

Tema

1. **Om anvendelsen av armlengdeprinsippet og betydningen av konserntilknytningen når konsernselskaper skal vurderes som om de var uavhengige.**
 - **Et utvalg problemstillinger for å belyse noe av utviklingen innen norsk petroleumsbeskatning.**
 2. Fastsettingen for inntektsåret 2018. Saksomfang pr. september 2019.
 3. Tre klager i 2019 (til SKD) på avslag på innsyn
- PAUSE
5. Fastsetting grunnlaget for særskatt – litt om aktuelle saker knyttet til petroleumsskatteloven § 3b
 6. Kort om:
 - Status leterefusjonsordningen (særlig om rettssaker/søksmål knyttet til EPH-saken)
 - Verserende rettssaker – problemstillinger
 - Andre saksområder
 7. Konserninterne tjenester/FOU
 - Belastningskategorier og Regnskapsavtalen (hovedtrekk)
 - Dom Borgarting LR: 1) Tilordning av norsk FoU til andre konsernselskap. 2) Betydningen av Regnskapsavtalen ved fordeling til andre konsernselskap.
- PAUSE
8. Konserninterne tjenester/FOU (FORTS.)
 - Indirekte kostnadsbelastninger – generelle betraktninger
 - Klagevedtak oktober 2019: Dokumentasjon og allokeringsnøkler indirekte belastninger
 10. **Forventninger til skatteproveny knyttet til fremtidig petroleumsvirksomhet på norsk sokkel. (De neste 10 årene)**

Presisering

- Av fremstillingstekniske grunner er sammenhengende tekst (fra vedtak, dommer mv.) i plansjene i stor utrekning delt opp
 - I kulepunkter
 - Og underkulepunkter
- Teksten er også uthevet flere steder uten angivelse av «uthevet her»
- Og i en del tilfeller forkortet (forhåpentligvis uten endring av mening)
- Og omskrevet av hensyn til anonymitet
 - Jeg har dessuten tillatt meg å rette rene stavefeil (der disse er oppdaget)
- Plansjene kan og skal ikke brukes som rettskilder (vil bli lagt ut på hjemmesiden til ORS)

Om anvendelsen av ARMLENGDEPRINSIPPET

og betydningen av konserntilknytningen
når konsernselskaper skal vurderes som
om de var uavhengige.

Et utvalg problemstillinger for å belyse noe av
utviklingen innen norsk petroleumsbeskatning

Skatteloven § 13- 1

(arm lengdeprinsippet i petroleumsskattelovgivningen finnes dessuten i tillegg i petrsktl. §4 og petroleumsskatteforskriften § 13)

(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

(2) ...

(3) **Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.**

ANVENDELSEN AV
ARMLENGDE-
PRINSIPPET

Interessefellesskap

Årsakssammenheng
(«på grunn av»)

Inntektsreduksjon

Tilsvarende
ved påvisning
av inntekts-
reduksjon

- ♦ At det ikke foreligger interessefellesskap og årsakssammenheng er sjelden påberopt av selskapene
 - ♦ Utenfor EØS: presumpsjon for årsakssammenheng
- ♦ Ikke krav om vesentlig avvik, Rt. 2001, s. 1265 (Agip)
- ♦ Skjønnsutøvelsen: forvaltningens frie skjønn, begrenset prøving, jf. Rt. 2012, s. 1025 (Norland)

Armlengdeprinsippet

OECDs mønsteravtale, artikkel 9

Norsk oversettelse:

Dersom det «blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avholdt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.»

I retningslinjenes punkt 1.3 i.f. under omtalen av armlengdeprinsippet er kriteriene for justering angitt slik:

“OECD Member countries consider that an appropriate adjustment is achieved by establishing the conditions of the commercial and financial relations that they would expect to find between independent enterprises in similar transactions under *similar circumstances*.”

Armlengdeprinsippet

- Hvordan armlengdeprinsippet konkret skal anvendes i ulike sammenhenger
 - Har gjennomgått en ikke uvesentlig utvikling over årene
 - Jf. her OECDs retningslinjer (1979, 1995, 2010, 2015, 2017)
 - Det dreier seg om mer omfattende og dermed utdypende retningslinjer, men også presiseringer som på mange måter «modifiserer» armlengdeprinsippets utgangspunkt («uavhengighetsvurderingen»)
- Noen vil mene at Oljeskattekontoret har vært en «bidragsyter» i denne utviklingen:
 - *her er det utelukkende saker knyttet til norsk petroleumsbeskatning som er tema (dvs. Oljeskattekontorets saker)*

Utgangspunktet – armlengdeprinsippets «kjerne»

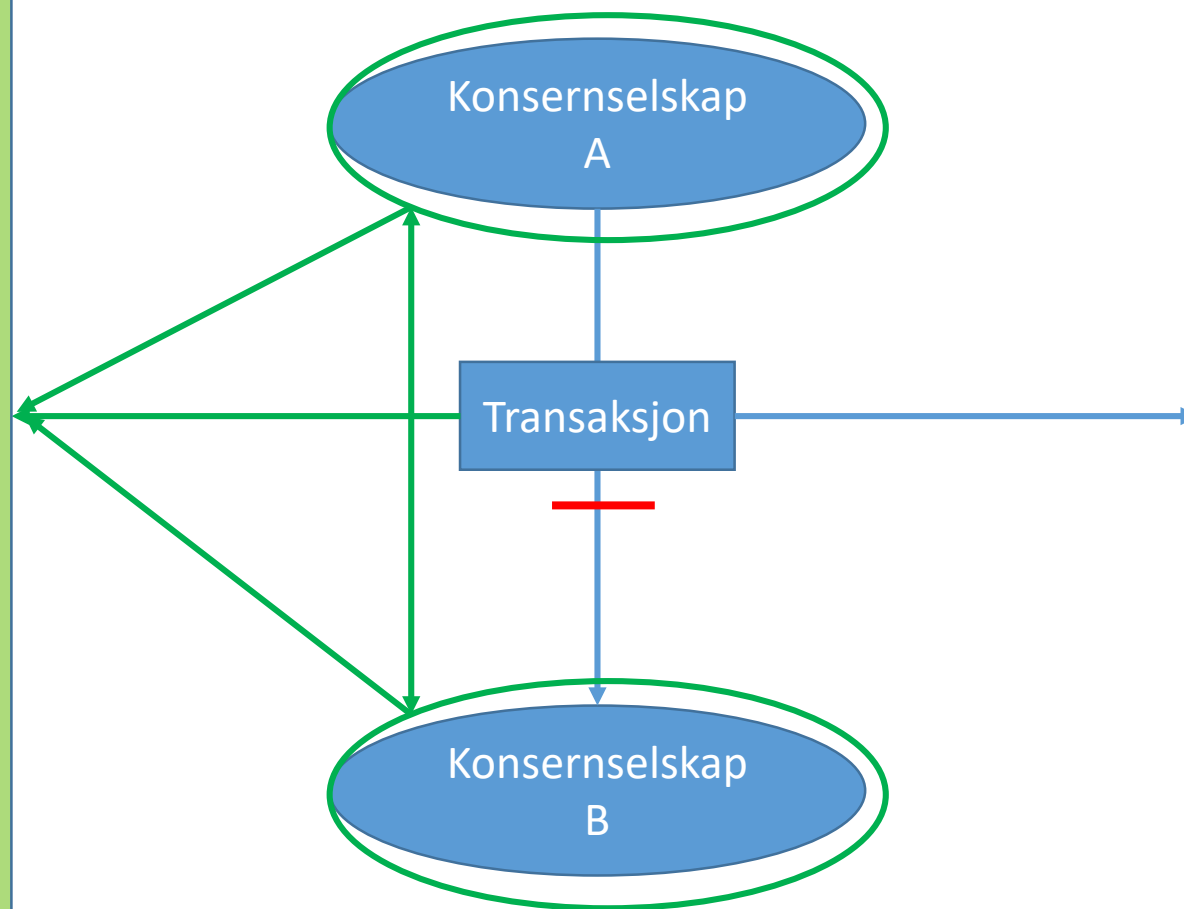
- Skattelovgivningens utgangspunkt og vurderingstema er altså – både ved vurderingen av om inntekten er redusert og ved skjønnsutøvelsen – «som om interessefellesskap ikke hadde foreligget»
 - **En tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter**
 - “..in similar transactions under similar circumstances.”
- Det er klart at denne «**frikoblingen**» fra interessefellesskapet (konsernet) **ikke kan være absolutt i alle sammenhenger**
 - For det første fordi enkelte ordninger (knyttet til tjeneste- og produktleveranser) mellom konsernselskap **vanskelig kan tenkes inngått mellom uavhengige**
 - Dette vil først og fremst gjelde situasjoner der konsernet tar sikte på effektivitet, kostnadsbesparelser (stordriftsfordeler), felles løsninger tilpasset konsernet mv.
 - Vil da normalt gjelde grupper av produkter/tjenester
 - Og derfor belastes den enkelte deltaker etter **indirekte metoder**
 - I slike tilfeller har man **ikke mulighet for sammenligning** med tilsvarende tjenester mellom uavhengige
 - Dette betyr ikke at man forlater armlengdekriteriet, men at man bruker kriterier (som f.eks. «relative nytte») **som et uttrykk for en armlengdevurdering**
- Derneft har man situasjoner **der man godt kunne foreta en «ren» armlengdevurdering**, men hvor
 - **ulike virkninger, sammenhenger og realiteter som følge av konserntilknytningen ikke holdes utenfor ved armlengdevurderingen**
 - Her har det skjedd en **utvikling over tid**. Det er dette som, i hovedsak, er **tema her**.

