - ⇒ Basert på at selskapet *hadde tegnet forsikring i uavhengig selskap fra og med 4. kvartal*

Utgangspunkt: **vanlig** struktur lagdelt dekning av forsikrede verdier (fysisk skade)
Ikke nødvendigvis lik saken vedtaket gjaldt



Transaksjonsstruktur i saken



Vedtak september 2017

- Flere metoder for å vurdere om polisene er armlengdemessig priset ble benyttet:
 - individuell og generell **skadestatistikk**,
 - opplysninger om rater i primærlaget som fremgår av **domspremissene i Borgarting lagmannsretts dom inntatt i Utv. 2008 s. 19 (Hydro-dommen)**.
 - Fremskriving
 - Videre er det sammenlignet med en **uavhengig polise selskapet tegnet** for siste kvartal siste aktuelle inntektsår.
 - Retrospektivt
- ⇒ *Klagenemndas vurderte det slik at samtlige metoder viste at betalt premie til captivet var høyere enn armlengdes pris.*

Vedtak september 2017

- ◆ Om betydningen av bruk av frontingselskap:
 - ◆ I dette tilfelle har selskapet inngått direkte poliser med et uavhengig frontingselskap. Frontingselskapet mottar en **fast avtalt godtgjørelse** for sine tjenester. Følgelig har det ingen økonomisk betydning for frontingselskapet hvilken størrelse det er på premien som betales av [selskapet] og som tilflyter det beslektede captivet [].
- ⇒ *Forsikringspremien kan dermed ikke anses å være fastsatt mellom uavhengige avtaleparter i skattemessig forstand bare som følge av frontingselskapets rolle i transaksjonen.*
- ◆ Prisforespørsler og uttalelser fra aktører i markedet:
 - ◆ Selskapet har anført at forsikringspremien er armlengdemessig da den er fastsatt etter konsultasjon av uavhengige aktører i forsikringsmarkedet. Det må antas at aktørene i slike tilfelle vil være kjent med at prisforespørslene vil danne grunnlag for avtaler internt i konsernet. Forsikringsselskapet kan dermed legge prisen på et nivå som ikke reflekterer priskonkurranse. Vilklårene i uavhengige avtaler av en slik betydelig størrelsesorden **vil bli fastsatt etter gjennomførte forhandlinger, prissammenligninger av bindende tilbud gitt av konkurrerende selskaper, anbudsinnhenting med videre.**
- ⇒ *Klagenemnda legger til grunn at prisforespørslene i denne saken ikke dokumenterer at premien er armlengdemessig.*

Vedtak september 2017
Prissammenligning (retrospektivt)
Selskapets uavhengige markedspolise fra siste aktuelle inntektsår

I Statoil-dommen (utv. 2012/199) viste retten til at *«Klagenemndas syn var at bruk av de markedsplasseringer som er avtalt nærmest i tid, i kost pluss-øyemed er mest dekkende for armlengdepremier og således bør benyttes»*.

- Borgarting lagmannsrett ga sin tilslutning til dette (punkt 4.4.3): det er *«Klagenemndas framgangsmåte som er mest dekkende for å finne fram til riktig markedspris til enhver tid»*.
- Lagmannsretten aksepterte dermed at reassuransepoliser inngått 1. april ble benyttet i prisvurderingen av konserninterne poliser fra 1. januar samme år uten at dette ble ansett som etterpåklokskap.

Joachim Bjerke, Internprissetting, 1997 side 199:

- [...] Det at en transaksjon er foretatt på et senere tidspunkt, kan ikke automatisk føre til at den blir uaktuell som sammenligningsgrunnlag. Derimot må det undersøkes om det kan være grunn til å foreta justeringer for eventuelle forskjeller som skyldes at transaksjonene er foretatt til ulik tid.

Vedtak september 2017
Prissammenligning (retrospektivt)
OECD's retningslinjer

Retningslinjene artikkel 3.74:

«Data from years following the year of the transaction may also be relevant to the analysis of transfer prices, but care must be taken to avoid the use of hindsight».

«Retningslinjene artikkel 1.33 åpner for at transaksjoner kan justeres for ulikheter slik at disse blir tilstrekkelig sammenlignbare. Etter nemndas syn er det **ingen grunn til at dette skulle stille seg annerledes for justeringer for markedsutviklingen enn for andre justeringer for å oppnå sammenlignbarhet**. Nemndas syn er videre at det ikke er grunn til å tro at det er større usikkerhet knyttet til justering av senere avtalte transaksjoner enn det er knyttet til justering av tidligere avtalte transaksjoner.»

Vedtak september 2017
Prissammenligning (retrospektivt)
Selskapets uavhengige markedspolise fra siste aktuelle inntektsår

- ◆ Oljeskattekontoret hadde i Klagenotatet vist til to indekser som grunnlag for å justere den uavhengige raten for foregående år, nemlig
 - ◆ Lloyd's Premium Rate Index, og
 - ◆ Indeks gjengitt i Willis Energy Market Review
 - ◆ Den konkrete (retrospektive) ratesammenligningen bygget på Willis.
 - ◆ Selskapet mente det det var galt å se bort fra Loyd's; denne omtalte selskapet slik:

«Lloyd's Premium Rate Index er ifølge [forsikringsrådgiver/megler] det helt sentrale/fundamentale verktøyet som benyttes i bransjen for å kartlegge generelle trender i rater. Selv om indeksen ikke nødvendigvis skiller mellom geografiske regioner, onshore/offshore eller gir et presist uttrykk av utviklingen fra år til år, *er det ingen tvil om at den gir et riktig inntrykk av markedsutviklingen over et lengre tidsrom.*»
 - ◆ Klagenemnda mente imidlertid at både Lloyds- og Willisindeksen viste omtrent samme markedsutvikling. Nemnda valgte likevel å vise hva justeringene (retrospektivt) ville blitt om en i stedet benyttet Lloydsindeksen.
 - ⇒ Kontoret hadde i sin sammenligning justert for såkalt «samordningsfordel» og andre captivefordeler
 - ⇒ Nemnda valgte å sammenligne vha Lloyd's uten slik justering
- ⇒ *Klagenemnda la til grunn at justeringene basert på begge indeksene viste at inntekten var redusert*

Vedtak september 2017
Prissammenligning (fremskriving)
Borgarting lagmannsretts dom, Utv. 2008 s. 19 (Hydro-dommen).

- ◆ I Hydro-dommen ble ratene for primærlaget observert å være 2,7 % i 1995, 2,1 % i 1997 og 2,0 % i 2002 mellom uavhengige parter.
- ◆ Kontoret hadde fremskrevet disse ratene basert på Willis.
- ◆ Selskapet mente imidlertid at justering basert på Lloyd's ville gi et helt annet bilde og at justering av premier så langt tilbake i tid var beheftet med stor usikkerhet.
- ◆ Klagenemnda gjennomførte en fremskrivning av ratene i Hydro-dommen basert på både Willies og Lloyd's. Nemnda mente imidlertid at Willisindeksen var bedre egnet enn Lloyd's indeksen, bl.a. fordi:
 - ◆ Lloyd's hadde selv gitt uttrykk for at indeksen var mindre presis før 2009
 - ◆ Willisindeksen hadde større tidsmessig nærhet til det markedet den vurderte
 - ◆ «Årsrapporter fra Sjøassurandørenes Centralforening for 1997 og 1998 beskriver en markedsutvikling som er mest i tråd med Willisindeksen»
- ◆ Klagenemnda mente det var anledning til å se hen til eldre sammenligningsgrunnlag.
 - ◆ Valgte å legge størst vekt på raten for 2002 ⇒ nærmere i tid
 - ⇒ Differansen mellom fremskrevet rate fra 2002, både basert på Willis og Lloyd's, og selskapets påstand så betydelig «at noe usikkerhet ved sammenligningsgrunnlaget som følge av volatilitet .. ikke har avgjørende betydning for vurderingen»
- ⇒ Ratene i Hydro-dommen viste at selskapets inntekt var redusert.

Vedtak september 2017

Skadestatistikk

- ◆ Oljeskattekontoret mente, på grunnlag av skadestatistikk (i primærlaget) for *selskapet* på norsk sokkel, forutsetningsvis at
 - ◆ Premien for primærlaget burde dekke én skade hvert femte år (hele primærlaget)
- ⇒ Faktisk betalt premie mente kontoret kunne dekke 1,1 tap pr. år (altså mer enn dekket hele primærlaget hvert år)
- ◆ Kontoret hadde dessuten, basert på generell skadestatistikk for norsk sokkel, fra 1994 og frem til det siste året klagesaken gjaldt, beregnet en rate på 1,5%.
- ◆ Hovedtrekkene i denne beregningen (meget forenklet):

Inflasjonsjustert sum samlet skade for alle årene i primærlaget / Antall innretninger pr. år summert over alle årene = gjennomsnittlig skade pr. innretning

Som gir: *gjennomsnittlig skade pr. innretning / primærlaget* = teoretisk rate (1,5%)

Vedtak september 2017

Skadestatistikk

- ◆ Selskapet: premien fastsettes ikke i markedet på denne måten.
- ◆ «Uavhengig av hvordan en premie konkret fastsettes i markedet, er det etter Klagenemndas syn slik at dekning av forventede skader utgjør den vesentligste delen av en markedspremie, og at markedet vektlegger skadehistorikk. Klagenemnda legger derfor til grunn at den store forskjellen mellom selskapets og kontorets rate indikerer at selskapets inntekt er redusert.»
- ◆ Selskapet: det må gis en kompensasjon for a) binding av kapital, b) administrative kostnader, c) fortjeneste og d) risikoen for ekstraordinære tap / katastrofale hendelser.
- ◆ Klagenemnda er i prinsippet enig i at det kan være aktuelt å justere for forholdene nevnt i a), b) og c). Tilføyet:
 - ◆ Noe er allerede hensyntatt ved påslaget på x %, som er beregnet av premie for egenregning og premie for reforsikringer.
 - ◆ Et påslag for kostnader må ta hensyn til at disse er vesentlig lavere enn mellom uavhengige
 - ◆ Et påslag for kapitalbindingen må antas å være lavere for en polise i primærlaget enn for en quota-share-polise eller en polise i et katastrofelag
 - ⇒ *Selv med et påslag i samsvar med det selskapets forsikringsrådgiver antydte viste skadestatistikken at inntekten var redusert*
 - ⇒ Nemnda: påslagene allerede er reflektert i de justerte markedssratene (retrospektivt og fremskrevet)
 - ⇒ Særlig holdt opp mot raten i selskapets markedspolise indikerer dette at raten som er estimert på grunnlag av skadestatistikken *kan ha vært for høy*.

Vedtak september 2017

Skjønnnet

- ◆ Klagenemnda: den uavhengige polisen det mest pålitelige holdepunktet for armlengdemessig ratenivå og premie
 - ◆ Gjennomgikk ulike justeringer av sammenligningsgrunnlaget, bl.a. primærlagets størrelse, markedsutvikling, captivefordeler (samordning og kostnadsbesparelser, herunder betydningen av langsiktig kundeforhold)
 - ◆ Påslag: Armlengdepremien er fastsatt ut fra en sammenligning med selskapets uavhengige polise i primærlaget.
 - ◆ «Denne polisens premie må forutsettes å inneholde dekning for forsikrings-selskapets tap, kapitalbinding, administrasjon og fortjeneste. Å innrømme ytterligere et påslag .. for de samme elementene hos captivet vil da ikke være armlengdemessig.»
- ◆ Oppsummert:
 - ◆ Viste til at når raten i den uavhengige markedspolisen som selskapet inngikk med virkning fra 4. kvartal siste aktuelle inntektsår legges til grunn for en sammenligning, tilsier en justering for markedsutviklingen – vurdert både etter Lloyds- og Willisindeksen – at armlengdemessige rater for de aktuelle årene lå betydelig under skjønnnet i endringsvedtaket.
 - ◆ Både det forhold at det er beregnet et påslag på en premie som er fastsatt av et uavhengig forsikringsselskap som en markedspremie og at skjønnsmessig fastsatt rate klart oversteg ratene i markedspolisen fra 4. kvartal 20xx viste at selskapet ikke var blitt behandlet spesielt strengt ved skjønnnet.
 - ◆ «Hensett til at en skjønnsmessig fastsettelse av armlengdepremie nødvendigvis vil innebære en viss usikkerhet, finner Klagenemnda likevel ikke å ta opp til vurdering en ytterligere tilbakeføring av premiebeløp under klagebehandlingen. Dette innebærer at de foretatte skjønnfastsettelsene fastholdes for alle påklagede inntektsår.»

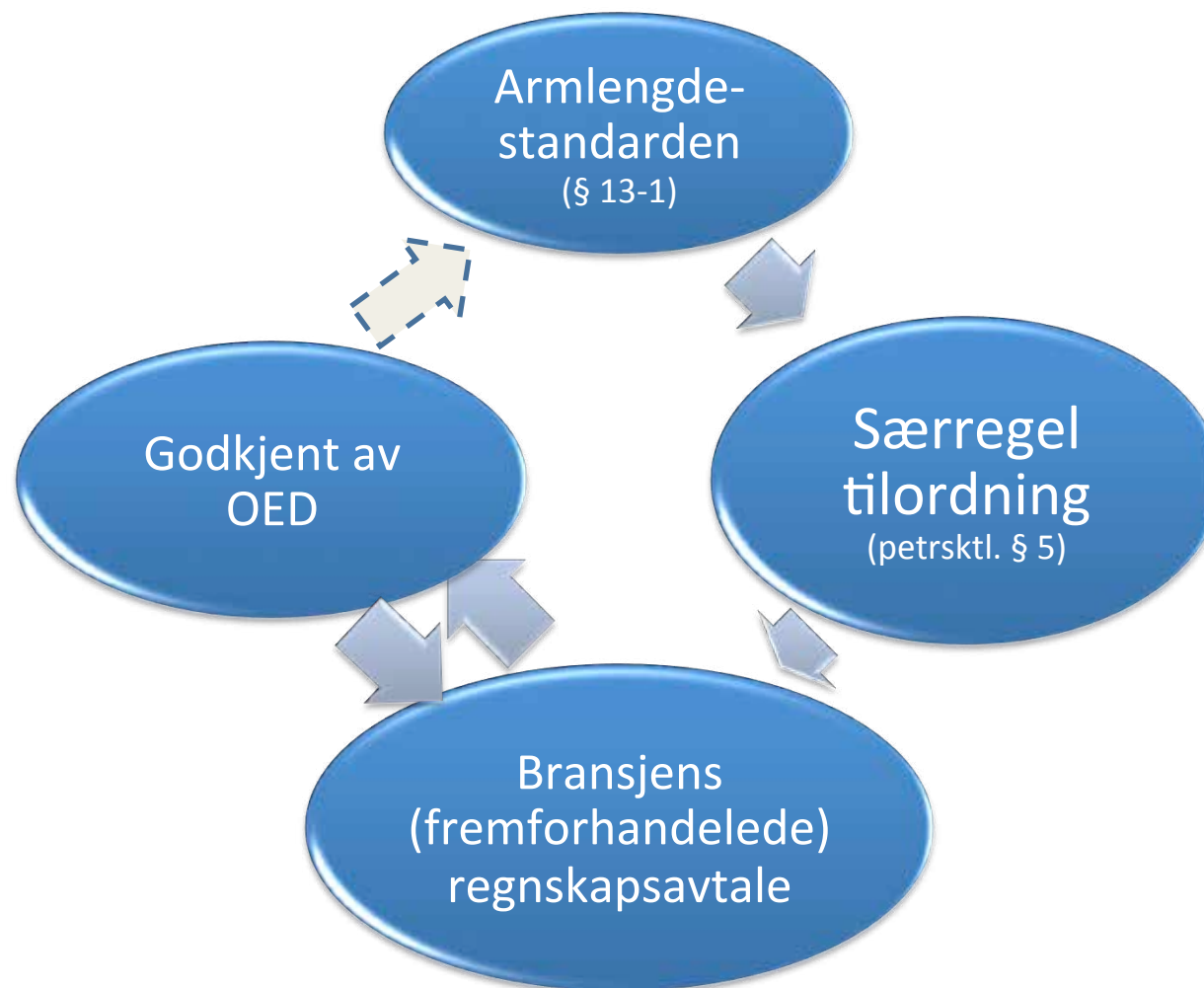
Konserninterne tjenester



Oversikt tema

1. Eksempel sammenheng: regnskapsavtalen
2. Oversikt aktuelle problemstillinger
3. Saksomfang og omstridt skattebeløp
4. Klagevedtak
 - a. Fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap (desember 16)
 - b. Fordeling av forskning i konsernets sentrale forskningsenhet

Konsernkostnader belastet operatøren og som (delvis) viderebelastes øvrige lisensdeltakere



Aktuelle problemstillinger – Konserninterne tjenester

Generelt:

- ⇒ Ingen «endelig fastlagte» metoder for analyse av om inntekten er redusert eller for skjønnsutøvelsen
 - ⇒ Tilordningsvurderingene bygger på mange elementer av skjønnsmessig karakter
 - ⇒ Konsernene har ofte «egne» metoder for tilordning og fordeling
 - ⇒ Endres med (u)jevne mellomrom
 - ⇒ Samhandlingen mellom oljeselskapene
 - ⇒ Særtrekket ved utvinning av petroleum er at selskapene driver virksomhet i **felleskap** knyttet til den enkelte utvinningsrettighet
 - ⇒ Det er ikke bare forhold som er regulert i **regnskapsavtalen** som kan få betydning, også andre rettigheter og plikter knyttet til lisensen kan få betydning
- ⇒ I tillegg kommer mer generelle forutsetninger i tillatelsene (f.eks. krav til hvilke aktiviteter som skal foregå i Norge)
- ⇒ Og, i visse tilfeller, ulike prosjekter i samarbeid med myndighetene (f.eks. for å få solgt norsk teknologi til andre land eller tiltak for å bedre konkurransekraften)
- ⇒ Dessuten vil man ofte se at selskapene påberoper seg mer generelle «ønsker» fra myndighetene (f.eks. i form av forskning i Norge)
- ⇒ «Kilden/Årsaken» er alltid statens eierskap til ressursene: staten vil få mest mulig ut av dette eierskapet, ikke bare direkte økonomisk (også arbeidsplasser, teknologisk nyvinning osv.)