Mer sammensatt vurdering:

- Utgangspunktet er fortsatt at man skal tenke interessefellesskapet bort.

Men der vurderingen i tillegg omfatter:

- Faktiske virkninger knyttet til interessefellesskapet
- Betydningen av konserntilknytningen knyttet til karakteristika ved transaksjonen som sådan.
- Realiteter som er en konsekvens av konserntilknytningen



Utgangspunkt «clean cut»:

- Transaksjonen vurderes som om (de to) kontraktspartene er uavhengige
- Ulike metoder for prisfastsettelse
- Disse vil ha en eller annen (mer eller mindre direkte) «kobling» mot tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter

Utvalgte tema

- **Virkninger knyttet til konserntilknytningen som sådan**
 - Kreditt-rating
 - Herunder positiv og negativ virkning (spørsmål om symmetrisk behandling)
 - Positiv og negativ virkning morselskapsgaranti ved tynn kapitalisering
 - Konserntilknytningens virkning på interngjeldsgrad og rating («dobbelt bokholderi»?)
 - Oil-fordel (prisfordel overført kontraktsmotpart)
 - Virkningen av konserntilknytningen når den tjenesten kontraktsmotparten tilbyr ikke er i samsvar med markedet (manglende dekning forsikringstjeneste)
- **Samordnet opptreden mot en kontraktspart (karakteristika ved transaksjonen og konsernforholdet tilsier at man legger til grunn at flere konsernselskap opptrer samlet)**
 - Risikoutjevning forsikring
 - Cash pool
 - Ett produkt flere mottakere
- **Faktiske realiteter**
 - Transaksjonens innhold ikke i samsvar med skattyters klassifikasjon
 - Vertikal forsikring (ingen risikooverføring)
 - Handlinger som en uavhengig av forretningsmessige grunner (ulike hensyn) ville ha valgt å gjennomføre men som et selskap i konsern ikke behøver å ta hensyn til. Refinansiering.
 - Ikke avtalte realiteter (eiers styring og kontroll mv.)
 - Tjenester som (helt eller delvis) uansett vil bli ytet pga. eierinteressen

Virkninger av konserntilknytningen

Virkning av konserntilknytningen som sådan (alene)
Eidsivating lagmannsrett 28.9.1992 – Conoco Norway Inc. (CNI)

- Saken gjaldt inntektsårene 1982-85
- Internlån belastet med LIBOR + 1%
- Oljeskattenemnda og Klagenemnda: LIBOR + 3/8% → rentefradraget redusert med ca. 66,5 mill. NOK
- Staten medhold både for byrett og lagmannsrett.
- Betydningen av konserntilknytningen - **staten**:
 - Ved vurderingen ... kan en ikke se bort fra den omstendighet at CNI hadde konserntilknytning. Problemstillingen må bli hvilken rentesats CNI – med sin faktiske konserntilknytning – ville betalt hos en uavhengig långiver. Poenget er at konsernets stilling vil påvirke datterselskapets kredittverdighet, og dette må tas med i vurderingen.
 - I nærværende sak synes klagenemnda ikke å ha sett spørsmålet, eller tatt stilling til det. Men i praksis har nemnda korrekt ikke sett bort fra problemstillingen.
- Antakelig har problemstillingen ikke vært vurdert verken i ligningspraksis eller for domstolene før behandlingen i *lagmannsretten* i denne saken.

Virkning av konserntilknytningen som sådan (alene)
Eidsivating lagmannsrett 28.9.1992 – Conoco Norway Inc. (CNI)

- Betydningen av konserntilknytningen - **lagmannsretten**:
 - Lagmannsretten er enig med staten i at en ikke skal se bort fra CNIs faktiske stilling som datterselskap. Loven må forstås slik at den med "om interessefellesskap ikke hadde foreligget", sikter til interessefellesskap mellom långiver og låntaker. Reelle hensyn som taler for å tolke bestemmelsen annerledes, kan ikke sees å foreligge. Det ville også bli en svært hypotetisk vurdering som måtte foretas, dersom en skulle se bort fra CNIs faktiske stilling. De tilfeller fra lignings- og rettspraksis som den ankende part har trukket fram, kan ikke tilsi en annen konklusjon.
 - Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet. Etter det som foreligger, må antas at konserntilknytningen ville hatt en positiv effekt for CNI ved eksterne låneopptak. Hvor stor denne effekt ville vært, kan vanskelig oppgis nøyaktig. Men lagmannsretten legger til grunn at CNI også uten denne virkning hadde en inntektsreduksjon som ville gitt grunnlag for skjønnslingning.
 - Det synes noe uklart hvordan klagenemnda har vurdert relevansen av CNIs konserntilknytning. Som staten har anført, synes det som om nemnda i praksis ikke har sett bort fra denne tilknytning. Lagmannsretten finner ikke grunn til å gå nærmere inn på spørsmålet, idet en ikke ser grunnlag for å oppheve nemndas kjennelse av denne grunn.

OECDs retningslinjer 1995

Om «tilfeldige fordeler» (incidental benefits)

58. There are some cases where an intra-group service performed by a group member such as a shareholder or coordinating centre relates only to some group members but incidentally provides benefits to other group members. Examples could be taking a decision to reorganize the group, to acquire new members, or to terminate a division. These activities could constitute intra-group services to the particular group members involved, for example those members who will make the acquisition or terminate one of their divisions, but they may also produce economic benefits for other group members not involved in the object of the decision by increasing efficiencies, economies of scale, or other synergies. The incidental benefits ordinarily would not cause these other group members to be treated as receiving an intra-group service because the activities producing the benefits would not be ones for which an independent enterprise ordinarily would be willing to pay. Similarly, an associated enterprise should not be considered to receive an intra-group service when it obtains incidental benefits attributable solely to its being part of a larger concern, and not to any specific activity being performed. For example, no service would be received where an associated enterprise by reason of its affiliation alone has a credit-rating higher than it would if it were unaffiliated, but an intra-group service would usually exist where the higher credit rating were due to a guarantee by another group member, or where the enterprise benefited from active marketing of the group's reputation. In this respect, passive association should be distinguished from active promotion of the MNE group's attributes that positively enhances the profit-making potential of particular members of the group. Each case must be determined according to its own facts and circumstances.

... For example, no service would be received where an associated enterprise by reason of its affiliation alone has a credit-rating higher than it would if it were unaffiliated, ...

Retningslinjene tilnærming er altså om en tjeneste skal anses ytet, mens LR foretar en uavhengighetsvurdering utelukkende i relasjon til lånet som sådan. Konserntilknytningens virkning på ratingen er (LRs syn) en selvstendig, faktisk virkning.

Box C.2. Question to commentators

Commentators are invited to consider whether the following approaches would be useful for the purpose of tax certainty and tax compliance:

- a rebuttable presumption that an independently derived credit rating at the group level may be taken as the credit rating for each group member, for the purposes of pricing the interest rate, subject to the right of the taxpayer or the tax administration to establish a different credit rating for a particular member;
- a rebuttable presumption that tax administrations may consider to use the credit rating of the MNE group as the starting point, from which appropriate adjustments are made, to determine the credit rating of the borrower, for the purposes of pricing the interest rate, subject to the right of the taxpayer or the tax administration to establish a different credit rating for a particular member.

Commentators' views are invited on the use of an MNE group credit rating for the purpose of tax certainty and tax compliance to determine the credit rating of a borrowing MNE.

Commentators are also invited to provide a definition of an MNE group credit rating, how an MNE group credit rating could be determined in the absence of a publicly-available rating, and how reliable such a group credit rating would be when not provided by a credit rating agency.

Stig Sollund IFA

The use of MNE group credit rating is not provided as a simplification measure but presented as an option, subject to the normal TP factual and functional analysis

Virkning av konserntilknytningen som sådan (alene)
Spørsmål om symmetrisk behandling: datter høyere rating enn mor

- Når mor har høyere kreditt-rating enn datter legges det altså til grunn at datter vil *kunne* ha
 - høyere kreditt-rating enn ved en isolert vurdering av datterselskapet («stand alone»)
 - *alene* basert på konserntilknytningen
- Hva så hvis datterselskapet har høyere kreditt-rating («stand alone») enn morselskapet
 - Skal et internlån (f.eks. fra mor til datter) kunne prises på grunnlag av en kreditt-rating dårligere enn datters stand alone-rating?
 - En bank ville kunne sikret seg slik at den ikke ble eksponert for den høyere risikoen knyttet til ratingen av morselskapet
 - Ved lån fra mor til datter har mor allerede denne sikkerheten i kraft av eierskapet
 - Lånerente må fastsettes på grunnlag av datterselskapets kreditt-rating

Virkning av konserntilknytningen som sådan
Tynn kapitalisering: Betydningen av (manglende) mulighet for opptak av letelån.
Klagevedtak (2018)

- ◆ Ved **lånekapasitetsvurderingen** av leteselskap i forbindelse med vurderingen av om selskapene er tynt kapitalisert har kontorets praksis bygget på
 - ◆ Den mulighet for låneopptak i banker som leterefusjonsordningen gir (med pant i refusjonsbeløpet)
 - ◆ Denne praksis har vært akseptert av flere selskaper
- ◆ I denne saken var imidlertid situasjonen den at ulike forhold knyttet til mor medførte at selskapet ikke ville ha hatt noen realistisk mulighet for opptak av letelån i bank.
- ◆ Klagenemnda: Spørsmålet er om letelånsfinansiering og muligheten til pantsettelse, jf. skattebetalingsloven § 10-1, 3. ledd, skal hensyntas ved skattemessig omklassifisering fra gjeld til egenkapital.

Selv om selskapet ikke lyktes med å få letelån i markedet, var det et realistisk alternativ at [mor] selv ytet et letelån til selskapet med pant i leterefusjonen. Spørsmålet blir da hvordan årsaken til at markedet ikke ville gi selskapet letelån, .. , har betydning for skjønnsfastsettelsen.

Virkning av konserntilknytningen som sådan
Tynn kapitalisering: Betydningen av (manglende) mulighet for opptak av letelån.
Klagevedtak

- ◆ Nemnda viste til at OECDs retningslinjer for internprising punkt 1.33 (2010) som angir at alle økonomisk relevante karakteristika ved den kontrollerte transaksjonen skal tas hensyn til ved sammenligningen, og at
 - ◆ det bare er avhengigheten mellom partene det skal ses bort fra, mens andre omstendigheter ved den fastsatte transaksjonen forutsettes fastholdt.
- ◆ «Gulating lagmannsrett uttalte i Hess-dommen avsagt 26. mai 2017 at det etter rettens oppfatning har vært en utvikling i OECD-retningslinjene, i retning av at selskapsspesifikke økonomiske omstendigheter som har sammenheng med konserntilknytningen inngår i sammenligningen. Retten viste også til at det foreligger flere eksempler i norsk rettspraksis på at effekter av konserntilknytning har vært ansett relevant i armlengdevurderingen.»

Virkning av konserntilknytningen som sådan
Tynn kapitalisering: Betydningen av (manglende) mulighet for opptak av letelån.
Klagevedtak (2018)

- ◆ Et eksempel på at positive forhold på eiersiden inngår i sammenligningen er ved prisingen av lån, hvor konserntilknytning ofte innebærer en **forhøyet kredittrating**. Klagenemnda legger etter dette til grunn at det ved skjønnsfastsettelsen **også må tas hensyn til negative forhold på eiersiden**.
- ◆ Spørsmålet er etter dette om .. forholdene tilsier at også den konserninterne långiveren ville unnlatt å yte et letelån, avhengigheten mellom partene tenkt bort. I og med at långiver selv er en del av konsernet ..., finner Klagenemnda at långiver neppe tar noen ytterligere [risiko] ved utlån til andre konsernselskap, herunder selskapet. Nemnda legger derfor til grunn at .. forholdene [knyttet til mor] er uten betydning for den konserninterne långiveren. Selskapets lånekapasitet vil således kun begrenses av størrelsen på leterefusjonen som [mor] kunne ta pant i.
- **Nemnda må kunne forstås slik at årsaken til at selskapet selv ikke hadde noen realistiske muligheter for å ta opp letelån ikke får betydning så lenge selskapet på «stand alone»-basis kunne tatt opp letelån.**
 - **Ikke symmetri**

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)
Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin

- Saksopplysninger:
 - Selskapet hadde negativ egenkapital for de aktuelle inntektsårene (2012)
 - Avtalt lånerenten på lån fra morselskapet var NIBOR (3mnd.) + 10%
 - Fra dommen: I følge saksøker var grunnen til at selskapet **ikke fikk letelån i bank** at det var åpnet etterforskning mot en av selskapets indirekte aksjonærer, Berge Gerdt Larsen. Saksøkers partsrepresentant har i retten forklart at Larsen i den aktuelle perioden hadde en indirekte eierandel i saksøker i størrelsesorden 10 prosent.
- I samsvar med Klagenemndas vedtak fra 2018 var statens syn:
 - Klagenemnda har med rette lagt til grunn at denne type eksterne banklån med pant i leterefusjonskrav er en nærliggende målestokk for hvor mye gjeld saksøker kunne eller ville ha tatt opp som uavhengig selskap.

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)

Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin

- Selskapet påstod imidlertid:

Saksøker har ikke tatt opp mer rentebærende gjeld enn uavhengige parter ville ha avtalt. Deler av lånet kan derfor ikke anses som egenkapital som følge av tynn kapitalisering. **Saksøkers lånekapasitet skal ikke anses begrenset til størrelsen på leterefusjonskravet som kunne pantsettes. Saksøker kunne ha tatt opp lån i det eksterne markedet av tilsvarende størrelse som lånet fra morselskapet, men ville ikke ha oppnådd gunstigere rentebetingelser enn på det konserninterne lånet.** Det konserninterne lånet har en selvstendig forretningsmessig begrunnelse. Selskapet skal da ikke anses for å ha vært tynt kapitalisert.

- Her har vel selskapet glemt: Kunne/ville-testen («forretningsmessig rimelig og naturlig»)?

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)
Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin

- Retten:

Retten kan under enhver omstendighet vanskelig se hvordan eventuelt negativt omdømme hos en av saksøkers indirekte aksjonærer kan tilsi at selskapet må anses for å ha hatt en høyere lånekapasitet enn tilsvarende selskaper som ikke hadde aksjonærer med negativt omdømme.

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)

Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin

- Selskapet om rentemargin:

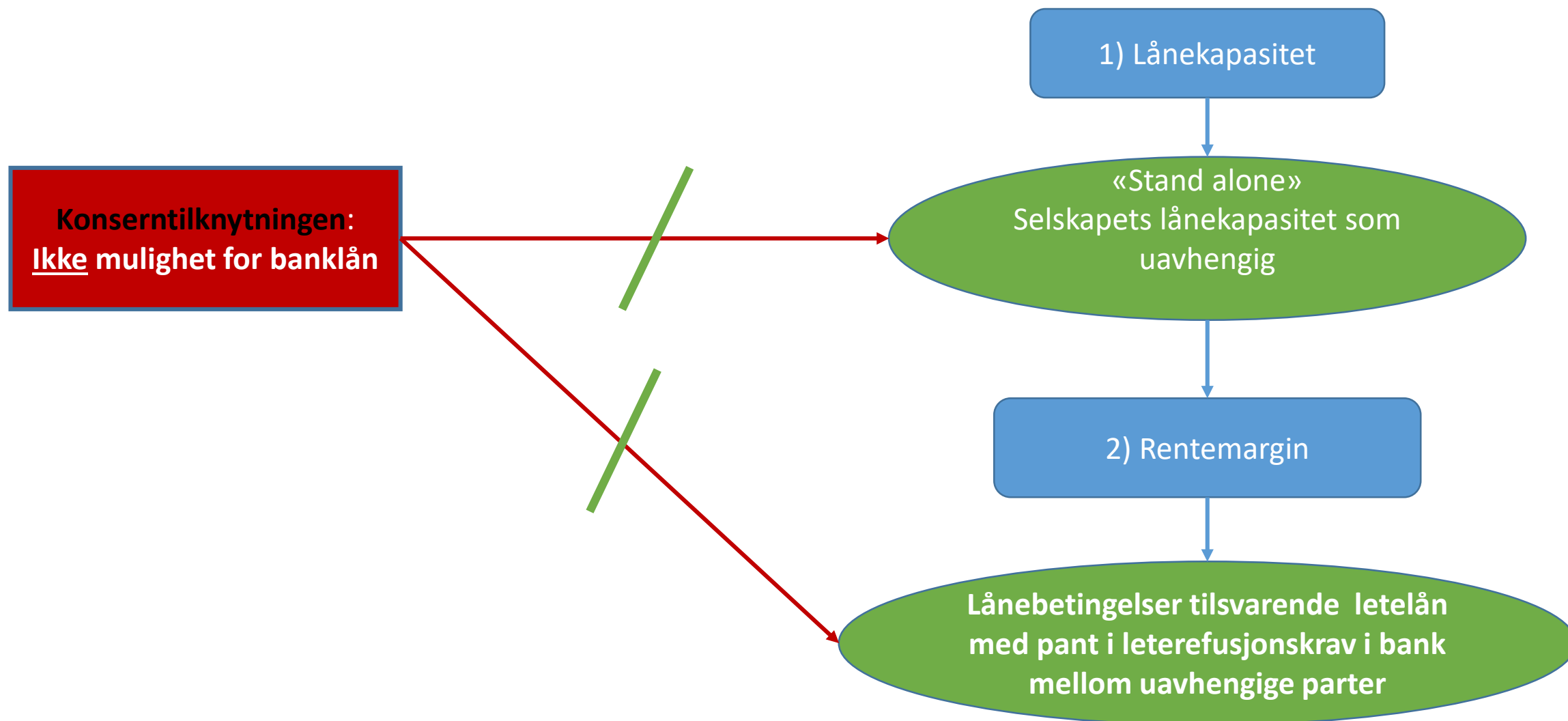
- Saksøkers inntekt skal heller ikke anses for å ha vært redusert som følge av for høy rentemargin innenfor saksøkers lånekapasitet. Den avtalte rentemarginen var markedsmessig, gitt selskapsspesifikke forhold knyttet til saksøker, hvor saksøker skiller seg fra andre leteselskaper.
- Det kan ikke gjøres pålitelige justeringer for disse forholdene ved sammenligning av den kontrollerte transaksjonen med andre leteselskapers rentebetingelser på letelån i banker. **CUP-metoden kan derfor ikke benyttes ved gjennomføring av armlengdevurderingen.**
- **Kost pluss-metoden må benyttes.** Vurdert etter denne metoden er den konserninterne rentemarginen markedsmessig.
- **Det må også justeres for negative forhold på eiersiden hos saksøker.**

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)

Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin

- Staten om rentemargin:
 - Saksøker og morselskapet er ikke i sammenlignbare situasjoner sett med en långivers øyne, ettersom morselskapet ikke kunne tilby långivere sikkerhet i leterefusjonskrav. CUP-metoden er derfor bedre egnet til å fastsette hva som ville være markedsmessig rente på det konserninterne lånet enn kost-pluss metoden.
- Retten:
 - Viser til rettsutviklingen på 2000-tallet knyttet til leteselskapers mulighet for å få skattemessig fradrag for gjeldsrenter: .. må det etter rettens oppfatning legges til grunn at letelån med pant i leterefusjonskrav i bank var det reelle fremmedfinansieringsalternativet for saksøker, i den grad selskapet hadde lånekapasitet. Ved armlengdevurderingen er det derfor etter rettens oppfatning **riktig å sammenligne det konserninterne lånet med lånebetingelsene på letelån med pant i leterefusjonskrav i bank mellom uavhengige parter**. Innenfor saksøkers lånekapasitet kunne morselskapet ha innvilget letelån til saksøker på samme vilkår som uavhengige banker.