Aktuelle problemstillinger – Konserninterne tjenester

- ⇒ Derfor vil problemstillingene (vurderingene) være **i stadig utvikling**
 - ⇒ «Gamle» problemstillinger tilføres nye momenter/vurderinger/analyser/data
 - ⇒ *Men systematisk og overordnet strukturelt er det mest som før*

⇒ Problemstillingene kan f.eks. inndeles slik:

1. Indirekte belastninger:

- Ville en uavhengig være villig til å betale for en tilsvarende tjeneste eller ville skattyter eventuelt utføre den selv?
- Inneholder kostnadsbasen kun kostnader knyttet til tjenesteleveransen?
- Er **fordelingsnøkkelen** armlengdes?:
 - Avspeiler fordelingsnøkkelen kostnadsdriveren (årsaken til at kostnaden ble pådratt)?
 - Har skattyter gitt tilstrekkelige opplysninger til å vurdere fordelingsnøkkelen?
 - Hvor detaljert fordelingsnøkkel ville uavhengige parter lagt til grunn?
 - Justering av fordelingsnøkkel for ulikt kostnadsnivå, f.eks. når nøkkelen kun inneholder kostnadsstørrelser som drifts- og investeringskostnader (opex/capex)
 - Vekting av operert vs. ikke-operert virksomhet – mange tjenester benyttes i større grad når tjenestemottaker er operatør
 - Fast grunnbeløp fordi alle må ha tilgang til tjenesten, og glideskala for å reflektere avtagende grensenytte ved tjenesteleveransen
 - Ved å inkludere flere faktorer i fordelingsnøkkelen kan man få en mer balansert nøkkel som bla. tar hensyn til punktene ovenfor

Aktuelle problemstillinger – Konserninterne tjenester

2. Timepriser:

- Sammenlignbarhet ved CUP-metoden:
 - Kvalitet og kompetanse hos leverandør
 - Inneholder intern timepris de samme kostnadskomponenter som ekstern timepris (støttetjenester, reise, utlegg, IT etc)?
 - Er ordningen i substans kostnadsdeling med timer som fordelingsnøkkel? Kan CUP-metoden uansett benyttes?
 - Klagenemnda har lagt til grunn at skattemyndighetene bør ha adgang til å realitetsprøve en kostnadsbidragsordning ved hjelp av CUP-metoden i tilfeller hvor det er mulig.

3. Fortjenestepåslag:

- Full kostnadsdekning og svært redusert risiko for leverandør – Hva er riktig sammenligningsgrunnlag?
- Hvordan påvirker omløpshastighet prisingen?

Aktuelle problemstillinger – Konserninterne tjenester

4. Forskning og utvikling:

- Relevans av FoU i Norge for resten av konsernet og relevans av FoU i konsernet for Norge
 - Benyttes konsistente fordelingsprinsipper?
 - Bør det være symmetrisk, jf. hvem som har økonomiske fordeler av FoUen?
- Betydningen av publisering av FoU resultater
- Betydningen av det norske konsesjonssystemet

5. Regnskapsavtalen:

- Betydningen av lisenspartnernes aksept eller ikke-aksept av kostnader belastet fra operatør
 - Justeringer etter §13-1 gjøres for operatøren på 100 % basis uten fratrukk for kostnader som er dekket av øvrige lisenspartnere – internprisen skal være armlengdes for hele leveransen
- Bruk av prisings-/fordelingsprinsipper fra regnskapsavtalen ved konsernintern tjenesteleveranse, herunder ved eventuell skjønnsfastsettelse etter sktl. § 13-1

Saksomfang mv.

- 24 selskaper/konsern har pågående saker (endrings-, klage-, retts- og MAP-saker) fordelt på følgende tema:

Indirekte metode (fordelingsnøkler)	13
Timepriser	10
Forskning og utvikling	7
Fortjenestepåslag	6
Mottak av tjenester	3
Annet	6
SUM	44

- Til sammen utgjør dette 79 åpne saker (hvorav 23 er stilt i bero) med estimert **netto økning i skatt på 3,4 milliarder kroner** (i 35 saker er det ikke estimert beløp)
- Hittil i år er det utført **7 endringsvedtak** med netto **økning** i skatt på **876** millioner kroner. Det er også utført **6** vedtak i **klagesaker** med netto **reduksjon** i skatt på **293** millioner kroner.

Kjennelse desember -16

fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap

- ◆ Konsernet har flere forskningsavdelinger , hvorav én i Norge.
- ◆ **Noen** av avdelingenes forskningskostnader belastes ut til de forskjellige oppstrømselskapene etter en **fordelingsnøkkel**.
 - ◆ Kostnader knyttet til forskningsaktivitetene i Norge ble imidlertid **utelukkende** belastet norsk utvinningsvirksomhet.
- ◆ Klagenemnda omtaler forskningen i Norge slik:
 - ◆ FoU-aktiviteten i Norge er som regel organisert i form av samarbeidsprosjekter mellom oljeselskaper, forskningsinstitusjoner/leverandører og myndighetene. Typisk vil Norsk Forskningsråd finansiere FoU-prosjekter som samfunnsøkonomisk er nyttige, men som ikke ville blitt iverksatt uten offentlig støtte. Selskapet deltar også i FoU-prosjekter hvor myndighetene ikke bidrar med finansiering.
 - ◆ Som oftest er det forskningsinstitusjonen/leverandøren som får rettighet til kommersiell utnyttelse av teknologien som utvikles i prosjektet, mens de deltakende oljeselskapene sikres fri bruk av prosjekresultater og utviklede patenter. Videre vil oljeselskapene kunne få rabatter og prioritet ved kjøp av produkter som er utviklet i FoU-prosjektet.
- ◆ Øvrige [konsern]-selskap blir ved FoU-avtalene gitt **de samme fordelene og rettighetene** som det norske selskapet.
- ◆ **Oljeskattenemnda** la til grunn at også kostnader pådratt ved norsk forskningsaktivitet skulle fordeles på konsernets øvrige oppstrømselskaper.

Kjennelse desember -16

fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap

◆ Nemndas utgangspunkt:

- ◆ Ved kostnadsfordeling er utgangspunktet at kostnader til en aktivitet skal fordeles mellom konsernselskaper i forhold til den nytten de ulike selskapene har av den relevante aktiviteten, jf. sktl. § 13--1.
- ◆ Klagenemnda har forstått det slik at konsernet benytter ulike metoder for belastning av FoU mellom selskapene i gruppen, herunder direkte belastning ved bestilling av FoU fra et selskap til ett av FoU-sentrene, kostnader som ikke belastes ut dersom de anses kun for å være til nytte lokalt og kostnader som anses å være til nytte for flere / alle og som fordeles mellom og belastes disse

⇒ Spørsmålet er følgelig om FoU-aktiviteten i selskapet kun kan anses å ha nytteverdi for [selskapet], slik at disse kostnadene ikke skal fordeles.

◆ Vurderte:

1. Først om aktivitetene i Norge i seg selv kun har nytte for virksomheten på norsk sokkel,
2. deretter om det er andre forhold som tilsier at det ikke skal fordeles ut

Kjennelse desember -16

fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap

1. Spørsmålet om aktivitetene i Norge i seg selv kun har nytte for virksomheten på norsk sokkel

- ◆ Selskapet har anført at forskningsaktivitetene i Norge gjøres for å oppfylle myndighetenes politikk og ambisjoner innenfor ressursforvaltningen, og at de således ikke gir økonomiske fordeler for øvrige oppstrømselskap i konsernet.
- ◆ Klagenemnda: Det Norske Veritas (DNV) har bekreftet at selskapets norske FoU-aktivitet faktisk er forskning og utvikling med relevans for norsk sokkel.
 - ◆ Selskapet har ikke tydeliggjort noen forskjeller mellom [konsernets forskning som fordeles på konsernets oppstrømselskaper] og norsk FoU
 - ◆ At aktiviteten også kan ha positiv effekt for omdømme etc, endrer ikke kostnadens art.
 - ◆ Selskapet selv har klassifisert kostnadene som FoU i avtaler, regnskap og selvangivelse.
 - ⇒ FoU.
- ◆ FoU-aktivitetene i Norge inndelt i hovedkategorier
 - ⇒ Alle kategoriene antatt relevant for en rekke oppstrømselskaper i konsernet
- ◆ Konkrete prosjektoversikter
 - ⇒ Tilsvarende som for hovedkategoriene

Kjennelse desember -16

fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap

1. Spørsmålet om aktivitetene i Norge i seg selv kun har nytte for virksomheten på norsk sokkel

- ◆ Betydningen av at forskningsaktiviteten gjennomføres i regi av det offentlige, at resultatene publiseres og at selskapet ofte ikke får eierskap til forskningsresultatene.
 - ◆ det offentliges engasjement, finansiering etc har ikke i seg selv betydning for vurderingen av om aktiviteten er relevant for øvrige konsern-selskaper.
 - ◆ Virkningen av publiseringen er den samme for selskapet som for de øvrige selskapene i konsernet.
- ◆ Selskapet: Ikke overført teknologi til øvrige selskap ⇒ ikke inntektsreduksjon
 - ◆ Nemnda: Teknologioverføring **ikke** en forutsetning for kostnadsfordeling (men om forskningsaktiviteten er relevant), dessuten:
 - ◆ Tilsvarende for de sentralt fordelte kostnadene
 - ◆ Øvrige selskaper får de samme fordeler og rettigheter som selskapet
- ◆ Det er verken juridiske eller faktiske forhold ved FoU-aktiviteten i Norge som tilsier at denne kun er relevant for den norske oppstrømsvirksomheten i selskapet.

Kjennelse desember -16
fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap

Spørsmålet om det er andre forhold som tilsier at norsk FoU ikke skal fordeles ut

- ◆ Noen kostnader i avdelingene der kostnadene fordeles ut på konsernets oppstrømselskaper var klassifisert som aksjeeierkostnader (og dermed ikke fordelt ut)
 - ◆ At det kan foreligge andre type aktiviteter / kostnader i FoU-avdelingene i utenlandske selskap som ikke fordeles ut, har ikke relevans i denne sammenheng
 - ◆ Vurderingstema er om norsk FoU skal fordeles ut
 - ◆ FoU-kostnader i avdelinger der kostnader ikke fordeles ut
 - ◆ Selskapet har gitt svært begrensede opplysninger om aktiviteten i disse avdelingene.
 - ◆ Ikke grunnlag for vurdering
 - ◆ Sentralt fordelte FoU-kostnader omfatter også
 - ◆ prosjekter hvor eierskap og brukerrettigheter blir liggende hos eksterne leverandørselskap og forskningsinstitusjoner, samt prosjekter hvor resultatene publiseres.
 - ◆ Og prosjekter som ikke er direkte relevante for selskapets virksomhet på norsk sokkel.
- ⇒ Det foreligger ikke forhold knyttet til FoU-aktiviteten i selskapet som tilsier at denne ikke skal fordeles til andre oppstrømselskaper i konsernet.

Kjennelse desember -16
fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap

Skjønnnet

- ◆ Fordelingsnøkkel
 - ◆ Bortsett fra en liten justering (i selskapets favør) mente nemnda at nøkkelen brukt ved den sentrale fordelingen kunne legges til grunn
- ◆ Kostnadsbasen
 - ◆ Brutto/netto: Selskapet mente at en eventuell fravikelse måtte beregnes netto ved at kostnadsbasen ble redusert med de FoU-kostnadene som ble viderebelastet til selskapets lisenspartnere.
- ◆ Nemnda
 - ◆ ikke enig i dette og viste til kjennelse av 26. mars 2012 for et annet selskap hvor bruttoprinsippet ble lagt til grunn.
 - ◆ Utbelastningen fra morselskapet og selskapets viderebelastning til partnerne er to separate transaksjoner.
 - ◆ Kunne ikke se at det forelå en sammenheng mellom disse transaksjonene som tilsa at disse likevel bør vurderes samlet sett opp mot sktl. § 13-1.
 - ◆ på samme grunnlag heller ikke se at bruttoprinsippet medførte en dobbeltbeskatning,
 - ◆ Viste også til at lisenspartnerne hadde fått fradrag i sikkelinntekten for de utbelastede kostnadene.