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)
Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin



Inntektsreduserende og –økende virkning av garanti avgitt av mor overfor bank
Tynn kapitalisering (Jf. Skatterett nr. 1 1992 s.93/RR 1990) – spørsmål om «symmetrisk»
behandling

- Utgangspunkt: morselskapet hadde garantert overfor banken for datters lån.
 - Garantien virket slik at datter fikk (mye) høyere gjelde enn det som var «forretningsmessig rimelig og naturlig»
 - Selskapet var tynt kapitalisert – Egenkapitalen ikke i samsvar med armlengdestandarden.
- Garantien (som er grunnlaget for at lånet anses etablert i interessefellesskap) har både en inntektsreduserende (for høy gjeldsandel) og –økende (lavere rente) effekt.
 - Normalt vil en slik morselskapsgaranti gi en rente tilsvarende den mor kan oppnå
- Klagenemnda la til grunn at det er **nettovirkningen** på inntekten som skulle være skjønnsstema.
 - Men renten må fastsettes på grunnlag av høyere EK
 - Og virkningen av konserntilknytningen uten garantien
 - riktignok ikke vurdert den gang problemstillingen kom opp

Nettovirkningen av
garantien som
inntektstillegg

Rentesatsen på den
«godkjente»
gjeldsandelen økes
basert på «EK for
skatteformål» og
hensyntatt
konserntilknytningen
uten garantien.

Faktisk EK

Faktisk gjeld basert på
bankgaranti

Renter på denne del av
gjelden ikke
fradragsberettiget →
EK for skatteformål

Forretningsmessig
«rimelig og naturlig»
gjeld basert på
kontantstrømanalyse

Klagekjennelse (2014) der konserntilknytningen vurderes separat for størrelsen på interngjelden og virkningen på ratingen «dobbelt bokholderi»?

- ◆ Klagenemnda bygget på **selskapets egen ratingmetodikk**
 - ◆ Konsernets metode innebar at **datterselskapets faktiske gjeld ble benyttet**
- ◆ Det ble påpekt at mors rating hadde vært stabil over en periode på 6 år (varierte med én notch), økte forskjellen mellom mors rating og den interne ratingen av det aktuelle selskapet i samme periode fra 1 til 7 notcher.
- ◆ Selskapets drift var i samme periode stabil, og den negative utviklingen var ikke nærmere begrunnet av selskapet
- ◆ «Sentralt i en kreditors vurdering ved et låneforhold er debtors tilbakebetalingsevne. Kreditor vil vurdere debtors fremtidige kontantstrøm for å kunne estimere sannsynligheten for mislighold. Klagenemnda tar derfor utgangspunkt i selskapets kontantstrøm i den aktuelle perioden.»
- ◆ Utbyttet i en tiårsperiode oversteg klart netto kontantstrøm før finansiering og utbytte.

Klagekjennelse (2014) der konserntilknytningen vurderes separat for størrelsen på interngjelden og virkningen på ratingen.
«dobbelt bokholderi»?

- ♦ «Når [mor]velger å ta ut maksimalt utbytte fra [selskapet] , må det bety at [mor] anser kontantstrømmen fra det norske selskapet i de kommende årene vil være tilstrekkelige til å dekke selskapets forpliktelser.
- ♦ **«Klagenemnda mener derfor at inntektsreduksjon kan begrunnes i endringen av rating som følge av økt gjeldsgrad og økte rentekostnader.»**
- ♦ «Klagenemnda vil som Oljeskattekontoret vise til at selskapets andel av nøkkeltallene utbytte, kontantstrøm og resultat øker i perioden .. samtidig som den interne ratingen går ned.»
- ♦ «Avslutningsvis vil Klagenemnda vise til at prisen på risiko for lån til et selskap med [selskapets] finansielle stilling i den aktuelle perioden, må være lav. En endring i gjeldsgraden bør for [selskapets] vedkommende være av mindre betydning. **De store utbyttebetalingene kombinert med økt gjeldsgrad indikerer en sterk tro på at den fremtidige kontantstrømmen vil kunne dekke lånenes hovedstol og renter.»**

Klagekjennelse (2014) der konserntilknytningen vurderes separat for størrelsen på interngjelden og virkningen på ratingen
«dobbelt bokholderi»?

◆ Om **betydningen av konserntilknytningen:**

- ◆ «At konserntilknytningen er relevant ved vurderingen av et selskaps rating er ikke tvilsomt. Spørsmålet blir om, og i så fall hvor mye, en slik tilknytning skal utgjøre i antall ratingtrinn (notcher).»
- ◆ «Utgangspunktet er dermed at [datterselskapet] tilordnes [morselskapets] rating.»⇒
Vurderingen er «ovenfra og ned».
- ◆ «Spørsmålet blir om [datterselskapet] har en annen misligholdssannsynlighet enn [morselskapet].»
- ◆ « .. all operasjonell drift skjer i konsernets mange datterselskap ..»
- ◆ «Klagenemnda legger til grunn at [datterselskapet] ikke kan tilordnes [morselskapets] misligholdssannsynlighet. Deler ... konsernets styrke ligger i at det omfatter hele produktkjeden innen olje og gass .. [Datterselskapet] driver på nasjonalt nivå og kan være litt mer sårbar enn konsernet som helhet. Klagenemnda kan imidlertid ikke se at et slikt synspunkt kan forsvare en rating som er [flere] trinn lavere enn konsernspissen.»

Klagekjennelse (2014) der konserntilknytningen vurderes separat for størrelsen på interngjelden og virkningen på ratingen
«dobbelt bokholderi»?

♣ Om **betydningen av konserntilknytningen (forts.):**

- ♣ Vurderer deretter ulike sider av konserntilknytningen konkret, herunder selskapets anførsler vedrørende forhold som svekker tilknytningen
- ♣ Nemnda konkluderte med at datterselskapet var (er)
 - ♣ finansielt (all finansiering)
 - ♣ strategisk (kjernevirksomhet) og
 - ♣ operasjonelt (bl.a. salg via søsterselskap og andre operasjonelle bidrag til konsernet)
 - ♣ integrert i konsernet virksomhet
- ♣ « .. ratingen av [datterselskapet] er nær morselskapets rating..»

Klagekjennelse (2014) der konserntilknytningen vurderes separat for størrelsen på interngjelden og virkningen på ratingen.

«dobbelt bokholderi»?