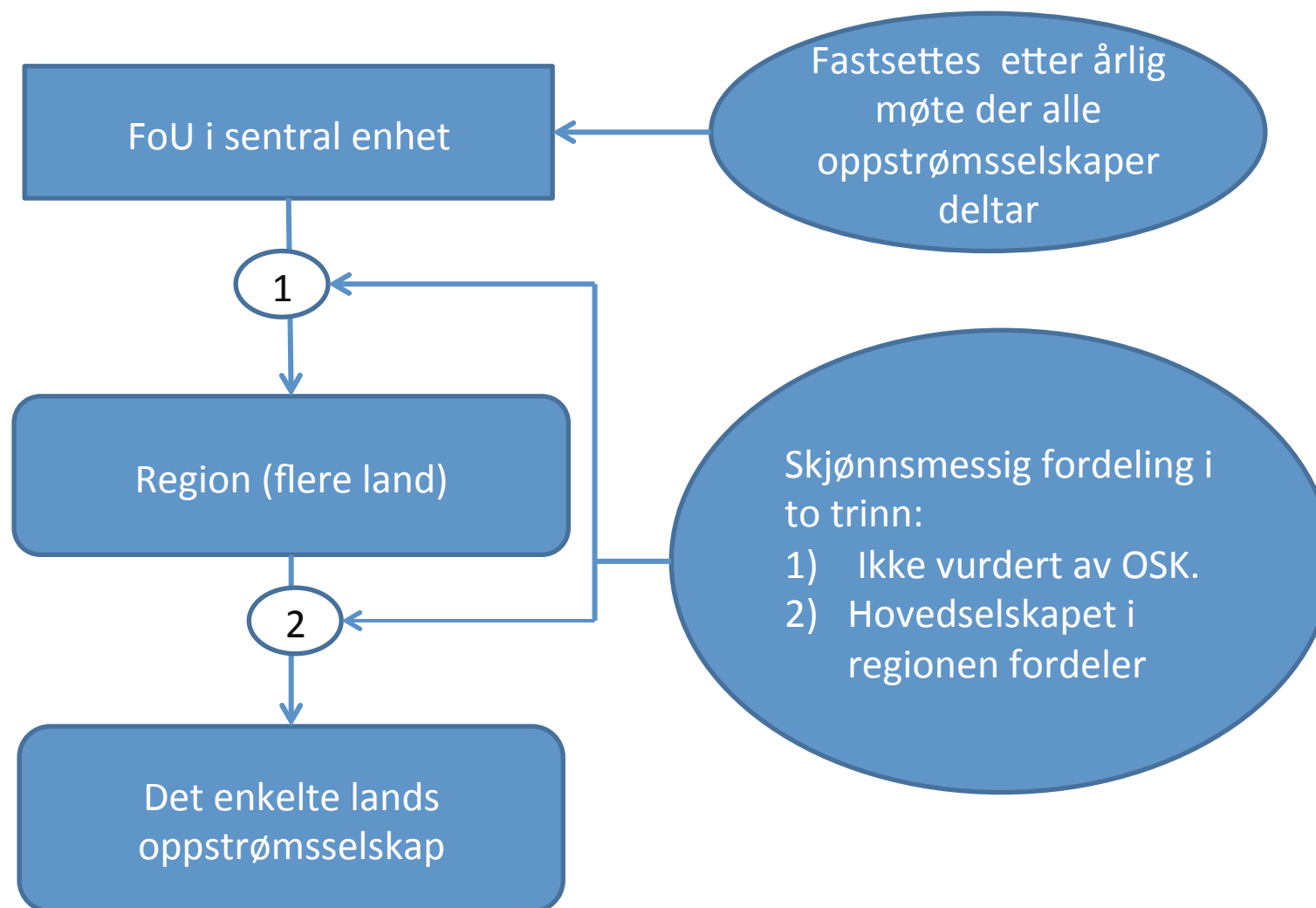
Kjennelse desember -16
fordeling andel FoU i Norge til utenlandske konsernselskap
Skjønnet

- Kostnadsbasen (forts) - *Reduksjon i kostnadsbasen som følge av øvrige forhold*
 - Utgangspunktet: selskapet har under saksforløpet fått en klar oppfordring til å vise at det konkrete innholdet av FoU-prosjektene kun er relevant for Norge.
 - «Klagenemnda kan ikke se at selskapet har etterkommet denne oppfordringen, hvilket taler for at kostnadsbasen ikke skal reduseres.»
 - kan det likevel ikke utelukkes at det finnes andre forhold som medfører at forskningsaktiviteten i Norge, til en viss grad, gir [selskapet] større økonomiske fordeler sammenlignet med [selskapets] oppstrøms-selskap i andre land
 - Spørsmålet var om selskapets **særlige nærhet** til FoU-aktiviteten i Norge kunne gi **lokale fordeler**

Skjønnnet

- ◆ Kostnadsbasen (forts) - *Reduksjon i kostnadsbasen som følge av øvrige forhold*
- ◆ **Nemnda:**
 - ◆ Flertallet (4): «finner at det .. kan antas å foreligge sannsynlighetsovervekt for at selskapets nærhet til FoU-aktiviteten i Norge gir visse økonomiske fordeler. Selskapet har i liten grad gitt informasjon som er egnet til å underbygge størrelsen av fordelene, hvilket tilsier at satsen for reduksjon i kostnadsbasen bør settes lavt» ⇒ reduksjon 10%
 - ◆ Første mindretall (2):
 - ◆ det er selskapet som må påvise at nærheten til FoU-aktiviteten i Norge faktisk gir økonomiske fordeler som gir grunnlag for en skjevfordeling av FoU-kostnadene. Dette kan ikke sees å være gjort.
 - ◆ Det må antas at samme type fordeler vil være gjeldende for oppstrømselskap med nærhet til de sentrale forskningsavdelingene (hvor kostnadene fordeles ut på alle nedstrømselskap).
 - ◆ Skal kostnadsbasen i Norge reduseres for å ta hensyn til nærhet til FoU-aktiviteten, må en tilsvarende reduksjon gjøres i den sentrale kostnadsbasen
 - ◆ Ikke grunnlag for reduksjon
 - ◆ Andre mindretall (1): reduksjon 20%

Klagekjennelse – fordeling av forskning i konsernets sentrale forskningsenhet



Kjennelse oktober -17 fordeling FoU fra sentral enhet

- ◆ Klagenemnda tok utgangspunkt i **prosjektporteføljen** (tilsammen 15 forskningsprosjekter) som den aktuelle («norske») regionen bidro til kostnadsdekning av,
- ◆ Og det norske **selskapets prosentvise dekning** av kostnader knyttet til de ulike prosjektene tilordnet regionen.
- ◆ **Rettslig utgangspunkt:** om den pris som [selskapet] har betalt for forskningen er i overensstemmelse med det som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, jf. OECDs retningslinjer pkt. 7.19. Når det gjelder verdsettelse ved bruk av indirekte belastningsmetoder, vises det til retningslinjene pkt. 7.23:
 - ◆ [...] While every attempt should be made to charge fairly for the service provided, any charging has to be supported by an identifiable and foreseeable benefit. [...].
- ◆ Videre vises til retningslinjene pkt. 7.24:
 - ◆ [...] To satisfy the arm's length principle, the allocation method chosen must lead to a result that is consistent with what comparable independent enterprises would have been prepared to accept.

Kjennelse oktober -17 fordeling FoU fra sentral enhet

Rettslig utgangspunkt (forts)

- ◆ Og lagmannsrettens dom vedrørende Enterprise, Utv. 2010 side 207
 - ◆ Hvilke krav som må stilles til dokumentasjon, vil måtte bero på **en konkret vurdering** av den situasjon som foreligger, ikke minst bakgrunnen for at det kan være behov for nærmere opplysninger... **Retten tilføyer at OECDs retningslinjer vanskelig kan forstås slik at estimer, anslag eller eksempler på tjenester til nytte for datterselskap uten videre vil være tilstrekkelig for å imøtekomme fremsatte dokumentasjonskrav.**
- ◆ Total-dommen, Utv. 2016 side 25:
 - ◆ Lagmannsretten er enig med staten i at TEPN bare i begrenset grad overfor ligningsmyndighetene har søkt å dokumentere dette, dvs. omfanget av nytte/verdi for TEPN. Lagmannsretten ser det slik at TEPN – til tross for klare oppfordringer i klagenotatet – **i stor grad har nøydt seg med, i tilsvaret m.v., å bestride OSKs oppfatning av dokumentasjonskravet.** Selv om det overfor ligningsmyndighetene er vist til en rekke **eksempler på tjenester – herunder FOU-prosjekter – er det i liten grad inngitt estimer/anslag over antatt verdi** for TEPN av de aktuelle tjenester og prosjekter.

(Uthevet her)

Kjennelse oktober -17

fordeling FoU fra sentral enhet

- ◆ Klagenemnda innledningsvis:
 - ◆ «Selskapet har gitt diverse informasjon om de forskjellige forskningsprosjektene selskapet har ytet økonomisk bidrag til, og med hvilke beløp.
 - ◆ Beskrivelsen av de fordelene selskapet har ved [forskningsenhetens] forskningsvirksomhet, er generell og uten konkrete eksempler.
 - ◆ Det kunne derved vært reist spørsmål ved *om det i det hele tatt bør innrømmes fradrag.*
 - ◆ Klagenemnda aksepterer imidlertid at det foreligger en forventet nytteverdi for selskapet, men grunnlaget for å bedømme verdien av denne er svært mangelfullt.
 - ◆ Etter Klagenemndas syn er selskapets metode for fordeling av de indirekte kostnadene **ikke etterprøvbare.**»
 - ◆ Og mener at selskapet «ikke i rimelig grad har bidratt til sakens opplysning.»
 - ◆ «viser Klagenemnda også til at Oljeskattekontoret i korrespondanse har bedt om dokumentasjon som kan gi et nærmere bilde av den samlede virksomheten i [regionen]
 - ◆ selskapet har hatt tydelig oppfordring til å underbygge konkret hvilke fordeler det har hatt av de ulike prosjektene.»
- ⇒ I likhet med Oljeskattenemnda mener Klagenemnda at den mest relevante kontrollen under de foreliggende omstendighetene er å sammenligne de skjønnsmessig fordelte belastningene med beregninger på grunnlag av observerbare objektive nøkler.

Kjennelse oktober -17

fordeling FoU fra sentral enhet

- ◆ I den skjønnsmessige fordelingen av FoU som hovedselskapet i regionen hadde foretatt **var noen land unntatt.**
 - ◆ Med den begrunnelse at virksomheten i disse landene hadde lite omfang
 - ⇒ Basert på en sammeligning med den norske virksomhetens ulike objektive indikatorer knyttet til virksomhetsomfang fant Klagenemnda **ikke å kunne utelate disse landene i fordelingen**
 - ⇒ Det ble også bemerket at disse landene i årsrapporten fremsto som **satsingsområder** mht leting
- ◆ Klagenemnda gjennomførte deretter en analyse basert på *tilgjengelige* objektive nøkler
 - ◆ Som leteknader, investeringskostnader (capex), driftskostnader (opex), antall ansatte og leteareal
 - ◆ **Ulike modeller**, uvektet og med prosentandel Norge på hele forskningsporteføljen
 - ⇒ Alle modeller ga klart mindre prosentandel av kostnader knyttet til den samlede forskningsporteføljen til Norge (for inntektsårene samlet)
 - ⇒ Varierte mellom ca 17 prosentpoeng til ned mot 3 prosentpoeng på de ulike årene, i snitt over alle aktuelle inntektsår (uveiet) ca 10 prosentpoeng +
- ⇒ Nemnda mente at alle modellene indikerte en overbelastning i «ikke ubetydelig grad» til Norge

Kjennelse oktober -17

fordeling FoU fra sentral enhet

- ◆ Selskapet hadde innvendinger mot bruk av objektive fordelingsnøkler og
 - ◆ mente at regionens hovedselskaps skjønnsmessige vurderinger ga et mer korrekt resultat fordi de tar hensyn til ulikhetene mellom selskapene i regionen
- ◆ «Klagenemnda er enig i at bruk av objektive fordelingsnøkler på hele prosjektporteføljen kan innebære en tilordning til Norge av forskning som har liten relevans for virksomheten her, samtidig som [andre land] forutsetningsvis blir tilordnet prosjekter som har liten betydning der.
 - ◆ Opplysningene i saken gir imidlertid ikke grunnlag for å foreta en diversifisering som er tilstrekkelig sikker,
 - ◆ og det er heller ikke etter Klagenemndas oppfatning skattemyndighetenes oppgave å utrede dette.»

Kjennelse oktober -17

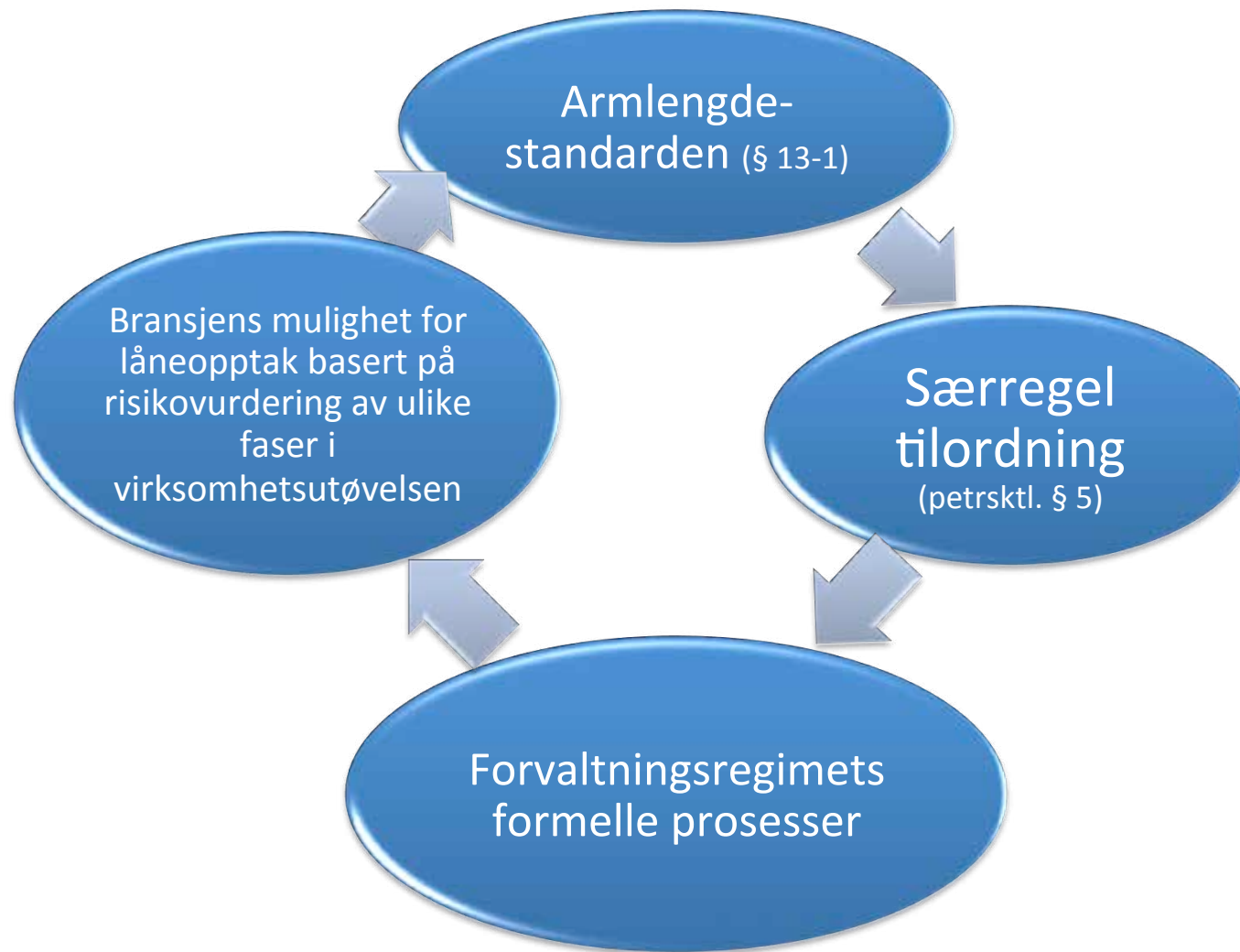
fordeling FoU fra sentral enhet

- ◆ Etter Klagenemndas syn har selskapet ikke sannsynliggjort rimeligheten av at [selskapet] er tilordnet en betydelig større andel av forskningskostnadene enn det de objektive fordelingsnøkklene tilsier.
 - ⇒ Det foreligger da grunnlag for å tilsidesette den skjønnsmessige fordelingen som er gjort av [hovedselskapet i regionen]
 - ⇒ Dette må særlig gjelde når selskapet på tross av oppfordring ikke har bidratt til nærmere opplysning av saken.
- ◆ Ved skjønnnet og med utgangspunkt i følgende betraktning:
 - ◆ Forutsetningsvis er det virksomheten i de tjenestemottakende selskapene som skaper behovet for aktiviteten hos tjenesteyter. For ulike typer tjenester vil det da kunne påvises ulike kostnadsdrivere.
 - ◆ Nemnda vurderte derfor om det skulle anvendes «utvidet» metode, flere faktorer i fordelingsnøkkelen, men
 - ◆ Fordi nemnda var usikker på om det ville gi et riktigere resultat valgte nemnda, basert på en konkret vurdering, å opprettholde Oljeskattenemndas skjønn.

Finansielle transaksjoner

Oversikt aktuelle problemstillinger

Tynn kap (før særregulering EK)



Saksomfang mv.

- 29 selskaper/konsern har pågående saker (endrings-, klage-, retts- og MAP/ APA- og BFU-saker) fordelt på følgende tema:

Rentevilkår inn- og utlån	19
Tynn kapitalisering	6
Cash pool	4
Commitment fee og øvrige lånekostn.	4
Prising av driftsgaranti	4
Annet	6
SUM	43

- Til sammen utgjør dette 67 åpne saker (hvorav 8 er stilt i bero) med estimert netto økning i skatt på 2,4 milliarder kroner (i 35 saker er det ikke estimert beløp).
- Hittil i år er det fattet 4 endringsvedtak med netto økning i skatt på 59 millioner kroner. Det er også fattet 3 vedtak i klagesaker med netto reduksjon i skatt på 3 millioner kroner.

Kort om (et utvalg)aktuelle problemstillinger

1. Tynn kapitalisering:

- ◆ Er det kunne-testen (lånekapasitet) eller ville-testen (optimal kapitalstruktur) som er den relevante ved armlengdevurderingen?
- ◆ Bør skjønnet fastsettes til 20 % regnskapsmessig egenkapitalandel i tråd med tidligere regel?
- ◆ Kan rentevilkår angripes samtidig som tynn kapitalisering?
- ◆ Er det riktig/rimelig å nekte fradrag for valutatap på tilhørende gjeld (tatt i betraktning at størrelsen på valutatapet bestemmes av andre forhold enn konserntilknytning, nemlig valutakursutviklingen).

Kort om(et utvalg) aktuelle problemstillinger

2. Cash pool:

- ◆ Må rentevilkår i bank aksepteres som CUP når det dreier seg om "physical cash pools"
 - ◆ dvs. cash pools hvor penger fysisk overføres til en toppkonto, i motsetning til "notional cash pools", hvor det kun skjer en felles renteberegning. Innebærer overføring til toppkonto det at det ikke foreligger samordningsfordel.
- ◆ Hvordan er risikoen knyttet til innskudd i cash pool i forhold til risikoen knyttet til innskudd i bank?
- ◆ Hvordan skal cash pool-leder avlønnes?

Kort om (et utvalg)aktuelle problemstillinger

3. Rentevilkår:

- ◆ Rating: Kan nøkkeltall (f.eks. egenkapitalandel) som er påvirket av interessefellesskapet justeres for ratingformål? Kan interngjeld anses som egenkapital for ratingformål? Hvilken betydning har konserntilknytning?
- ◆ Nettobetraktninger: Skal overprisede lån nettes mot underprisede lån?
- ◆ Kost (pluss) som metode: Må rentevilkår tilsvarende konsernets innlånskostnader (justert for ulik valuta og kredittrating) aksepteres, når ulike avtaletidspunkt tilsier at selskapet ville oppnådd gunstigere betingelser på egen hånd?
- ◆ Lånestruktur: Mellom uavhengige parter ville man ikke unnlatt å avtale sikkerhet og covenants – er det da riktig å legge den faktiske avtalen til grunn for skatteformål?
- ◆ Er det riktig å legge til en risikopremie for å hensynta manglende syndikering/risikospredning på flere långivere?
- ◆ Kan det legges til grunn en annen løpetid for skatteformål enn den avtalte?
 - ◆ Må lån med lang løpetid anses som hybridlån med dertil høyere rente?
- ◆ Kan det forsvares å foreta opptrekk på dyrere lån før rimeligere lån er trukket opp fullt ut?
- ◆ Må store lån i NOK tillegges en risikopremie/et valutapåslag fordi lånene ville blitt tatt opp i annen valuta mellom uavhengige?

Kort om (et utvalg) aktuelle problemstillinger

4. Tilleggs kostnader, herunder commitment fee:

- ◆ Er det armlengdemessig å ha de samme gebyr og tilleggs kostnader (og samme nivå på disse) som dem som påløper mellom uavhengige parter?
- ◆ Er det armlengdemessig at et selskap internt belastes med en høyere commitment fee enn ekstern fee innbelastet til konsernet?
 - ◆ Det er ingen kredittrisiko knyttet til uopptrukne beløp \Rightarrow differansen i kredittrating mellom mor og datter bør ikke ha noe å si for nivået på commitment fee, selv om commitment fee ofte beregnes som en andel av rentemargin.
- ◆ Hvordan skal lånerammen (og derved implisitt også commitment fee) fordeles i tilfeller hvor det er to låntagere på samme eksterne lån?

Kort om (et utvalg) aktuelle problemstillinger

5. Prising av morselskapsgaranti overfor Gassco:

- Kan CUP-metoden (prisen på en bankgaranti) benyttes uten at betydningen av konserntilknytning hensyntas?
 - ⇒ Selv om en bankgaranti er et reelt alternativ vil ikke prisen være sammenlignbar fordi risikoen forbundet med en morselskapsgaranti etter kontorets syn er vesentlig lavere, bl.a. grunnet informasjonssymmetri, full kontroll og disposisjonsrett over datterselskapets aktiva, ikke underlagt formelle kapitaldekningskrav. Høy korrelasjon mellom risiko for konkurs for hhv. mor og datter tilsier også lavere pris enn for bankgaranti.
 - Kontoret: Profit split-metoden (rentetilnærmingsmetode basert på ulikhet i kredittmargin mellom selskapet og garantisten) mer egnet.
 - ⇒ både selskapets og garantistens rating må da tas i betraktning, samt hvilken løpetid på garantien som skal legges til grunn.

DEL III

Rettssaker og dommer 2017

Oversikt

Og (hoved)problemstillinger

15 Rettssaker i 2017

♣ 5 stilt i bero pga MAP

- ♣ 1 (delvis) avsluttet
- ♣ En APA også avsluttet.
- ♣ Antall MAP uten søksmål: **9**
- ♣ MAP: sakstyper.
 - ♣ **9** tørrgass/LNG
 - ♣ **5** konsern-belastninger
- ♣ Kompetent myndighet: **FIN** (ikke delegert MAP-enheten)

♣ 4 dommer (omtales)

- ♣ 3 dommer **rettskraftig** (pr. dato)
 - ♣ 2 anket til HR (Statoil, LPG og Hess, rentekostnader), men sakene «ikke tillat fremmet».
 - ♣ 1 anket til LR, men trukket. Også statens avledede anke trukket. (Shell varemerke)
 - ♣ 1 dom (Statoil reklame) anket til LR, men saken «beskåret» (enighet mellom partene)
- ♣ En sak for tingretten (tilleggsskatt) **bortfalt** som følge av forlik. *Omtales ikke.*
- ♣ I tillegg **6** på ulike prosessstrinn

15 Rettssaker i 2017

**Stevning
mottatt,
hoved-
forhandling
ennå ikke
avholdt**

- Konserninternt salg av kondensat
- FOU-kostnader
- Stedbunden beskatning
- Internpris LNG – erstatning forventet mangelfull levering (kontraktstolkning)
- Markedsføring av (deler av) virksomheten i utlandet

**Anket,
men dom
før 2017**

- ExxonMobil Production Norway Inc. (Renter utlån)
Oslo tingrett dom 2.6.2016
- Hovedforhandling LR
 - 5.12.2017

Kort om disse dommene

1. ExxonMobil Production Norway Inc. (Renter utlån) - Oslo tingrett dom 2.6.2016
2. AS Norske Shell (Kostnader til omdømmebygging) - Oslo tingrett 31.5.2017
3. Hess (Rentebelastning/refinansiering) - Gulating Lagmannsrett 26.5.2017

Exxon Overseas Corporation
(Eoc).

1. april 2009

Rammelån 20 mrd. NOK;
NIBOR (3 mnd.) + 0,30%

Epni (renter utlån)
Oslo tingretts dom 2.6.2016

ExxonMobil
Delaware Holdings
Inc. (Emdhi)

Tilsvarende vilkår som
innlånet (ramme,
rentebetingelse, forfall)

Forfall 31. mars 2019

Lån opptatt for å finansiere
utbytteutbetalinger

ExxonMobil Production
Norway Inc. (Epni)

16. november
2009 ny
låneavtale

ExxonMobil Production Norway Inc. (Renter utlån)
Oslo tingrett dom 2.6.2016

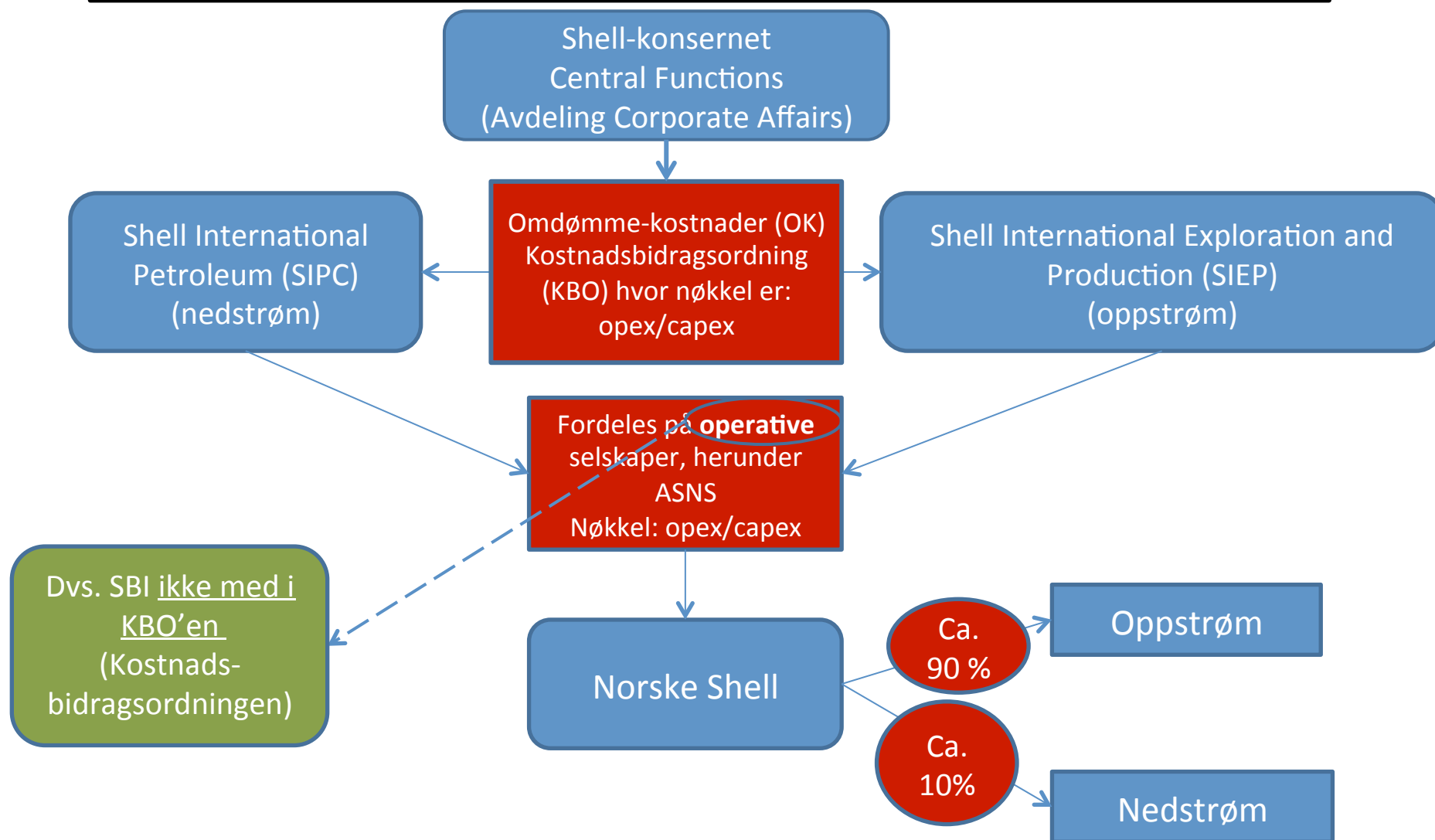
- ◆ Hovedspørsmål (Klagenemnda, flertallet 6 av 7 medlemmer):
 - ◆ innlånet og utlånet ikke kan vurderes under ett som en nettobetraktning.
 - ◆ i tråd med kjennelse fra 2012 hvor Klagenemnda i en lignende sak kom til at det ikke var grunnlag for å se innlåns- og utlånsbetingelsene under ett ved **samtidig** inn- og utlån til beslektede selskaper.
 - ◆ Viste dessuten til at det ikke er hjemmel i sktl. § 13-1 til å nedsette selskapets inntekt, slik selskapet hadde anmodet om, med henvisning til at selskapets innlån fra EOC **angivelig er for lavt priset.**
- ◆ Rettens konkrete vurdering av om det forelå et «sammenhengende hele»
 - ◆ Da lånet ble ytt forelå ingen planer om senere utlån: lånet ble anvendt til utbytteutbetaling
 - ◆ 7 måneder senere var et tilsvarende beløp tilflytt Epni.
 - ◆ Opplysninger om initiativ til utlån ikke opplyst: Utlånet var ingen forretningsmessig nødvendighet – det naturlige hadde vært innfrielse
 - ◆ Utlånet var riktignok muliggjort av innlånet, men ikke «de samme pengene» idet innlånet var forbrukt og utlånet finansiert av nye likvider som tilfløt Epni ved salg av petroleumsprodukter
 - ◆ Mangler «karakter av en «samlet og planlagt ... prosess» hvor de enkelte disposisjoner var gjensidig avhengige»
- ◆ (Noenlunde) tilsvarende problemstillinger fortsatt aktuelle i pågående saker
 - ◆ Konkret vurdering
- ◆ Artikkel Skatterett (2/2017 s.91) av Katrine Døskeland: om samlet prisvurdering av flere transaksjoner

Dom Oslo tingrett 31.5.2017
AS Norske Shell (Kostnader til omdømmebygging)
[Rettskraftig]

- ◆ Saken gjaldt 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
 - ◆ ASNS betaler royalty til SBI for bruken av varemerkene (Bruksrettsavtale – TMLA: Trade Marks and Manifestation License Agreement)
 - ◆ Royalty belastes ASNS nedstrømsvirksomhet
 - ◆ Det var forutsatt at overdragelsen av varemerkene ikke omfattet «the wider brand», dvs. omdømmet
 - ◆ Det er belastningen av disse omdømmekostnadene til ASNS saken gjaldt
 - ◆ Nærmere bestemt om ikke også SBI måtte belastes en andel av kostnadene

Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging)



Dom Oslo tingrett 31.5.2017

Shell (Kostnader til omdømmebygging)

- ◆ «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 ASNS (altså subjektet) ved skjønn oppfylt
- ◆ Basert på bl.a. følgende betraktninger:
 - ◆ 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 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)
 - ◆ Og B. S. Lassen 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**".

Dom Gulating Lagmannsrett 26.5.2017

Hess (Rentebelastning) utv. 2017/1417

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)

- ◆ **Hovedspørsmål:** skal selskapets faktiske refinansieringsrisiko legges til grunn eller skal armlengdevurderingen bygge på en eller annen hypotetisk refinansieringsrisiko
 - ◆ som tilsa at man oppga den betydelige fordelene knyttet til eksisterende lån sammenlignet med nytt lån (frem til forfall)
- ◆ Som ville innebære at man så bort fra den faktiske virkningen av konserntilknytningen
- ◆ **Klagenemnda:** 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.»**
- ◆ **Tingretten** la til grunn at det ikke forelå noe reelt grunnlag for bekymringer for refinansieringen, men formulerte likevel 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.»