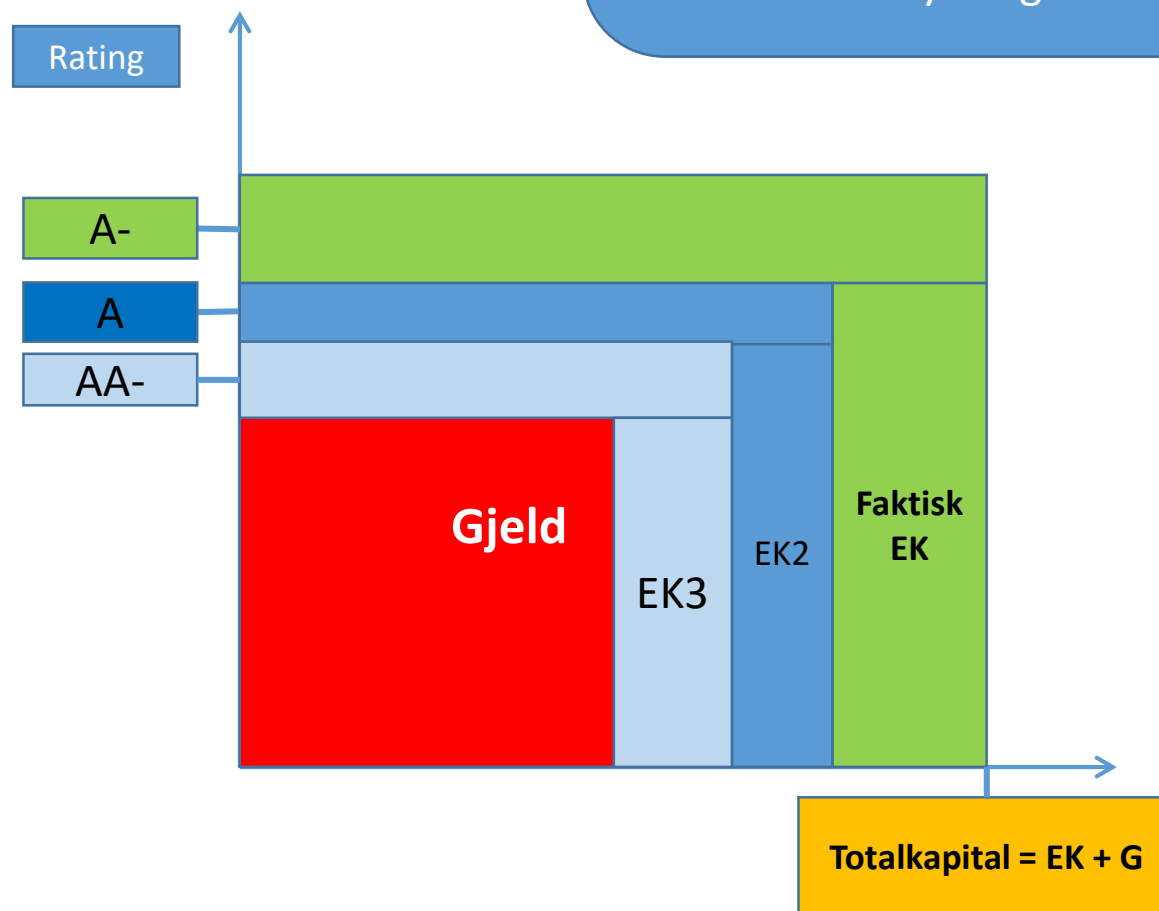
- ◆ Klagenemnda har metodisk gått frem slik:
 1. Først justert gjeldsandelen (EK-andelen) for bruk i konsernets metode (Gjeldsgrad tilsvarende konsernspiss). På dette grunnlaget ble en «stand alone» rating beregnet.
 2. Deretter – med valgt gjeldsandel – vurdert betydningen av konserntilknytningen (om konsernet har gitt denne tilstrekkelig virkning i den valgte metoden), dvs. hvor mange «notcher» (hakk) opp. (Både «opp» og «ned» ble vurdert)
- ◆ Klagenemnda bygger både 1. og 2. på en «**realitetsvurdering**» - altså ingen automatikk
- ◆ Selskapene har hevdet at denne fremgangsmåten («to-delingen») innebærer at virkningen av konserntilknytningen tas med to ganger

Klagekjennelse (2014) der konserntilknytningen vurderes separat for størrelsen på interngjelden og virkningen på ratingen
«dobbelt bokholderi»?

- ◆ Spørsmålet er derfor om uavhengige ratingbyråer har tilsvarende metodiske tilnærming som Klagenemnda
 - ◆ Fortrinnsvis da i publiserte ratinger
 - ◆ Mye kan finnes ved søk i databasene til ratingbyråene, f.eks. www.standardandpoors.com og www.moody.com
 - ◆ Noe er gratis noe må man betale for (men ingen begrensning mht hvem som kan kjøpe)
- ◆ Det finnes flere eksempler på at ratingbyråene tillegger **interngjelden** (noenlunde) tilsvarende betydning som Klagenemnda
 - ◆ F.eks ved at datterselskaps oppkjøp av andre selskaper finansiert (utelukkende) ved interngjeld ikke påvirker allerede fastsatt rating
 - ◆ Eller ved at det ses bort fra interngjelden ved stand alone-ratingen

To trinns ratingvurdering illustrert med hypotetisk økt egenkapital

- 1) Økning EK etter korrigert interngjeld: antatt EK-andel som grunnlag for stand alone-rating (EK som uavhengig selskap) → **EK2**
- 2) Ytterligere økt EK som symbol på økt gjeldsbetjeningsevne som følge av konserntilknytningen → **EK3**



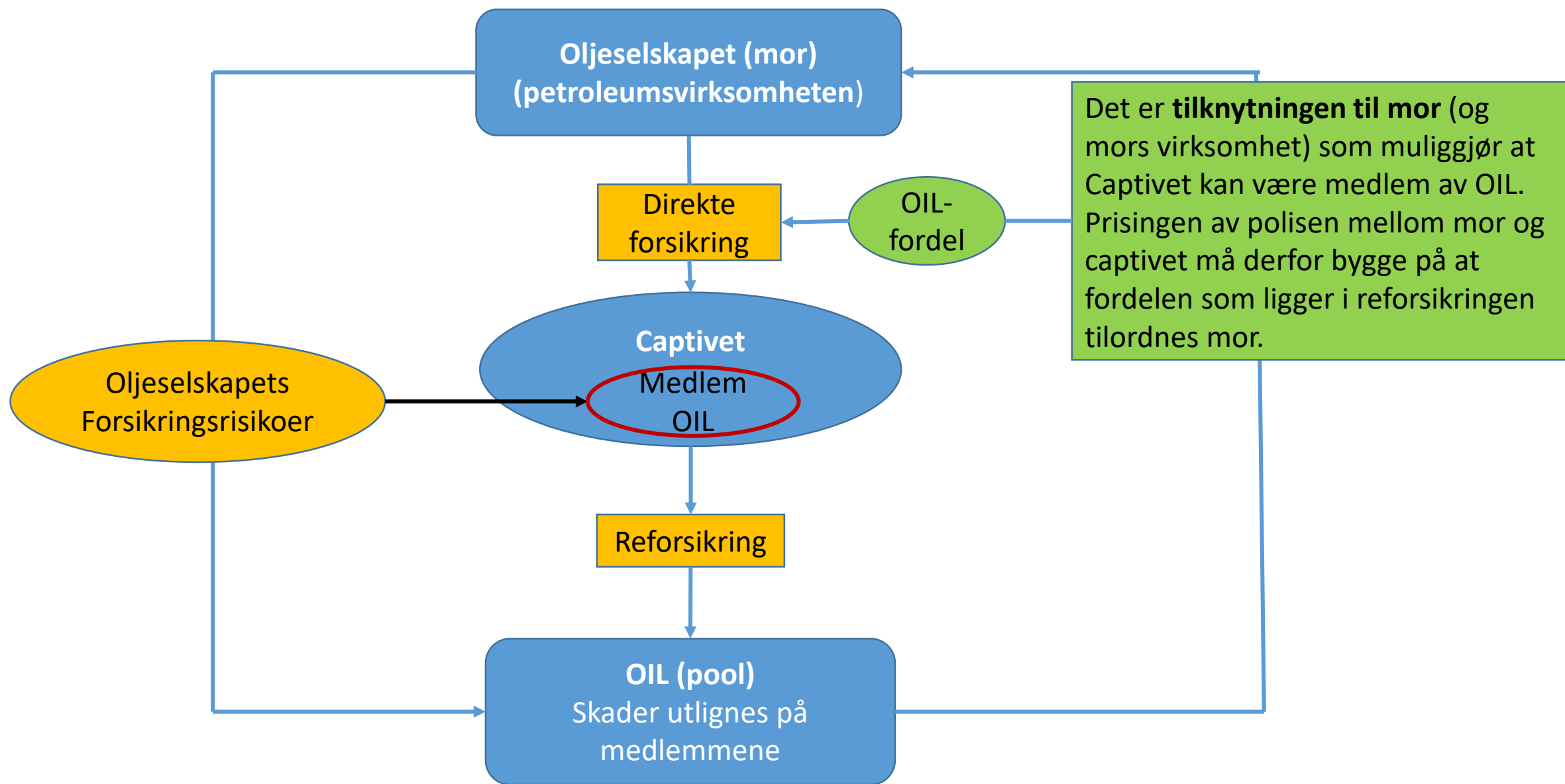
Margin

Andel sokkel vil kunne påvirkes hvis EK faktisk økes, jf. Petrsktl. § 3 d . I utgangspunktet vil det implisitte EK-krav bestemme andel

Fradrag land ⇒
Det må påvises at selskapet er tynt kapitalisert

«OIL-fordelen»

- OIL (Oil Insurance Limited) er et **gjensidig forsikringsselskap** for selskaper som driver petroleumsvirksomhet.
- Vilkår for medlemskap knyttet til omfang mv. av petroleumsvirksomheten (relativt til annen virksomhet)
- Det enkelte oljeselskap kan etter aksjonæravtalen selv velge hvilket selskap i gruppen, herunder selskaper som har forsikring som hovedvirksomhet, som skal stå som medlem i OIL. Morselskapet må i slike tilfeller garantere for blant annet premien.
 - Konsernets captive kan altså stå som medlem.
- I saker for domstolene var et sentralt spørsmål om medlemskap i OIL representerte en fordel (ved premiefastsettelsen) og hvem denne fordelene i så fall skulle tilordnes.
- Fordelsvurderingen svært omfattende og kompleks. Ikke tema her.
 - To lagmannsrettsdommer fra Borgarting, Hydro (26.11.2007) og Statoil (13.01.2012 – dissens 3-2) har begge lagt til grunn at det forelå en «OIL-fordel»
- I Statoil-dommen (før vurderingen av om det foreligger en fordel) uttaler retten (samlet) følgende: **«Lagmannsretten legger til grunn at i den grad OIL-medlemskapet ga Stafor billig reforsikring, skulle dette vært reflektert i prisen på direkteforsikringen.»** [Stafor var Statoilkonsernets captive]



Virkningen av konserntilknytningen når den tjenesten kontraktsmotparten tilbyr ikke er i samsvar med markedet (manglende dekningsevne forsikringstjeneste, ikke reell forsikring)