Dom Gulating Lagmannsrett 26.5.2017

Hess (Rentebelastning)

- ♦ «Lagmannsretten mener, i likhet med klagenemnda, at det er selskapets faktiske refinansieringsrisiko og ikke den generelle refinansieringsrisiko som skal danne utgangspunkt for refinansieringen»
- ♦ **Viser til (bl.a.) norsk rettspraksis knyttet til petroleums-skatt:**
 - ♦ LE-1990-574 (Conoco Norway) – kredittverdighet og lånevilkår.
 - ♦ Rt. 2001-1275 (Agip); UTV-2003-531 (Fina Exploration); UTV-2010-199 (Norske ConocoPhillips) – alle vedrørende samordningsfordel. Jf nå også OECD's retningslinjer pkt. 1.168 (2015)
- ♦ 2015-tilføyelsen til retningslinjene i 2015: kapittel D8 vedrørende stordriftsfordeler og synergieffekter som følge av konserntilknytningen.
- ♦ Juridisk teori: A. Bullen (2011), Murray Clayson (2016), Jens Wittendorf (2011)
- ♦ **«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»**

Statoil Petroleum

Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017

Rettskraftig dom

Statoil Petroleum

Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen

Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017

1. Hemmelighold/lukkede dører
2. Sakens faktiske sider
3. Kort om prosessen før behandlingen i lagmannsretten
 1. Om tingrettens begrunnelse knyttet til skjønnsadgang (og hvorfor den anså skjønnen for ikke å være tilstrekkelig bredt)
 2. Klagekjennelsen (det var Klagenemndas skjønn som ble prøvet)
4. Rettens vurdering av om skjønnen var tilstrekkelig bredt og saklig (knyttet til partenes relevante anførsler og de som retten finner grunn til å drøfte nærmere)
 1. Manglende dokumentasjon under ligningsbehandlingen (utgangspunkt klare oppfordringer)
 2. Betydningen av §10-vedtaket (statens anførsel)
 3. Mente Klagenemnda at Statol hadde krav på fortjenestemargin?
 4. Prisinformasjon som var forkastet som enkeltstående grunnlag (spørsmål om det likevel kunne brukes som «test ved skjønnsutøvelsen»)
 5. Statoils store salg volummessig (klart størst – prisvirkning)
 6. Forklaring om markedet/teori (stigende og synkende priser)
 7. Betydningen av risiko og funksjonsfordeling
 8. Allokering av kostnader
 9. Grunnlaget for aksept av videresalgsmetoden

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017

- ◆ 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).
- ◆ **Anonymisering** «sladding» **dommen fra Gulating**: «Det er etter dette kun opplysningene vedrørende avsetningsinstruksen på side 35 i dommen lagmannsretten finner grunn til å anonymisere» (Kjennelse av 4.7.2017)
 - ◆ Denne omtalen finner man under mindretallets bemerkninger

Statoil Petroleum

Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen

Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017

🔴 **Tingretten:** skjønnsadgang

- 🔹 Men Klagenemndas skjønn ansett **«ikke tilstrekkelig bredt og saklig anlagt»**
- 🔹 Spørsmålet for lagmannsretten var derfor begrenset til om «Klagenemndas skjønn etter § 13-1 tredje ledd er i samsvar med loven»
- 🔹 Både spørsmålet om det foreligger skjønnsadgang og skjønnsutøvelsen bygger på armlengdestandarden.
 - 🔹 Det er derfor nødvendig (avhensyn til sammenhengene) å gi en kort redegjørelse for de vurderinger og de grunnlag som Klagenemnda og tingretten bygget sine avgjørelser på.

Statoil Petroleum
Salg av LPG (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017
Diverse fakta

- ♣ Saken gjaldt inntektsårene 2009 og 2010
- ♣ Statoil Petroleum (heretter **Petroleum**) inngikk i 2009 avtale med Statoil ASA (heretter **ASA**) om salg av **hele sin petroleumsproduksjon, inkludert LPG**, til ASA. Kontrakten var langsiktig.
- ♣ Petroleum skulle dessuten betale for tjenester ytet av ASA (**Handling fee**)
- ♣ **Prisformelen** $P = \text{LPG Argus (månedlig gjennomsnitt, CIF (ARA) Large)} + Q - \text{Frakt}$ (siden avtalen er FOB)
 - ♣ Q = prisdifferensialet som skal reflektere kvalitetsforskjeller.
 - ♣ Q var i selvangivelsen satt til 2 \$/tonn for 2009 og første halvår 2010; 8,5 \$/tonn annet halvår 2010
 - ♣ Selskapet har imidlertid i etterfølgende korrespondanse (første gang i mai 2011, fire ulike brev) ment at Q -elementet måtte korrigeres.
 - ♣ Varierende fra 7,5 \$/tonn til 16,9 \$/tonn (også ulike perioder)
 - ♣ Fraktfradraget utgjorde i gjennomsnitt 22,55 \$/tonn og 22,20 \$/tonn i hhv 2009 og 2010.

- ◆ Handling fee (av retten omtalt som **behandlingsgebyr**) for tjenester ASA ihht salgsavtalen skal yte på Petroleums vegne, dvs.
 - ◆ Salgs- og administrasjonstjenester, planlegge månedlige løftinger, altså lasting av skip, og ta nedkjølingskostnader for LPG.
 - ◆ Tjenestene skal ifølge avtalen gjelde oppgaver frem til leveransepunktet
- ⇒ Gebyret (fee'en) 2,7 \$/tonn
- ◆ **Risikofordeling** (mellom ASA og Petroleum):
 - ◆ *Salgsavtalen:*
I tillegg skal selger også kompensere kjøper for mulige kredittkostnader og tap på fordringer knyttet til salg av produkter til tredjeparter.

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017

◆ **Klagenemnda:**

- ◆ Viste til at avtalens innhold innebar at ASA fikk overført følgende «prisfordeler»:
 - ◆ Mulighet til **«månedsspill»** (som følge av at avtalens pris var basert på månedsgjennomsnitt). Dette ble også påvist ved omfanget av faktiske løftinger rundt månedsskiftet.
 - ◆ Mulighet til å utnytte sesongmessige prisvariasjoner ved lagring (**«fleksibilitet»**).
 - ◆ Mulighet til å utnytte *prisvariasjoner mellom ulike geografiske markeder/arbitrasje* (prisformelen var ARA – dvs. Europa)
- ◆ At selskapene i ettertid (etter innlevering av selvangivelsen) har **«reforhandlet» Q-elementet** med tilbakevirkning. Dette ville gitt en klart høyere inntekt.
- ◆ Riskofordeling mellom Petroleum og ASA: **Liten eller ingen risiko påhviler ASA** (bl.a. produkttrisikoen, kredittrisiko og forurensingsrisiko)
 - ◆ Petroleums driftsmidler, deltakerandeler og rettigheter på norsk sokkel, er en forutsetning for internsalget og uløselig knyttet til ASAs videresalg (**«grunnrentebetraktninger»**)
- ◆ **Sammenligninger** med prisene på ASAs egne innkjøp av LPG fra uavhengige, uavhengige salg og ASAs videresalg av Petroleums produksjon viser dessuten at internprisen er satt for lavt.
- ◆ Klagenemndas **skjønn: videresalgsprisen – faktisk betalt handling fee**. Det ble lagt grunn at handling fee inneholdt et fortjenesteelement.
 - ◆ Inntektstillegg: 2009: 244 mill. NOK og 2010: 262 mill. NOK; **samlet 506 mill. NOK**

Tingretten

- ◆ For tingretten hadde Petroleum erkjent at selskapet beregnet inntekten feil, blant annet på grunn av feilberegnet Q-element, **slik at det omstridte beløpet var ca. 261 millioner kroner** (dvs. aksepterte ca 245 mill. av resultatet av Klagenemndas skjønn)
 - ◆ Påstand for retten: ligningen oppheves, ny ligning, inntektstillegg redusert med 261 mill
- ◆ Bruken av **priskvoteringer** (her Argus) : «Som partene legger retten likevel til grunn at Argus er den mest pålitelige indikatoren på hva som er markedspris på propan og butan i Nordvest Europa. Bruken av Argus CIF ARA er derfor i utgangspunktet velegnet for å oppnå markedspriser for LPG»
- ◆ **Fraktfradraget** (et estimat basert på uttalelser fra uavhengige aktører) «Etter en samlet vurdering er retten av den oppfatning at internavtalens fraktfradrag gir uttrykk for en markedsmessig frakt, og at det ikke ligger noen innebygget underprising i estimatet»
 - ◆ Staten anførte at fraktfradraget var for høyt

- ◆ Spørsmålet om **hvilket Q-element som skal legges til grunn ved vurderingen av om vilkårene for skjønn foreligger:**
 - ◆ Retten la til grunn at det allerede høsten 2008 var **kunnskap** i Statoil-konsernet (og dermed også i Petroleum), om at kvalitetstillegget var lavere enn den premien **markedet** betalte.
 - ◆ Viste til: Rt. 1995 side 1288 (s. 1294): «*Skattyterens forhold må vurderes ut fra det han visste eller burde innse ved avgivelsen av selvangivelsen*»
 - ◆ Ga staten medhold i at **det var påstand i selvangivelsen som måtte vurderes.**
- ◆ Retten la også til grunn (basert på opplysninger fra selskapet): Handling fee i 2009 og 2010 dekket også utgifter etter at Petroleum hadde levert LPG-volumene til ASA»

Oppsummert:

- ◆ Retten aksepterte den noterte pris basert på Argus som referanse.
 - ◆ Retten mente fraktfradraget var markedsmessig.
 - ◆ Retten viste til at *selskapet* mente kvalitetstillegget på 2 USD/tonn var lavere enn det *markedet* betalte og krevde reforhandlet Q lagt til grunn ved ny ligning:
 - ◆ Av retten karakterisert som en vesentlig endring av Q
 - ◆ Og som ville medført en betydelig økning av skattbar inntekt
 - ◆ Selskapet har fått fradrag for kostnader betalt til ASA etter levering
- ⇒ **Nok til å fastslå sannsynlighetsovervekt for inntektsreduksjon**

- ⇒ Retten mente likevel det måtte **etableres et (pris)intervall** (basert på sammenlignbare kontrakter) for vurdering av om inntekten var redusert, dvs. om avtalte priser lå utenfor intervallet
- ◆ Intervallet ble etablert basert på noen få langsiktige kontrakter (ASA solgte 70% spot, en mulighet/fordel Petroleum ikke hadde), med ulike justeringer av hensyn til sammenlignbarhet
 - ⇒ Dette var mindre selskapers salg av små volum til Statoil ASA samt to større kontrakter mellom uavhengige (sk. **secret comparables**). Vurderingene ble videre gjort ved å sammenligne differensialet benyttet på prisindeksen i internkontrakten med differensialene (som omfattet både Q og frakt) benyttet på prisindeksen i de eksterne kontraktene.
 - ⇒ Sammenhengen pris/volum ble undersøkt vha *regresjonsanalyse*
- ⇒ Rettens analyse viste at Petroleums priser lå utenfor intervallet for alle produktene saken gjaldt ⇒ **skjønnsadgang**
- ⇒ Altså den forutsetningen som var gitt ved behandlingen for lagmannsretten

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017
Tingretten – Om Klagenemndas skjønn

- ◆ Tar utgangspunkt i Rt. 2012 s. 1025, avsnitt 68 (Nordland)
- ◆ Klagenemnda: « .. at fravikelsen skjønnsmessig kan settes lik Statoil ASAs opplyste videresalgsfortjeneste slik dette fremkommer av av Oljeskattekontorets klagenotat»
- ◆ «Slik retten forstår nemnda, har den lagt til grunn at det er innbakt et fortjenesteelement i de handling fee Petroleum har betalt, og fått fradrag for..»
- ◆ 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 skjønnet skal derfor oppheves.»

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017 - Flertallet

- ◆ Lagmannsretten fant at Klagenemndas skjønn var «tilstrekkelig bredt og saklig anlagt»
- ◆ Dissens (3-2)
- ◆ Utgangspunktet Norland-dommen: domstolene kan ikke overprøve skjønnnet i større utstrekning enn det som følger av reglene om prøving av såkalt fritt forvaltningsskjønn. Begrenset til
 - ◆ om det er hjemmel for skjønnsligningen,
 - ◆ om saksbehandlingen er korrekt,
 - ◆ om rettslige normer for hvordan skjønnnet skal gjennomføres er fulgt,
 - ◆ om det skjønnnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig,
 - ◆ og at skjønnsresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017 - Flertallet

- ◆ Flertallets innledende vurdering («sammenfatningsvis»):
 - ◆ .. kommet til at § 10-vedtaket ikke kan tillegges betydning ved fastleggelsen av hva som er "**passende overskudd**", jf. OECDs retningslinjer.
 - ◆ Flertallet mener også at skjønnnet må baseres på de opplysningene som var fremlagt for Klagenemnda.
 - ◆ Flertallet ser det slik at opplysninger som er fremlagt for domstolene ikke skyldes provokasjoner fra staten. Slike provokasjoner ville ha gitt Petroleum rett til imøtegåelse og at opplysningene skulle blitt tatt hensyn til ved skjønnsfastsettelsen.
 - ◆ Under disse forutsetningene er flertallet kommet til at skjønnnet er tilstrekkelig bredt og saklig anlagt og derfor skal opprettholdes.

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017 - Flertallet om §10-vedtaket

◆ **Utgangspunktet:**

- ◆ «Det fremgår av Klagenemndas vedtak, og anførslene for lagmannsretten, at staten mener at §10-vedtaket skal tillegges betydning i vurderingen av om inntekten er redusert.
- ◆ Staten har også anført at vedtaket skal tillegges betydning for skjønnnet, altså for spørsmålet om hva som er "passende overskudd" jf. OECDs retningslinjer punkt 2.14.»
- ◆ § 10 vedtaket gjaldt samtykke til overdragelse av StatoilHydro ASAs særskattepliktige virksomhet til StatoilHydro Petroleum AS.

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017 - Flertallet om §10-vedtaket

- ◆ Fra vedtaket (slik retten gjengir det):
 - ◆ Av den innledende teksten i § 10-vedtaket fremgår bl.a. at selskapene har gitt opplysninger om at
 - ◆ Petroleumsproduksjonen skal selges til markedspris, og
 - ◆ At selskapene antar «at overdragelsen ikke vil påvirke statens skatteproveny»
 - ◆ 16 vilkår
 - ◆ Ikke sagt noe om fortjenestemargin
 - ◆ Vilkår 6 om realisasjon av tørrgass og LNG: back to back ⇒ ikke fortjenestemargin
 - ⇒ «Selv om dette vilkåret ikke sier noe direkte om videresalgsmarginen for LPG viser det at Finansdepartementet hadde fokus på, og var bevisst på, den skattemessige betydningen av ASAs videresalgsmarginer for ulike petroleumsprodukter.»
 - ⇒ I vilkår 14 fremgår det at "vilkårene gjelder så langt de dekker konkret angitte forhold. For øvrig skal skattlegging gjennomføres etter petroleumsskattelovgivningens alminnelige bestemmelser."

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017 - **Flertallet om §10-vedtaket**

- ◆ Spørsmålet for flertallet er om forutsetningen om skatteprovenyet kan få betydning i vurderingen av hva som er passende overskudd for ASA
 - ◆ Flertallet ser det slik at når departementet har en adgang til å stille vilkår, må departementet velge mellom å benytte denne adgangen, eller la vær å benytte adgangen.
 - ◆ Forutberegnelighetshensyn tilsier at det i utgangspunktet ikke kan legges vekt på forutsetninger som ikke er en del av vilkårene.
 - ◆ **Flertallet ser det slik at departementet i utgangspunktet er bundet til å oppstille vilkår dersom det ønskes fravik fra skattelovgivningen**
 - ◆ Dersom en slik forutsetning skulle tillegges vekt, slik staten hevder, blir det svært vanskelig å avgjøre hva som er et passende overskudd. Hvis det var slik at forutsetningen var bindende, innebærer det at realiteten blir som om det var stilt et vilkår om back to back-prising, altså slik som nevnte vilkår 6 i det samme vedtaket. **Statens syn er riktignok ikke at forutsetningen ikke skal forstås som at ASA ikke har krav på fortjeneste, men at forutsetningen skal få betydning i vurderingen av hva som er passende.** Et slikt synspunkt lar seg vanskelig forene med en forutsetning om at skatteprovenyet ikke skal påvirkes. Ut fra statens syn aksepteres det at provenyet påvirkes, til tross for forutsetningen
- ⇒ Flertallet er etter dette kommet til at § 10-vedtaket ikke kan tillegges betydning ved prøvingen av skjønnnet.