- ◆ I markedet vil en forsikringssselger
 - ◆ **overta risiko (risikooverføring)** fra flere forsikringstakere, på denne måten **utjevnes risiko** (ved uavhengighet)
 - ◆ dessuten sørge for **tilstrekkelig dekning for den risiko som tas**
 - ◆ dette innebærer **krav til soliditet**
 - ◆ bl.a. opereres det i markedet med et begrep kalt *eksponeringsprosenten* som mål på **dekningsevne**; dvs. forholdet mellom største sannsynlige skade i en enkelthendelse (egenregningsmaksimalen) og solvenskapitalen (kan sammenlignes med EK)
- ◆ To HR-dommer Rt.1995 s. 124 (Schlumberger) og Rt. 2002 s. 1247 (Amoco) er det lagt til grunn
 - ◆ At dersom captivets «evne til å møte krav under forsikringspolisen» (Schlumberger) ikke er tilstrekkelig
 - ◆ «ville selskapet **ikke ha fått fradragsrett** for de risiki som ikke ble reassurert i det internasjonale reforsikringsmarkedet.» (Amoco)

Virkningen av konserntilknytningen når den tjenesten kontraktsmotparten tilbyr ikke er i samsvar med markedet

Manglende dekningsevne forsikringstjeneste; ikke reell forsikring

- ◆ Kontoret og nemndene har også i etterfølgende praksis lagt til grunn at fradrag må nektes i sin helhet (bortsett fra reforsikrede risikoer) når dekningsevnen ikke er tilstrekkelig.
 - ◆ Nemndene har heller ikke akseptert **delvis fradrag**
 - ◆ Dvs. prissette den risiko som det reelt sett er dekning for
- ◆ Når konsekvensen av manglende dekningsevne blir fradragsnektelse,
- ◆ Og heller ikke åpner for delvis fradrag,
- Kan dette bare ses på som **en virkning av konserntilknytningen**
 - Tilsvarende tjeneste kjøpt fra (reelt) uavhengig selger ville neppe fått tilsvarende skattemessig virkning

Samordnet opptreden mot én
kontraktsmotpart (synergier)

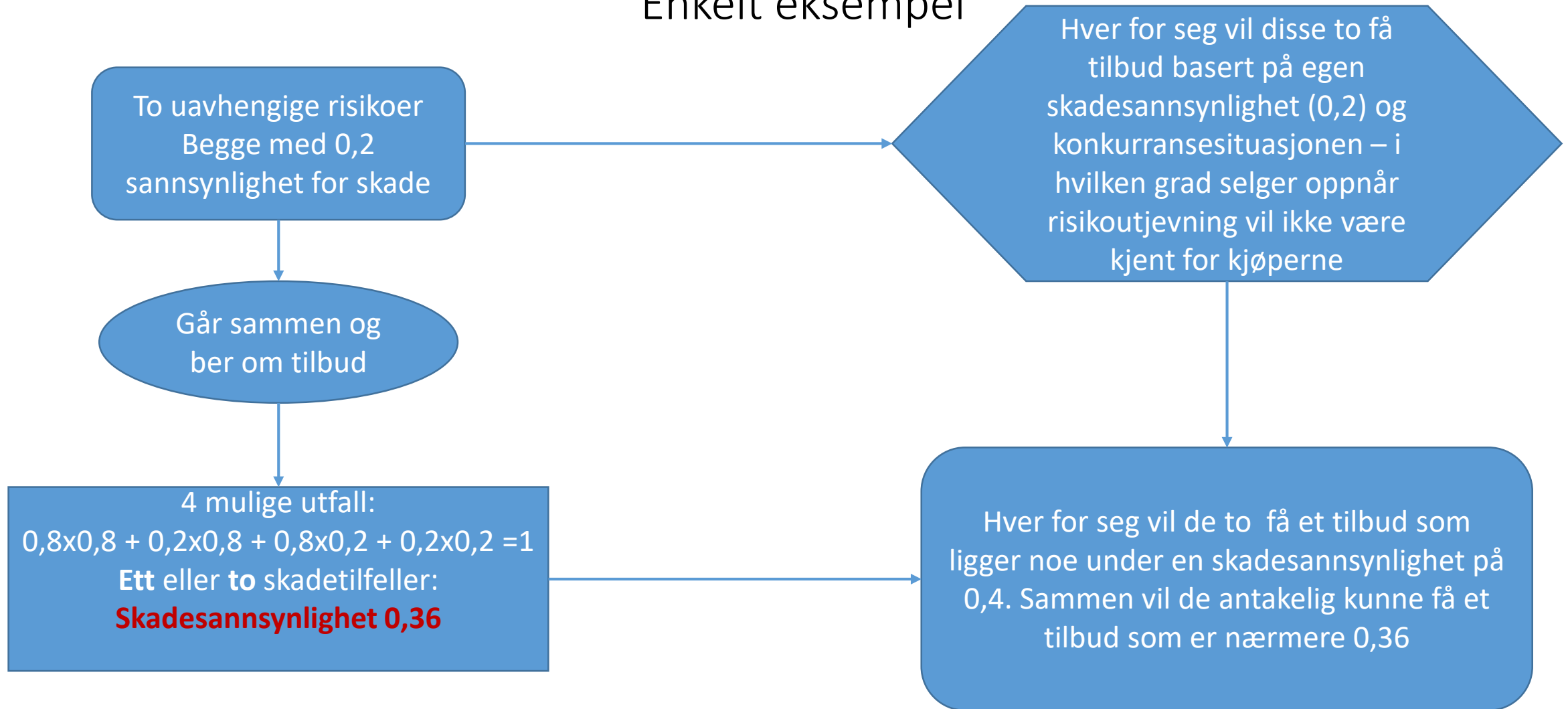
Samordnet opptreden

problemstillingen

- Problemstillingen i kortversjonen er om man ved uavhengighetsvurderingen skal
 - Betrakte transaksjonen som **én-til-én transaksjon**, eller om
 - De konsernselskapene som mottar samme type ytelse (sentralisert) fra konsernet skal betraktes **som en gruppe**
 - En samlet opptreden vil normalt gi **forhandlingsfordeler** ved prisfastsettelsen
- I petroleumsskatteretten kom problemstillingen opp først i forbindelse med prising av forsikringer tegnet i captive
 - Dette hadde nok sammenheng med at forsikringsselgerne bygger sine tjenester på to hovedkriterier, nemlig
 - Risikooverføring, og
 - Risikoutjevning.
 - Det er det siste kriteriet som gir grunnlag for forhandlingsmakt ved samlet opptreden (en synlig mulighet for kjøperne)
- Problemstillingen ble så vidt berørt i forbindelse med Agip-saken. Høyesterett (Rt 2001 s. 1265 (Agip)) uttalte da i forbindelse med gjennomgangen av skjønnet:
 - "Videre har Klagenemnda tatt hensyn til at Agip hadde krav på en andel i samordningsrabatt som ENI-konsernet oppnådde ved at samtlige forsikringer for selskaper utenfor Italia ble plassert hos Finas. Klagenemnda har også vist til at Agip kunne ha oppnådd spesielle rabatter Jeg kan ikke se at fremgangsmåten er beheftet med feil som kan lede til opphevelse."

Risikoutjevning ved samordnet opptreden

Enkelt eksempel



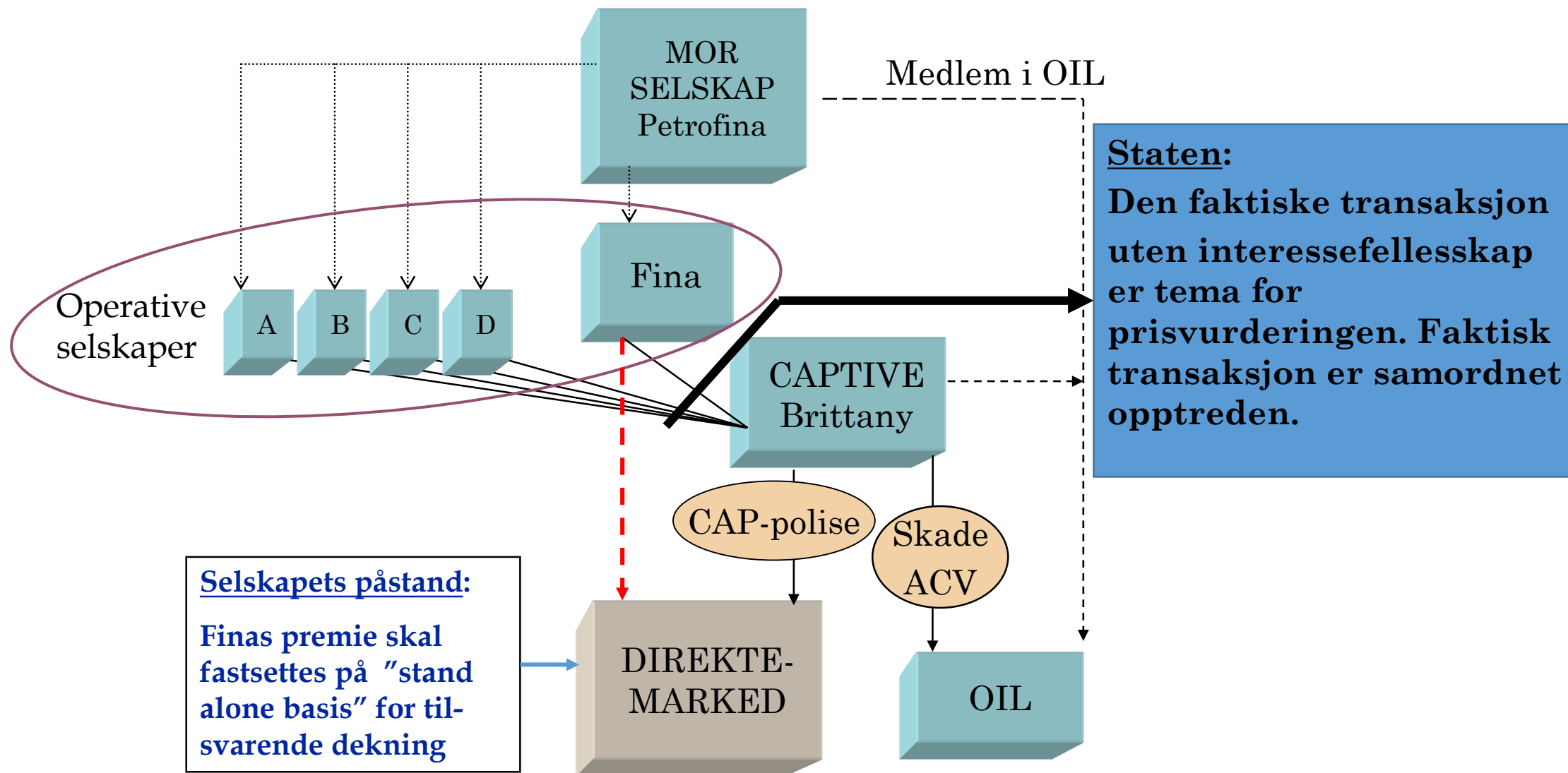
Samordnet opptreden mot én kontraksmotpart (synergier)

Fina-saken (Utv. 2003 s. 531) – forsikring tegnet i konsernets captive (Brittany)

Lagmannsretten om samordnet opptreden

- Et viktig tvistepunkt i saken er spørsmålet **om man skal vurdere norske Finas forsikring isolert**, eller om man skal se hen til at også Finas operative søsterselskaper i andre land benyttet Brittany som sin forsikringsgiver.
- Lagmannsretten er enig med staten i at denne **felles opptreden**, som gir Brittany tilgang på billigere reforsikring, **må tillegges betydning**. Lagmannsretten slutter seg til byrettens formulering - på s. 55 i dommen om at når man skal finne armlengdepris **er det Finas binding til Brittany som skal tenkes bort, ikke samordningen med søsterselskapene**.
- Lagmannsretten peker på at hvis Brittany hadde vært et uavhengig forsikringsselskap, ville den samlede styrke ved felles opptreden fra Fina og søstrene ha gitt en **forhandlingsfordel** - dvs en gunstigere forhandlingsposisjon enn om Fina hadde opptrådt alene. **Man ville således ha kunnet oppnå en viss rabatt** - også der det utstedes individuelle poliser til hvert søsterselskap. **Som anført av staten dreier denne gruppefordelen seg om en fordel som stammer fra de operative søstre**.
- Lagmannsretten finner således at fordelene ved felles opptreden - grupperabatten - skal fordeles forholdsmessig på Fina og de operative søstre. Lagmannsretten finner det ikke nødvendig å ta stilling til om dette gjelder fullt ut, eller om Brittany må godskrives noe for utvist bistand i forbindelse med samordningen. Uansett dreier dette seg om en beskjeden andel av grupperabatten.

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



Uenighet om skatteplikt på forsikringer

Sigurd Bjørnestad

Skatteetaten sier billige forsikringer gjennom jobben er skattepliktige. Nei, slik er det ikke, svarer forsikringselskapene KLP og Storebrand.

Dette skriver kommunenes forsikringsselskap KLP på sine hjemmesider: «Forsikringer til en pris bare medlemmer kan glede seg over». Både Storebrand og KLP reklamerer med rabatter på private forsikringer, gitt at én betingelse er oppfylt: Arbeidsgiveren må ha selskapet som leverandør av pensjoner på jobben, såkalte tjenstepensjoner. Fra i år gjelder nye og klargjorte regler for skatt på fordeler i jobben. Disse har skapt mye støy. Næringsorganisasjonen Regnskap Norge mener gleden ved gode priser på forsikring utløser skatteplikt som fordel i jobben. Skattedirektoratet sier det samme. KLP og Storebrand er ikke enige.

Får privat tilbud i tillegg
 Alle arbeidstagere har rett til pensjon gjennom jobben, betalt av arbeidsgiver. Denne blir forvaltet, administrert og utbetalt av et forsikringsselskap. KLP, Storebrand og DNB Liv er de tre suverent største.

Hos de to første følger det gode tilbud med på kjøpet: De ansatte kan på privaten forsikre hus, hytte og bil billig.

Oppnådd gjennom jobben
 Adm. direktør Christine Lundberg Larsen i Regnskap Norge sier det er liten tvil om at fordelene med de rimelige forsikringene er skattepliktige.

Dette skyldes at arbeidsforholdet og pensjonsordningen er en forutsetning for å få de gunstige prisene, sier hun.

Dermed utløser det rapporteringsplikt for arbeidsgiver, skatteplikt som lønn og betaling av arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiveren må anslå en verdi på rabatten for hver enkelt ansatt som har den.

Slike fordeler har alltid vært skattepliktige, men det nye fra 2019 er at også fordeler oppnådd hos tredjepart er skattepliktige, sier Larsen.

Tredjepart vil være KLP og Storebrand, mens arbeidsgiveren og den ansatte er de to andre partene.

Regnskap Norge er sterkt kri-

FAKTA

Skattlegges

Utgangspunktet skal alle fordeler på jobben skattlegges som lønn. Vanlige fordeler er firmabil, fri telefon og fri avis.

Alle har rett på pensjon i jobben (tjenestepensjon). Her er det særskilte lover og regler om innbetaling, forvaltning, utbetaling og skatt.

Forsikringsselskapet som tar seg av bedriftens tjenstepensjon gir ofte bedriftens ansatte rabatt på private forsikringer. Spørsmålet er om denne rabatten er skattepliktig som fordel i jobben.

570.000 mulige kunder

Mange store kommuner og bedrifter har egne pensjonskasser som tar seg av jobbpensjonene for de ansatte. Disse er medlemmer i Pensjonskasseforeningen, som igjen har en rabattavtale med Storebrand.

«Som rettighetshaver i pensjonskassene får du 15 prosent rabatt på de viktigste skadeforsikringsproduktene», står det på en felles nettside for Storebrand og foreningen.

Pensjonskassene i foreningen har over 570.000 medlemmer med rett til pensjon fra dem på ett eller annet tidspunkt.

tisk til det nye regelverket fra Finansdepartementet og vil ha fordeler hos tredjepart ut av reglene.

– Verdsettelsen av skattepliktig fordel hos tredjepart vil i praksis være veldig vanskelig. Forsikringer med rabatt er et godt eksempel på dette. Det blir mye ekstra arbeid for å finne en markedsverdi fordelene skal måles i forhold til, sier Larsen.

Aftenposten har oversendt eksempler på KLPs og Storebrands markedsføring til Skattedirektoratet.

«Disse fordelene har alltid vært skattepliktige, også før 2019, men endringen fra 2019 er at det nå er arbeidsgiver som er ansvarlig for å innrapportere disse fordelene for sine ansatte», skriver seksjonssjef Lene Marie Kingså i Skattedirektoratet i en e-post.

Hun minner om at fordelene kan inngå i en skattefri grense på 2000 kroner for gaver fra arbeidsgiveren.

Larsen i Regnskap Norge sier: – Uansett må arbeidsgiveren anslå fordelene av forsikringen for å vite når 2000-kroners grensen blir passert.

KLP svarer: nei
 Informasjonsdirektør Sissel Bjaanæs i KLP skriver i en e-post at tolkningen av reglene «er at medlemsfordelene KLP tilbyr ikke er rapporterings-og/eller trekkpliktige naturaltelser».

KLPs begrunnelse er: «Dette følger av at KLPs medlemsfordeler er standard for alle medlemmer, og ikke et resultat av forhandlinger med, eller annen aktiv deltagelse fra, arbeidsgiver med pensjonsordning i KLP.»

Dermed er heller ikke fordelene oppnådd gjennom jobben, mener KLP.

Rundt 57.000 personer hadde ved utgangen av 2018 skadeforsikring i KLP. «Hoveddelen» av disse er «medlemmer» med gunstige priser.

Storebrand: Lavere risiko
 Storebrand deler heller ikke Skatteetatens syn. Pressesjef Sindre Heyerdahl skriver i en e-post at billigere forsikring for noen er et uttrykk for lavere skaderisiko:

«Det er risikoutjevningen som gjør at vi kan tilby lavere priser til disse enn andre. Det er derfor ikke en rabatt de oppnår, men riktig pris ut ifra et riktig risikobilde.»

Dette betyr at 570.000 rettighetshaverne i pensjonskasser i Pensjonskasseforeningen er risikovurdert som gruppe og får rabatt på privat skadeforsikring hos Storebrand (se faktaboks).

Storebrand vil «av konkurransehensyn» ikke opplyse om antallet som har forsikringer med rabatt.

"Både Storebrand og KLP reklamerer med **rabatter** på **private forsikringer**, gitt at **én betingelse** er oppfylt: Arbeidsgiveren må ha selskapet som leverandør av pensjoner på jobben, såkalt tjenstepensjoner"

"Disse fordelene har alltid vært skattepliktige, også før 2019, men endringen fra 2019 er at det nå er arbeidsgiver som er ansvarlig for å innrapportere disse fordelene" e-post fra seksjonssjef i SKD

"Storebrand deler heller ikke Skatteetatens syn. Pressesjef Sindre Heyerdahl skriver i en e-post at billigere forsikring for noen er et uttrykk for lavere skaderisiko: «Det er risikoutjevningen som gjør at vi kan tilby lavere priser til disse enn andre. Det er derfor ikke en rabatt de oppnår, men riktig pris ut ifra et riktig risikobilde.»"