Flertallet om «betydningen av nye opplysninger om faktiske utgifter relatert til behandlingsgebyret»

- ◆ «Utgangspunktet og hovedregelen er at opplysninger fremlagt av skattyter etter avslutning av ligningsbehandlingen, altså etter at Klagenemnda fattet vedtak, ikke kan tillegges betydning ved vurderingen av om skjønnnet er gyldig.»
- ◆ I tilsvaret til tingretten anførte staten: "Staten kan fortsatt ikke se at det er sannsynliggjort at faktiske salgskostnader tilsvarer størrelsen på betalt handling fee."
 - ◆ Spørsmålet er om dette er å anse som en provokasjon fra staten som gir Petroleum rett til å imøtegå anførselen og da med tilhørende dokumentasjon.

Flertallet om «betydningen av nye opplysninger om faktiske utgifter relatert til behandlingsgebyret»

- ◆ «Flertallet finner det klart at staten hadde etterspurt dokumentasjon av de faktiske salgskostnadene under ligningsbehandlingen, og at dette var gjort på samme måte som i tilsvaret.»
 - ◆ «Når altså Petroleum oppfattet nevnte formulering i tilsvaret som en oppfordring om å dokumentere utgiftene, *var det ingen grunn til at de ikke også skulle oppfatte de tilsvarende formuleringene i en rekke brev fra Oljeskattekontoret til Petroleum i forkant av vedtaket og klagevedtaket*, samt i utkastene til vedtak, som oppfordringer til å dokumentere utgiftene.»
 - ◆ Retten viste til en hel rekke brev, eposter, varsel, utkast til vedtak og klagenotat – tilsammen 9 ulike «oppfordringer» (dessuten at de samme synspunktene hadde fremkommet i forbindelse med ligningsbehandlingen for 2011 og 2012)
- ◆ En av henvendelsene viste til opplysninger som kontoret hadde om andre selskaper (anonymisert). Dette oppfattet ikke retten som en oppfordring til å imøtegå opplysningene, men som en oppfordring til å dokumentere eget kostnadsnivå.
- ⇒ **Etterkalkylen av kostnadene (fremlagt av selskapet) kunne ikke inngå i en vurdering av om skjønnnet var tilstrekkelig bredt og saklig anlagt**

Flertallets vurdering av om Klagenemnda hadde lagt vekt på § 10-vedtaket i skjønnsutøvelsen

Klagenemnda:

- ◆ (s. 155 i kjennelsen) «Etter Klagenemndas syn må det imidlertid tillegges vekt at § 10-vedtaket er avgitt med den forutsetning at omorganiseringen ikke skulle påvirke statens skatteproveny.»
- ◆ (s. 168) Før oppsummeringen av om det foreligger inntektsreduksjon: «Tatt i betraktning at det følger av § 10-vedtaket at omorganiseringen ikke skulle påvirke statens skatteproveny, finner Klagenemnda at det i denne saken er grunnlag for å beregne et fortjenesteelement ved bruk av videresalgprismetoden.»
 - ◆ Selskapet: et «ikke» har falt bort, og at klagenemnda dermed egentlig mente *at det ikke, som følge av §10-vedtaket, var grunnlag for beregning av et fortjenesteelement*
- ◆ Retten:
 - ◆ .. *en rekke steder i kjennelsen* vist til at det skal beregnes en passende bruttomargin for ASA i tillegg til kostnadene. Flertallet finner det da helt usannsynlig at Klagenemnda har ment å konkludere med at det likevel ikke skal beregnes noen fortjeneste
 - ◆ det må kreves ganske klare holdepunkter for å innfortolke at et ord mangler i teksten, og særlig når meningen da blir den motsatte av det som faktisk er skrevet
 - ◆ §10-vedtaket ikke nevnt under punktet om skjønn

Flertallet om Klagenemndas sammenligning med uavhengige transaksjoner

- Klagenemnda : «Slik Klagenemnda ser det er det ikke grunnlag for å korrigere ytterligere for fortjenesteelement/bruttomargin ... Basert på dette, samt de **øvrige beregningene hvor det er sammenlignet med uavhengige transaksjoner**, legges det til grunn at fravikelsen skjønnsmessig kan settes lik Statoil ASAs opplyste videresalgsfortjeneste slik dette fremkommer i Oljeskattekontorets klagenotat»
 - Klagenemnda tok her med i vurderingen salg som ikke ble ansett å kunne brukes som sammenligningsgrunnlag ved oppstilling av intervall (ved vurdering av om inntekten var redusert)
- ⇒ Retten: ikke usaklig, kan gi støtte for skjønnsresultat

Flertallet om Klagenemndas sammenligning med uavhengige transaksjoner (forts)

- ◆ Om bruken av **anonymisert sammenligningsgrunnlag**: «Om det er grunnlag for dette eller ikke, har slik flertallet ser det ikke betydning for vurderingen av skjønnnet, ettersom resultatene med og uten de anonymiserte kontraktene er nærmest helt sammenfallende.»
- ◆ «Flertallet kan ikke se at det hefter vesentlige svakheter ved Klagenemndas skjønn når Klagenemnda ikke aksepterer at det kan sammenlignes med priser oppnådd av små aktører»
 - ◆ Retten legger, som Klagenemnda, til grunn at små aktører får lavere pris
 - ◆ Viste til at ASAs kjøp av *svært små volumer* fra VNG ga *samme pris som internprisen*
- ◆ «Flertallet kan heller ikke se at det kan reises vesentlige innvendinger mot Klagenemndas vurdering av at et *volumvektet* gjennomsnitt av de aktuelle kontraktene gir uttrykk for den prisen som et selskap med relativt stort volum mest sannsynlig vil oppnå.»
- ◆ Viste også til **ASA's kjøp fra uavhengige**: « .. små produsenter gjennomgående vil oppnå lavere priser enn store produsenter, mens altså Petroleum som den desidert største, likevel har oppnådd lavere priser»

Flertallet om priser ved ASA's videresalg og betydning av volum

- ◆ Tingretten etablerte et intervall \Rightarrow *Iflg selskapet innebærer skjønnnet at de høyeste prisene i intervallet er lagt til grunn*
- ◆ « .. har Petroleum vist til at det for **så store volumer som Petroleum selger også er sannsynlig at prisene i snitt vil ligge godt under de høyeste prisene fordi det er vanskeligere å selge så store volumer som Petroleum selger**. Det må løftes jevnt i hele lastemåneden og Petroleum ville ved salg til uavhengige vært helt avhengig av å få en jevn avsetning, noe som ville ha påvirket prisen.»
- ◆ «Flertallet ser det slik **at det ikke er grunnlag for å oppstille armlengdepris slik tingretten har gjort**. Nettopp fordi Petroleum selger vesentlig større volumer enn i de største kontraktene det kan sammenlignes med, kan det ikke med tilstrekkelig sikkerhet sies noe om hvilke priser Petroleum ville ha oppnådd for sine volumer ved salg til uavhengige. **Flertallet ser det like fullt slik at det ikke er sannsynlig at priskurven har vært slik Petroleum har anført, altså at prisene er lavest for små kontrakter, at prisen så stiger jevnt med større volumer opp til de største kontraktene i sammenligningsgrunnlaget, for deretter å synke når volumene blir av en slik størrelse som Petroleum selger**. I de to aktuelle årene var prisene jevnt over sterkt stigende. Det var altså stor etterspørsel i markedet. I en slik situasjon, og i et marked som i stor grad er basert på spotkontrakter, kan det etter flertallets oppfatning ikke anses å være en vesentlig svakhet ved skjønnnet at det i realiteten bygger på at Petroleum, ved salg til uavhengige, ville oppnådd priser på nivå med de største kontraktene i sammenligningsgrunnlaget.» (uthevet her)

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017
Flertallet om betydningen av prisbevegelser

- ◆ **Selskapet:** en stor del av fortjenesten skyldes **prisbevegelser**:
 - ◆ prisen har steget i tiden mellom overdragelsen fra Petroleum til ASA og til videresalget fra ASA.
 - ◆ prisen på LPG steg vesentlig gjennom 2009 og 2010.
 - ◆ dersom ikke ASA skal anses å ha oppnådd en fortjeneste i år med slike prisbevegelser, vil det nærmest være utelukket at det kan være mulig for ASA å oppnå fortjeneste.
- ◆ Det ble under rettssaken (et sakkyndig vitne) presentert en analyse som skulle vise betydningen av prisbevegelser.
- ◆ Retten hadde en rekke innvendinger mot analysen
 - ◆ «Flertallets hovedinnvending mot analysen er imidlertid at den ikke synes å gi et dekkende bilde av betydningen av prisbevegelser, i og med at den i liten grad kan forklare betydningen av prisbevegelser i synkende markeder.»
 - ◆ «Flertallet kan etter dette ikke se at betydningen av prisbevegelser innebærer at det kan reises vesentlige innvendinger til skjønnsutøvelsen.»

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017
Flertallet om risikofordeling og månedsspill

- Klagenemnda har også lagt vekt på at ASA ikke har tatt noen vesentlig risiko forbundet med videresalget. Flertallet kan ikke se at det er uriktig av Klagenemnda å legge vekt på at Petroleum besitter all infrastruktur og at ASA har benyttet denne, samt at Petroleum har beholdt kredittrisikoen og forurensingsrisikoen.
- Betydningen av månedsspill er slik flertallet ser det tillagt liten betydning i Klagenemndas vurdering og det kan etter flertallets oppfatning ikke ha avgjørende betydning om Klagenemnda i sitt skjønn skulle ha lagt til grunn et noe for høyt anslag. Begge parter er uansett enig om at prisen i noen grad er påvirket av månedsspill.

Var det sannsynliggjort at faktiske salgskostnader tilsvarte størrelsen på betalt behandlingsgebyr?

- ◆ Staten: det var ikke sannsynliggjort at faktiske salgskostnader tilsvarte størrelsen på betalt behandlingsgebyr. (som var 2,70 \$/tonn)
- ◆ Lagmannsretten: «det avgjørende i denne sammenheng er **hvordan saken var opplyst under ligningsbehandlingen og i tillegg eventuelle beviser fremlagt av staten i ettertid.**»
- ◆ Vitnet Nilsen-Aas:
 - ◆ Forklarte seg om **tradingvirksomheten i Esso**. Nilsen-Aas antok at Esso og ASA gjennomgående oppnådde like gode priser. Han forklarte at Esso ved salg av sine internvolum opererte med et behandlingsgebyr på rundt **0,75 USD per tonn**.
 - ◆ Flertallet oppfattet også Nilsen-Aas slik at dette *inkluderte felleskostnader* i konsernet, altså kostnader som relaterte seg til felles fraktavtaler og fremforhandling av disse, kredittsjekk osv
 - ◆ Nilsen-Aas forklarte også *at dette var nivået på behandlingsgebyret i Hydro i 2005*.

Var det sannsynliggjort at faktiske salgskostnader tilsvarte størrelsen på betalt behandlingsgebyr?

- ◆ Esso/Hydro :
 - ◆ (Betydelig) mindre volumer
 - ◆ Mer FOB salg,
 - ◆ Mens Statoil kunne oppnå stordriftsfordeler
 - ◆ Klagenemnda: det har formodningen mot seg at antall solgte tonn er styrende for medgåtte kostnader. Og: *det koster ikke nødvendigvis mer å selge to tonn enn ett tonn*
- ⇒ Retten: det hefter ikke mangler ved skjønnnet når det ble lagt til grunn at ASAs behandlingsgebyr lå vesentlig over andre selskapers gebyrer, og at det ut fra dette ikke var sannsynliggjort at kostnadene tilsvarte behandlingsgebyret

Var det saklig å beregne fortjenestemarginen med utgangspunkt i behandlingsgebyret?

- ◆ Flertallet kan **ikke se at det er noe til hinder** for å anvende **en tillempet videresalgsprismetode** slik Klagenemnda har gjort. OECDs retningslinjer åpner for at flere metoder kan brukes sammen, når ingen enkelt metode peker seg ut. Flertallet kan ikke se at det kreves en mer eksakt fastsettelse av hva som er fortjenestemarginen. Petroleum har **ikke bidratt til å klargjøre** hva som er de **faktiske kostnadene** og under denne forutsetningen kan ikke flertallet se at det er mulig å si klart hva som skal anses som fortjenestemarginen. En antydning ligger det uansett i Klagenemndas premiss om at ASAs behandlingsgebyr ligger betydelig over andre selskapers behandlingsgebyr. Det vil da være **differansen mellom ASAs behandlingsgebyr og andre selskapers behandlingsgebyr** som i utgangspunktet blir fortjenestemarginen.
- ◆ Videresalgsprismodellen vil normalt ikke bli avtalt mellom uavhengige parter. Dette er like fullt en akseptert metode for å bestemme internpris
- ◆ I dette tilfellet har det ikke vært mulig å fastsette noen armlengdepris og det eksisterer ikke noen CUP eller børspris for LPG. Det er heller ikke noe som tyder på at uavhengige parter ville avtalt behandlingsgebyr, eller en slik prismodell som følger av internprisavtalen. Det fremgår eksempelvis ikke av internprisavtalen hvordan Q-elementet skal beregnes.
- ◆ Flertallet kan ikke se at det er alternativer til videresalgsprismetoden som fremstår som klart bedre for den skjønnsmessige fastsettelsen av prisen. **Flertallet anser det etter dette som saklig å beregne fortjenestemarginene med utgangspunkt i behandlingsgebyret.**

Ga skjønnnet ASA passende bruttomargin slik saken var opplyst for Klagenemnda?
Rimelighetsvurderingen: høy terskel for at domstolene skal tilsidesette skjønnnet som klart urimelig

- ◆ Innledningsvis:
 - ◆ «Petroleum beholdt større risiko og flere funksjoner enn det som er vanlig i tilsvarende forhold mellom uavhengige parter. Petroleum har som nevnt **beholdt kredittrisikoen og forurensingsrisikoen**.
 - ◆ Det er også Petroleum som vil ha **risikoen for såkalt tank top**, altså at lagrene blir fylt opp, slik at produksjonen må stanses eller reduseres. Videre er det Petroleum som **besitter infrastrukturen, altså lagringskapasiteten**, som ASA kan nyttiggjøre seg ved videresalg.» (uthevet her)
- ◆ Tok utgangspunkt i opplysninger om andre selskapers behandlingsgebyr og ASA's ⇒ **ca 2 \$/ tonn bruttomargin**
- ◆ Samlet behandlingsgebyr 2009 og 2010: **91 mill. NOK**. Om også kjøp fra tredjeparter ble gebyrbelastet ville summen vært ca 200 mill. NOK. ASA belastet imidlertid *ikke* behandlingsgebyr for tredjepartsvolumer.

Ga skjønnet ASA passende bruttomargin slik saken var opplyst for Klagenemnda?
Rimelighetsvurderingen: høy terskel for at domstolene skal tilsidesette skjønnet som klart urimelig

- ◆ Viste til at Klagenemnda hadde anslått at rundt halvparten av behandlingsgebyret var fortjeneste. ⇒ årlig fortjeneste rundt 20-25 mill. NOK
 - ◆ Statoil estimert (2013) at det medgår ca. 54 årsverk til å håndtere samlede kjøp og salg av LPG-produkter
 - ◆ Staten klart for høyt estimat
 - ◆ Estimater baserer seg på timeskrivning i 2013 (behandlingsgebyret hadde da steget til 3,90 \$/tonn i 2012, enda høyere i 2013). Uansett gir det et for høyt estimat å basere seg på 2013-tall.
- ◆ Med utgangspunkt i antall årsverk, finner flertallet at skjønnsresultatet snarere underbygges enn svekkes, altså *fortjenesten i lys i antall årsverk*.
- ◆ Samlet sett er flertallet kommet til at skjønnet er **tilstrekkelig bredt og saklig anlagt** og at det ikke tilsidesettes som klart eller grovt urimelig

Statoil Petroleum
Salg av våtgass (pris) - skjønnsutøvelsen
Dom Gulating lagmannsrett 29.05.2017 - Mindretallet

- ◆ «.. kan i det vesentlige slutte seg til tingrettens begrunnelse.»
- ◆ Tar utgangspunkt i OECDs retningslinjer videresalgsmetoden («passende overskudd»)
- ◆ Mindretallet kan ikke se at klagenemndas skjønnsutøvelse var egnet til å gi ASA et slikt "passende overskudd".
 - ◆ I likhet med tingretten har mindretallet merket seg at skjønnnet innebærer samme skattemessige struktur og skatteproveny som før 1. januar 2009
 - ◆ Viste til tingrettens uttalelse om Klagenemnda som «inspirert» av hvordan den skattemessige situasjonen var før 1. januar 2009, og opplysninger gitt av Statoil-konsernet forut for § 10-vedtaket der lisenser.
- ◆ For øvrig konkluderte mindretallet slik:
 - ◆ «.. kan ikke ASAs manglende bidrag til å gi nærmere opplysninger om kostnadsbildet, forsvare skattemyndighetenes skjønn.»
 - ◆ «.. oppfatter også nemndas behandling av det påståtte fortjenesteelementet i behandlingsgebyret som uklar»
 - ◆ «.. vurderer det videre slik at det ikke var riktig når klagenemnda har sett bort fra effekten av prisbevegelser i skønnsvurderingen»
 - ◆ « .. er ikke enig med Staten og flertallet i at krysspeiling /plassering mot de kontraktene med høyest volum i tingrettens armlengdeintervall bekrefter at skjønnsresultatet var forsvarlig»

Statoil Petroleum

Industriell markedsføring (Corporate Communication)

Dom Oslo tingrett 12.06.2017

Statoil Petroleum

Industriell markedsføring (Corporate Communication)

Dom Oslo tingrett 12.06.2017

Samlet kostnad 2009
industriell markedsføring

- 317 643 280

Sokkelinntekt for 2009
økt med (Klagenemnda)

- 150 127 985
- omtvistet beløp redusert som følge av etterfølgende endring og selskapets aksept på noen punkter for tingretten

Tre hovedkategorier
kostnader

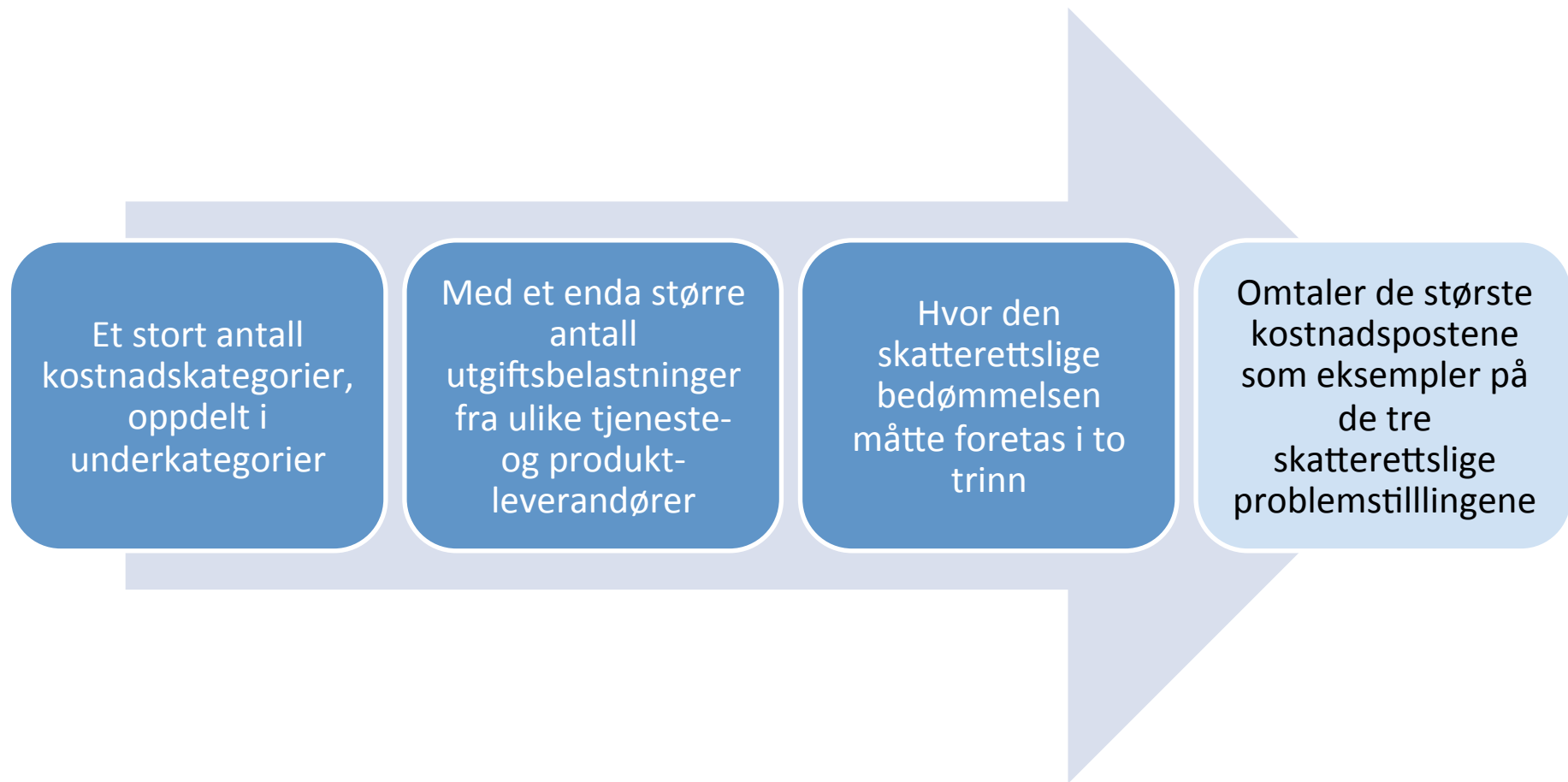
- 1. Ny identitet
- 2. Sponsor/reklame
- 3. Arrangementer

Industriell markedsføring
omfatter ikke markedsføring
rettet mot forbruker

Tre
hovedproblemstillinger

- Om kostnadene er fradragsberettiget (sponsor/reklame)
- Aktiveringsplikt eller direkte utgiftsføring
- Tilordning mellom selskapene i Statoilkonsernet

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring (Corporate Communication)
Dom Oslo tingrett 12.06.2017 – Avgrensing omtale



Statoil Petroleum

Industriell markedsføring (Corporate Communication) – 1. NY IDENTITET

Dom Oslo tingrett 12.06.2017



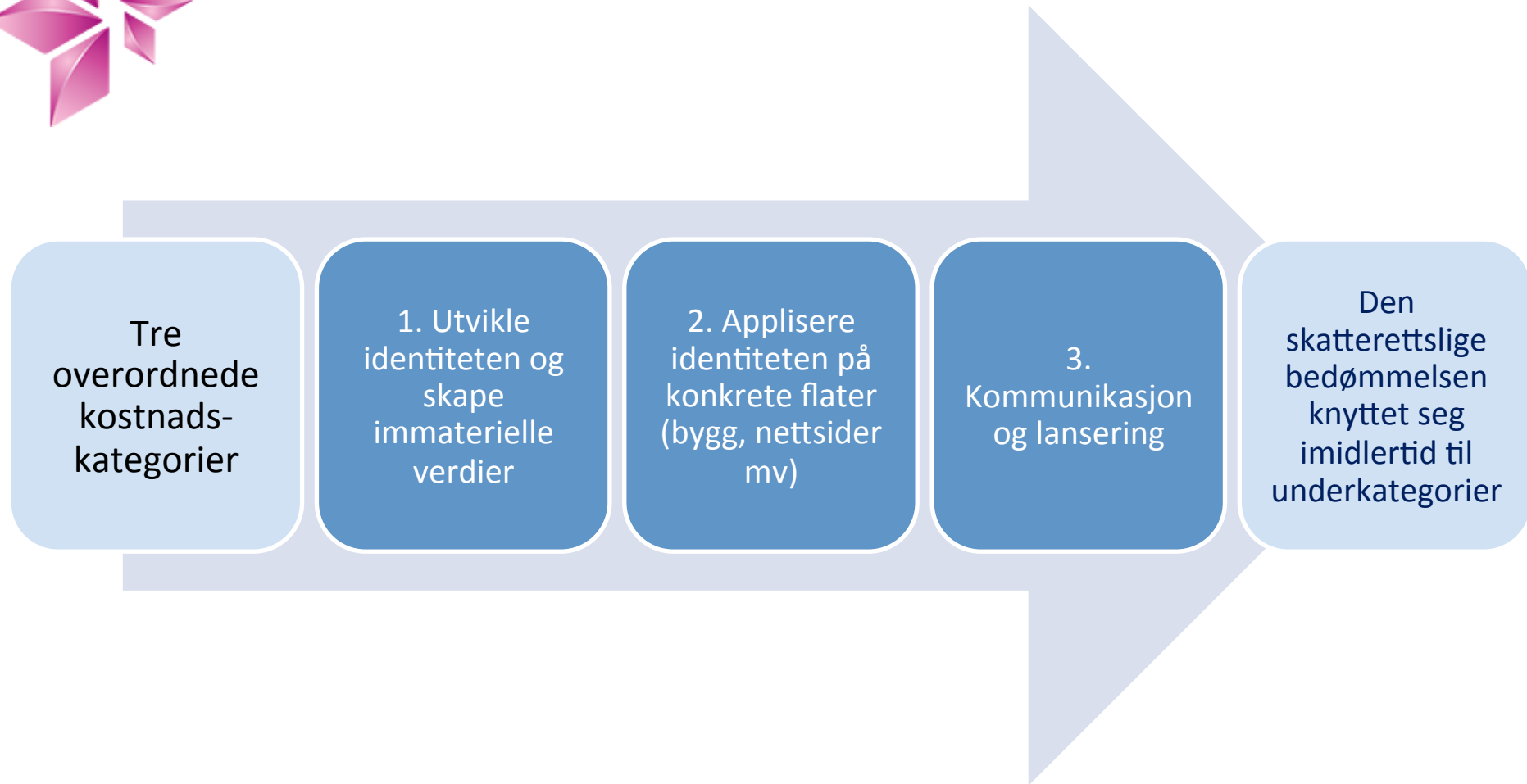
Ny identitet
for
oppstrøm:

- Nytt navn (ikke StatoilHydro)
- Ny logo
- Ny visjon
- Ny visuell identitet
- Bensinstasjonsvirksomheten holdt utenfor (beholdt dråpen)

Statoil Petroleum

Industriell markedsføring (Corporate Communication) - **NY IDENTITET**

Dom Oslo tingrett 12.06.2017



Statoil Petroleum
Industriell markedsføring - **NY IDENTITET (6 underkategorier)**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

1. Utvikling av ny visuell identitet og design i konsernet	58 582 114
2. Utviklingskostnader kampanje, visjon, misjon i konsernet	46 580 585
3. Varemerke, domenenavn, implementeringskostnader	23 435 084
4. Omdømmemåling internt ny konsernidentitet	4 658 309
5. Kommunikasjonskonsept eksterne kampanjer	39 382 534
6. Gjennomføringskostnader ny identitet	5 657 977
Sum varemerke/ny identitet	178 296 603

SPAS har akseptert
Klagenemndas behandling av
kategori 3 og 4, kategori 2, 5 og
6 gjelder spørsmålet om
tilordning



Først omtale av rettens
vurdering av spørsmålet
om aktiveringsplikt for 1.

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring - **NY IDENTITET (underkategori 1)**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

• Scandinavian Design Group (SDG)	42 804 177
• Bouvet AS	1 742 835
• Tieto Norway AS	717 602
• MTO-LAB	666 321
• Interne timer	6 450 152
• Ikke spesifiserte beløp	6 201 027
Sum (av Klagenemnda bedømt som aktiveringspliktig)	58 582 114



Rettslig utgangspunkt

- Sktl. § 6-1: pådragelse (**reduksjon i formuesstilling**)
- Ombytting av formuesverdier gir ikke grunnlag for fradrag, jf. bl.a. Zimmer:
 - Ikke sjelden oppstår det tvil om det foreligger **en ombytting av formuesverdier eller oppofrelse**, Dette formuleres ... ofte som et spørsmål om det foreligger (direkte) fradragsrett for kostnadene eller tvert imot aktiveringsplikt. Spørsmålet er om «vederlaget» med tilstrekkelig grad av sikkerhet vil påvirke skattyters inntektsforhold i senere år enn betalingsåret - eller, kortere og mer upresist uttrykt, **om det har varig verdi for skattyteren**. (uthevet her)
 - Altså et spørsmål om det foreligger **oppofrelse**.
- Sktl. § 14-40 (avskrivninger varige og betydelig driftsmidler): varig når det antas å ha en brukstid på minst 3 år.
- Sktl. § 6-10: Andre immaterielle driftsmidler enn forretningsverdi avskrives bare når verdifallet er betydelig.

Retten generelle vurdering av faktum

- For en vesentlig del av det omstridte beløp ga retten uttrykk for at fakturaene ga liten informasjon om hva som ligger i de enkelte poster. Det samme gjaldt vitneførselen.
- Men retten la til grunn: «**at det er utført oppgaver som har resultert i varige resultater som ikke inngår i den delen som er akseptert aktivert**» (f.eks. utarbeidelse av fonter). (Faktum var imidlertid ikke entydig.)
- Denne vurderingen bygget bl.a. på «at de aktuelle kostnader ... **ikke** omfattes av utgifter til "**Identity implementation**", dvs. utgifter til implementering av den nye visuelle identiteten (ny stjerne logo og design) til alle kommunikasjonsflater i konsernet».

Mer konkret:

- ◆ Det er tale om designløsninger som inngår som en del av konsernets visuelle identitet i den forstand at man har **designmaler** for fysisk og elektronisk bruk, design av skilt, design av resepsjonsområder, møbler, arbeidstøy, m.v. Eksempelvis er resepsjonsdisken tegnet spesielt for Statoil.
- ◆ Designløsningene **kan anvendes på tvers av lokasjoner** og sørger for en konsistent visuell identitet i hele konsernet
- ◆ Selv om den enkelte appliseringen, d.v.s. å få den nye identiteten ut på hver enkelt flate, i seg selv isolert sett ikke utgjør noe varig element, skjer appliseringen innen rammen av de guidelines som ble utviklet. Utgifter til "Identity Implementation" er som nevnt holdt utenfor. **Disse guidelines med tilhørende designløsninger skulle brukes på ny i ulike sammenhenger og kan i så måte sammenliknes med f.eks. utvikling av prototyper som typisk vil kunne ha en varig verdi.**
- ◆ .. vil retten bemerke at **Guidelines med tilhørende designløsninger** ikke fremstår som nye vareideer i form av en produktvariant eller vare i snever forstand, **men som et omhyggelig utarbeidet verktøy det er naturlig å tillegge en selvstendig økonomisk verdi for Statoil.** (uthevet her)

Rettens inntrykk

- ♦ er at det i stor grad tale om typetilfeller der det er aktuelt **med gjentatte implementeringer på flater som går igjen**. Det er mao. ikke tale om et enkeltstående produkt som normalt ikke benyttes på ny i virksomheten. De omstridte kostnader i saken gjelder videre utgifter til prosjektene i regi av SDG, **ikke utgifter relatert til den konkrete daglige bruk av de løsninger som er skapt**. Det kan ikke antas at de aktuelle aktiveringspliktige kostnader bare gjelder kostnadene ved utviklingen av ny profil i form av den nye stjerne logoen med visjon (Crossing Energy Frontiers) og visuelt uttrykk. Designløsningene har logoen som et sentralt element. **Etter bevisførselen synes kostnadene i det alt vesentlige å gjelde utvikling av designløsninger for ulike kommunikasjonsflater med tilhørende guidelines, ikke den enkelte applisering**. Det foreligger derfor en selvstendig økonomisk verdi. (uthevet her)

Avslutningsvis (konklusjon)

- ♦ Det er skapt designløsninger der Statoil i utgangspunktet **har kontroll på disse**. Se f.eks. markedsføringsloven. Videre **kan løsningene om ønskelig beskyttes**, f.eks. gjennom designloven. Det er dermed skapt en varig verdi som utgjør et immaterielt driftsmiddel i skattelovens forstand. **Det kan ikke sees sannsynliggjort noe vesentlig verdifall i ligningsåret 2009**. (uthevet her)

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring - **NY IDENTITET (tilordning 3 underkategorier)**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

Kategori 2

- Utviklingskostnader kampanje, visjon, misjon i konsernet
- **46 580 585**

Kategori 5

- Kommunikasjonskonsept eksterne kampanjer
- **39 382 534**

Kategori 6

- Gjennomføringskostnader ny identitet
- **5 657 977**

Statoil Petroleum

Industriell markedsføring (Corporate Communication)

Dom Oslo tingrett 12.06.2017 - **Tilordning**

Klagenemnda
inndelte
Statoilkonserne
t i fire divisjoner

(som utgangspunkt for
tilordning/allokering)

- Norge oppstrøm
 - Statoil Petroleum
- Norge land
- Ulike former for landbasert virksomhet (markedsføring, trading, industri, aksjeeieraktiviteter)
- Utland oppstrøm
 - Andre kontinentalsokler og onshore
- Bensin
 - Nedstrøms salg av raffinerte petroleumsprodukter (bl.a. bensinstasjoner i 8 land inkl. Norge)

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring - **NY IDENTITET (tilordning 3 underkategorier)**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

- SPAS la i utgangspunktet (S/A) til grunn en fordeling på 90 % og 10 % (ut fra EBIT)
- For Klagenemnda fremkom en fornyet vurdering: **fordeling ut fra antall ansatte** ekskl. bensinstasjonsvirksomheten, dvs. fordeling 79 % sokkel og 21 % til Norge land.
- La til grunn at kostnadene først og fremst var knyttet opp mot ansatte.
- Det var dermed enighet om at det forelå **en inntektsreduksjon for SPAS i forhold til selvangivelsen** og at det var skjønnsadgang.

Klagenemnda allokerte 47 % av kostnadene knyttet til de tre kategoriene til sokkel basert på andel ansatte av totalt antall ansatte (Globalt).

	Antall
Statoil Norge - totalt	18 100
Statoil Norge; bensinstasjonsvirksomhet	1 000
Statoil Norge; ekskl. bensinstasjonsvirksomhet	17 100
Statoil Norge; sokkel (79 %)	13 509
Statoil Globalt; totalt	28 739
Andel Statoil Norge; sokkel	47 %

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring - **NY IDENTITET (tilordning 3 underkategorier)**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

Utgangspunktet: «Det hører under forvaltningens frie skjønn å fastsette inntekten når det foreligger inntektsreduksjon, slik at rettens prøvingskompetanse .. er begrenset til å prøve»

- om saksbehandlingen og det faktiske grunnlaget for skjønnnet er korrekt,
- om de rettslige normer for hvordan skjønnnet skal gjennomføres er fulgt
- og om det skjønnnet som er utøvd er tilstrekkelig bredt og saklig,
- samt at skjønnresultatet ikke fremstår som åpenbart urimelig. Se Rt. 2012 s.1025, Nordland-dommen.

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring - **NY IDENTITET (tilordning 3 underkategorier)**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

Den «kritiske faktor» ved vurderingen av skjønnet knyttet seg til hvilken betydning bensinstasjonsvirksomheten skulle tillegges ved fordelingen

- Klagenemnda foretok en konkret vurdering av nytten for bensinstasjonsvirksomheten for kostnadskategoriene og kom til at det ikke ville være riktig å se bort fra denne når man ved allokeringen benytter antall ansatte som fordelingsnøkkel.

Utgangspunktet for tingretten var derimot:
«Retten har merket seg at foranledningen til kostnadene ved ny identitet var sammenslåingen med Hydrokonsernets oppstrømsvirksomhet. Sammenslåingen omfattet ikke Hydrokonsernets bensinstasjonsvirksomhet.»

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring - **NY IDENTITET (tilordning 3 underkategorier)**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

- Samlet sett tilsier dette at arbeidet med ny identitet hverken var utløst av hensyn til nedstrømsvirksomheten, eller var tenkt spesielt innrettet mot denne.
 - I utgangspunktet vil dermed mulige fordeler ved lanseringen av ny identitet få preg av å utgjøre en indirekte fordel for bensindivisjonen.
 - **Rene indirekte fordeler** ved en konsernintern tjeneste vil normalt ikke medføre at de aktuelle konsernheter behandles som om de har mottatt slike tjenester. Dette fordi uavhengige selskaper normalt **ikke vil være villige til å betale for de aktiviteter som gav opphav til fordelene**. Se OECDs retningslinjer, pkt. 7.12.
 - Gjennomgangen av de omstridte kostnadskategoriene for ny identitet viser at man gikk bredt ut i sin omtale ved lanseringen og uttalte at kampanjen gjaldt alle ansatte i konsernet.
 - Det forhold at den generelle overordnede visjon i utgangspunkt omfattet alle ansatte, medfører imidlertid ikke uten videre at bensindivisjon dermed har hatt noen nevneverdig nytte av arbeidet med ny identitet.
 - *For retten blir det et avgjørende moment at de aktuelle kostnadene ikke kan antas å ha hatt særlig nytte for denne del av virksomheten som opererte under en annen logo og var i ferd med å bli skilt ut som et eget konsern.* Dette var også det syn *oljeskattekontoret* la til grunn for sitt vedtak og fortsatt ga uttrykk for i sitt klagenotat for 2009 .. Der ble det mer generelt for de totale kostnadene uttalt at bensinstasjonsvirksomheten som bruker den gamle dråpelogoen, ikke bør tilordnes en andel av kostnadene.
- ⇒ **Samlet sett er retten kommet til at Klagenemndas skjønn på dette punktet ikke er forsvarlig når man ved allokeringen tok hensyn til antall ansatte i bensinstasjonsvirksomheten.**

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring – SPONSING/Reklame («Morgendagens helter»)
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

- Kostnadene refererer seg til Statoils markedsføringsprogram **Morgendagens Helter (MH)**. Programmet ble introdusert i 2007. Denne form for markedsføring er noe annerledes enn tradisjonelle former for salgsutløsende markedsføring rettet mot kunder.
 - **Målsettingen** er å bygge konsernets **omdømme og anseelse overfor andre målgrupper enn konsernets kunder**, f.eks. politikere, byråkrater, ansatte og allmennheten.
 - Det generelle formål er primært **å promotere SPASs virksomhet for viktige målgrupper, ikke å berike sponsorobjektene.**
- Programmet omfatter **to hovedelementer**:
 - For det første ulike sponsoravtaler
 - Tiltak for å gjøre sponsoravtalene kjent for allmennheten
- **Kjernen i MH-programmet** er å sponse **talenter innenfor idrett, kultur og realfag**. Fordi
 - man ønsker å nå ut til et stort antall personer (idrett og kultur)
 - og fagområdet realfag har direkte tilknytning til konsernets egen virksomhet.
- **Sponsorobjektene** vil typisk være **idrettsklubber, kulturarrangementer, musikkorps og orkestre, skoler og universiteter, idrettsutøvere, musikere og kunstnere**.
 - MH-programmet rettes primært mot talenter,
 - men også mot grasroten og eliteutøvere som **ambassadører for programmet.**

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring – SPONSING – Spørsmål om fradragsrett
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

Klagenemnda:

- Samlede sponsorkostnader totalt 133,7 mill.
- Av dette beløpet anså Klagenemnda 10 mill. ikke fradragsberettiget
 - Dette **basert på en gjennomgang av eksempler der gaveelementet** ble funnet å stå sentralt
 - Deler av beløpet knyttet til eksemplene har SPAS frafalt fradragskrav for
- Nemndas begrunnelse: «De omtalte beløpene ovenfor summerer seg til ca. kr 10 mill. **Deler av beløpene vil imidlertid være fradragsberettigede. På den annen side kan det legges til grunn at det vil være ytterligere beløp av denne typen som ikke er fradragsberettigede.** Det er ikke fremlagt dokumentasjon som muliggjør en detaljert gjennomgang, og eksemplene ovenfor representerer kun de forhold Klagenemnda har kunnet identifisere og tallfeste. Selskapet har f.eks. oppgitt å ha utbetalt en pris innen bildende kunst uten at Klagenemnda er kjent med størrelsen på denne. Videre vil det kunne legges til grunn at en del av kostnadene oppført under medieselskaper, eventbyråer, etc. knytter seg til de ikke-fradragsberettigede sponsorbidragene.» (uthevet her)

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring – **SPONSING – Spørsmål om fradragsrett**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

Rettens utgangspunkt: sktl. § 6-1 krever **tilknytning** til den skattepliktige inntekten.

- Den nødvendige tilknytning vil ikke foreligge dersom **hovedformålet** er å berike en mottaker som utenforstående tredjemann.
- **Kverva-dommen** (Rt. 2015 s. 1068), avsn. 64 (gjaldt tilskudd til bygg i en kommune der hoveddelen av virksomheten til datterselskapene befant seg) :
 - «Fradragsrett forutsetter at det foreligger en **tilstrekkelig nær og umiddelbar sammenheng mellom kostnadene og de fremtidige inntektene.**»
 - **skattyters formål** med kostnaden vil være et sentralt moment, der **hovedsiktemålet** er utgangspunktet for vurderingen.
 - «likevel ikke avgjørende dersom de ytre omstendighetene rundt investeringen etter en alminnelig bevisvurdering **tilsier at det angitte formålet ikke kan være riktig eller har formodningen mot seg.** Domstolene skal imidlertid **ikke sensurere forretningskjønnen** til den som gjennomfører en investering eller påtar seg en kostnad.»
 - «Selv om tilskuddet ikke anses formålstjenlig, **kan det bare unntaksvis komme på tale å se bort fra skattyters formål.** En slik **uegnethetsvurdering** må i tilfellet ta utgangspunkt i situasjonen da utgiften ble pådratt. Generelle og løse utsagn om fremtidige inntektsmuligheter vil vanskelig kunne oppfylle tilknytningskravet. Men det kreves ikke påvisning av at tilskuddet gir inntekter som selskapet ellers ikke ville fått, dersom momentene sett i sammenheng gjør at det foreligger nær og umiddelbar sammenheng mellom næringsvirksomheten og tilskuddene.»

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring – **SPONSING – Spørsmål om fradragrett**
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

- For **sponsorkostnader** er tilknytningsspørsmålet vurdert i **Skagen-dommen** (Rt. 2012 s. 744) der det ikke ble gitt fradrag.
- Det ble i avsnitt 56 lagt vekt på **fraværet av motytelser** som lar seg verdsette,
 - Slik **også Klagenemnda** i denne saken.
- I Kverva-dommen (avsn. 78) derimot:
 - «**Noe egentlig krav om motytelse kan imidlertid ikke utledes av tilknytningskravet**, jf. Zimmer, Skatterett nr. 2 for 2013 side 124 på side 130 med ytterligere henvisninger.» (uthevet her)
- Rettens utgangspunkt:
 - «Som det fremgår av bl.a. Zimmer, "Lærebok i skatterett" (7. utg. 2014), s. 205, med henvisning til rettspraksis, **vil det avgjørende ved grensedragningen være om det inntektsbringende formål (hovedformålet) er det viktigste**. Dette i de tilfeller der det er tale om **en og samme kostnad og en oppdeling ikke er mulig**. Dersom formålene refererer seg til forskjellige deler av kostnadene, må disse fordeles.» (uthevet her)

«Hovedformålet med MH-programmet var utvilsomt å drive omdømmebygging.»

De omstridte kostnader utgjør en liten del av en omfattende kostnadsmasse

retten er enig i nemndas vurdering i at enkelte av kostnadene har et større gavepreg enn andre

Fravær av motytelse er i denne forbindelse et bevismoment, selv om det ikke kan oppstilles som et selvstendig krav.

Hovedformålslæren antas derfor ikke uten videre å være avgjørende når man slik nemda har gjort, kan skille ut grupper av kostnader med et mer typisk gavepreg.

For enkelte typer kostnader trer for øvrig gaveelementet frem som et hovedformål, selv om de kan innplasseres i en overordnet strategi for sponing

Et moment i denne sammenheng er at en større virksomhet som Statoil, uansett en overordnet strategi, vil finne det naturlig å gi ytelser med et mer klart gavepreg.

Det vil her være en grenseflate mot f.eks. bidrag til humanitære organisasjoner, som saksøker har godtatt ikke går til fradrag under henvisning til Skagen-dommen

Ytelser der gaveelementet trer frem vil som Klagenemnda peker på i sin kjennelse s. 35, f.eks. typisk være utgifter til små sponsorbidrag, stipendier (f.eks. By:Larm, osv.), korpsinstrumenter, Trainee stillinger NFF (Norges Fotballforbund)

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring – SPONSING – Spørsmål om fradragsrett
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

- Omdømmebyggingen knyttet til MH-programmet omfatter en rekke tiltak av ulik art
- Programmet kan sees bygget opp som en "pyramide" der man starter med å støtte talenter på grasrotnivå for å trigge interesse på et aktuelt område, de talentfulle bringes så videre og så har man et topp-program for individuelle aktører
- I tillegg knyttet man til seg noen "ambassadører" som er internasjonalt kjente. Dette ble brukt som en spydspiss, også kalt "heroes of today".
- Sponsoratene ble aktivert (i betydningen gjort kjent for allmenheten) på flere forskjellige måter avhengig av målgruppen. F.eks. tv, internett, radio, bruk av talenter, konserter, ulike eventer, konkurranser, osv.
- Etter bevisførselen fremtrer MH-programmet som sammensatt med til dels brede målgrupper og omfatter en rekke ulike kostnadsgrupperinger. Retten mener det derfor ikke vil være riktig å konkludere med at alle omstridte kostnader til programmet sett i sammenheng tilfredsstiller de krav man med rimelighet kan stille for fradrag.
- Retten er kommet til at den nødvendige tilknytning ikke foreligger for de omstridte kostnader etter § 6-1. Dette gjelder typisk de kostnadsgruppene som er nevnt i Klagenemndas kjennelse s. 35. *Nemndas nærmere skjønn hvor ytelsene med gavepreg samlet ble avgrenset til kr 10 000 000, er en skjønnsutøvelse fra forvaltningens side som retten ikke finner grunn til å overprøve. Avgrensning er begrunnet under henvisning til konkrete kostnadsgrupper og kan ikke sees vilkårlig eller klart urimelig.*

Statoil Petroleum
Industriell markedsføring – resultat øvrige problemstillinger
Dom Oslo tingrett 12.06.2017

1. Arrangement (konsert): Påstand ikke tatt til følge
 - elementet omdømmebygging/reklame «kommer i bakgrunnen» ⇒ tilknytningskravet ikke oppfylt
2. Allokering sponsering (den delen som ble ansett fradragsberettiget)
 - Klagenemnda:
 - norsk reklame i Norge har klart større nytte for virksomheten i Norge enn i utlandet.
 - Andelen som knytter seg til utenlandsvirksomheten vil midlertid måtte anses som vesentlig. Det vil ikke være mulig å fastsette en eksakt fordeling.
 - ⇒ 70 % av kostnadene skal henføres til virksomheten i Norge.
 - ⇒ Øvrige 30 % ansees å knytte seg til utenlandsvirksomheten og aksjeeierkostnader.
 - ⇒ Sokkel/land: 90/10 i samsvar med selskapets egen fordeling
 - Retten:
 - Et grovt skjønn fra Klagenemndas side, ikke bygget på et konkret allokeringskriterium,
 - «men det er basert på en forutgående bred gjennomgang av alternativene for de vurderinger som skulle foretas. Det må derfor antas å ha vært tilstrekkelig bredt anlagt og ikke vilkårlig. Resultatet på 63 % fremstår som innen forsvarlige ramme»