Fordel vunnet ved arbeid? Eller bare riktig pris?

Samordning - rekkevidde

- Samordningsbetraktningen har fått betydning også i relasjon til andre typer transaksjoner
 - Men ikke all samordning gir nødvendigvis en forhandlingsfordel (jf. bankinnskudd)
- Samordnet opptreden gir først og fremst mulighet for bedre prisvilkår (enn i en én-til-én transaksjon) dersom felles opptreden gir enten redusert
 - Risiko, eller
 - Kostnader hos produsenten av tjenesten eller produktet
- Men også mer spesielle ordninger der man koordinerer ulike ytelsesbehov for å oppnå fordeler sammenlignet med om det enkelte selskap inngår avtaler hver for seg
 - CASH POOL

Problemstillinger knyttet til «sammenhenger» KONSERNKONTOORDNING (Cash pool)

- ◆ *Komplekse strukturer der selskapene i konsernet har kontoer i en uavhengig bank*
 - ◆ *En for hver valuta*
 - ◆ *Det enkelte konto er en innskudds- og trekkfasilitet*
 - ◆ *Summen av samtlige selskapers kontoer kalles en toppkonto*
 - ◆ *Konsernets «bank» vil normalt ha ansvaret for toppkontoene*
 - ◆ *Konsernkontoordningene kan ha ulike strukturer, men vil generere en fordel for konsernet som helhet*
 - ◆ *Først og fremst fordi konsernets overskuddslikviditet i de ulike selskapene lånes ut til andre selskaper slik at lånerenten kommer konsernet til gode (og ikke den uavhengige banken)*
 - ◆ *Det oppstår en «**samordningsfordel**» (ved konsolidering av konsernets samlede likviditet)*
 - ◆ *Spørsmålet blir da hvordan denne fordelingen skal fordeles/tilordnes de enkelte selskapene*
 - ◆ *I hovedsak er spørsmål om prising av opptrekks- og innskuddsposisjonene*

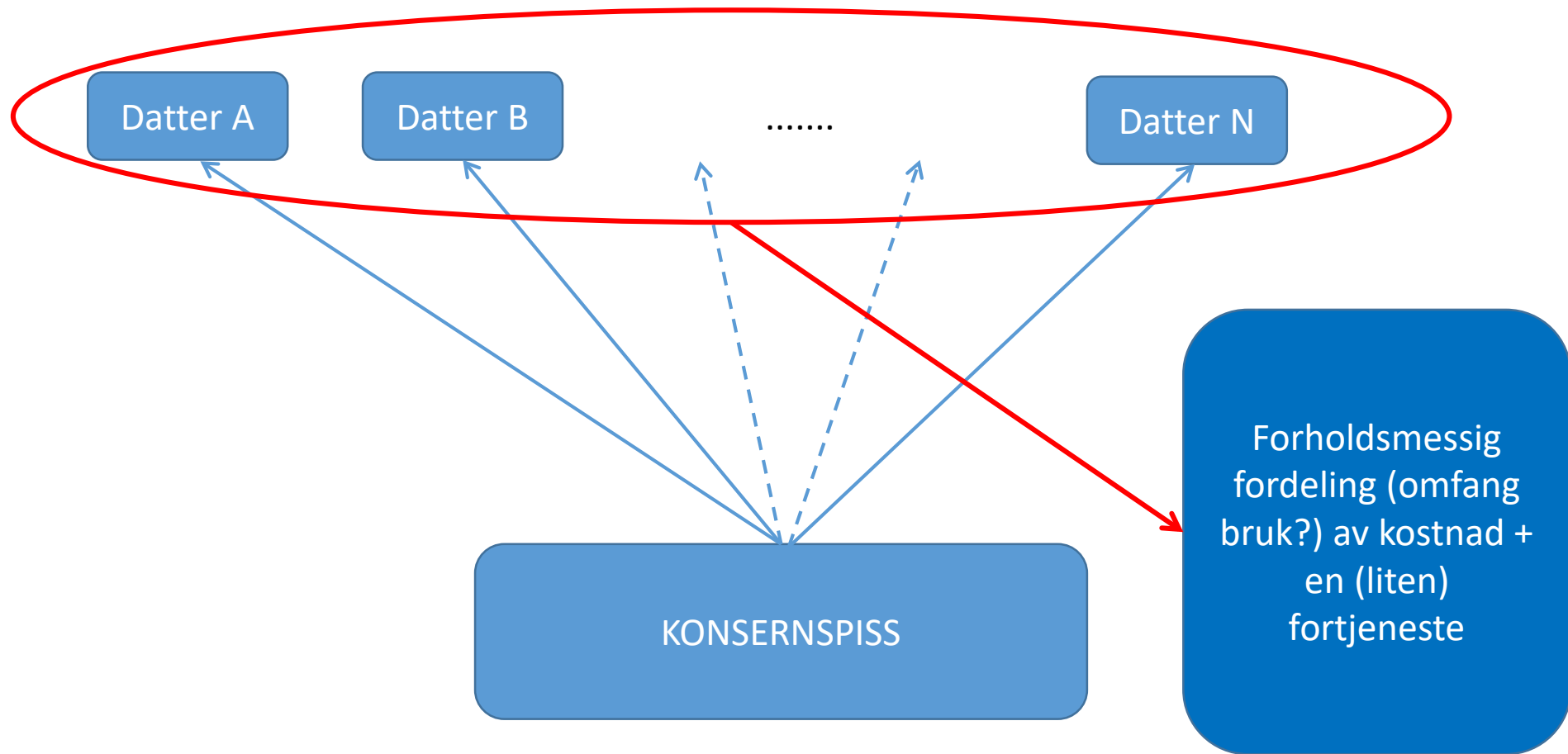
Problemstillinger knyttet til «sammenhenger» KONSERNKONTOORDNING (Cash pool)

- ◆ I Borgartings lagmannsretts dom av 11.01.2010 [Utv.-2010-199] (Norske ConocoPhillips) var situasjonen den at
 - ◆ *Fordelen langt på vei tilfalt selskapene som var netto låntakere (Innskuddsrente = opptreksrente = LIBID – 25 bp)*
 - ◆ *Mens det altså er den som er netto innskyter som skaper fordelene*
 - ◆ *Retten la til grunn at rentesatsen måtte fastsettes slik at **uavhengige aktører ville sett seg tjent med både å foreta innskudd og opptrekk** og at fordelene som ordningen genererte skulle fordeles på de ulike deltakerne **basert på deres bidrag til ordningen***
 - ◆ *Klagenemndas skjønn opprettholdt: opptreksrente = innskuddsrente = LIBID + 25 bp*

Samordning (sentralisert tjenesteyting) - kostnadsbesparelser

- ◆ Det ligger implisitt i retningslinjenes indirekte kostnadsfordelingsmetoder at kostnadsbesparelser ved sentralisert tjenesteproduksjon skal komme alle tjenestemottakerne til gode.
- ◆ Likevel argumenteres det av og til med "én til én" betraktninger. Jf. klipp fra lysbilde Symposium 2012:
 - ◆ Selskapet påberoper seg i de fleste tilfeller **lokalt ansvarlig leders anslag over hvilke resurser – i form av årsverk og timer – det ville kreve å utføre de aktuelle oppgavene lokalt.**
 - ◆ Det opplyses i den forbindelse at det å utføre tjenestene lokalt ville kreve vesentlig mer tid enn når tjenestene utføres av morselskapet
 - ◆ Klagenemnda: **det er morselskapets ressursbruk for tjenestene som er mottatt av det norske selskapet i det enkelte inntektsår som er relevant for tjenestenes omfang.**
- ◆ For et konsern vil sentralisert tjenesteyting normalt ha to elementer som vil kunne innebære kostnadsbesparelser:
 - ◆ Stordriftsfordeler og
 - ◆ Den fordel som ligger i at **det er i konsernets egen interesse at enkelte tjenester/produkter i større eller mindre grad er like**
 - Dette vil være særlig fremtredende i de tilfellene det dreier seg om én produksjon (ett kostgrunnlag) som kan brukes av alle (eventuelt en gruppe) uten ekstra kostnad for produsenten
 - Synergier som oppstår i **konsernet**

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



OECDs Retningslinjer (2015): D.8 MNE group synergies

1.157 Comparability issues, and the need for comparability adjustments, can also arise because of the existence of MNE group synergies. In some circumstances, MNE groups and the associated enterprises that comprise such groups **may benefit from interactions or synergies amongst group members that would not generally be available to similarly situated independent enterprises**. Such group synergies can arise, for example, as a result of combined purchasing power or economies of scale, combined and integrated computer and communication systems, integrated management, elimination of duplication, increased borrowing capacity, and numerous similar factors. Such group synergies are often favourable to the group as a whole and therefore may heighten the aggregate profits earned by group members, depending on whether expected cost savings are, in fact, realised, and on competitive conditions. In other circumstances such synergies may be negative, as when the size and scope of corporate operations create bureaucratic barriers not faced by smaller and more nimble enterprises, or when one portion of the business is forced to work with computer or communication systems that are not the most efficient for its business because of group wide standards established by the MNE group.

Realiteter mv.

Realiteter - Innledning

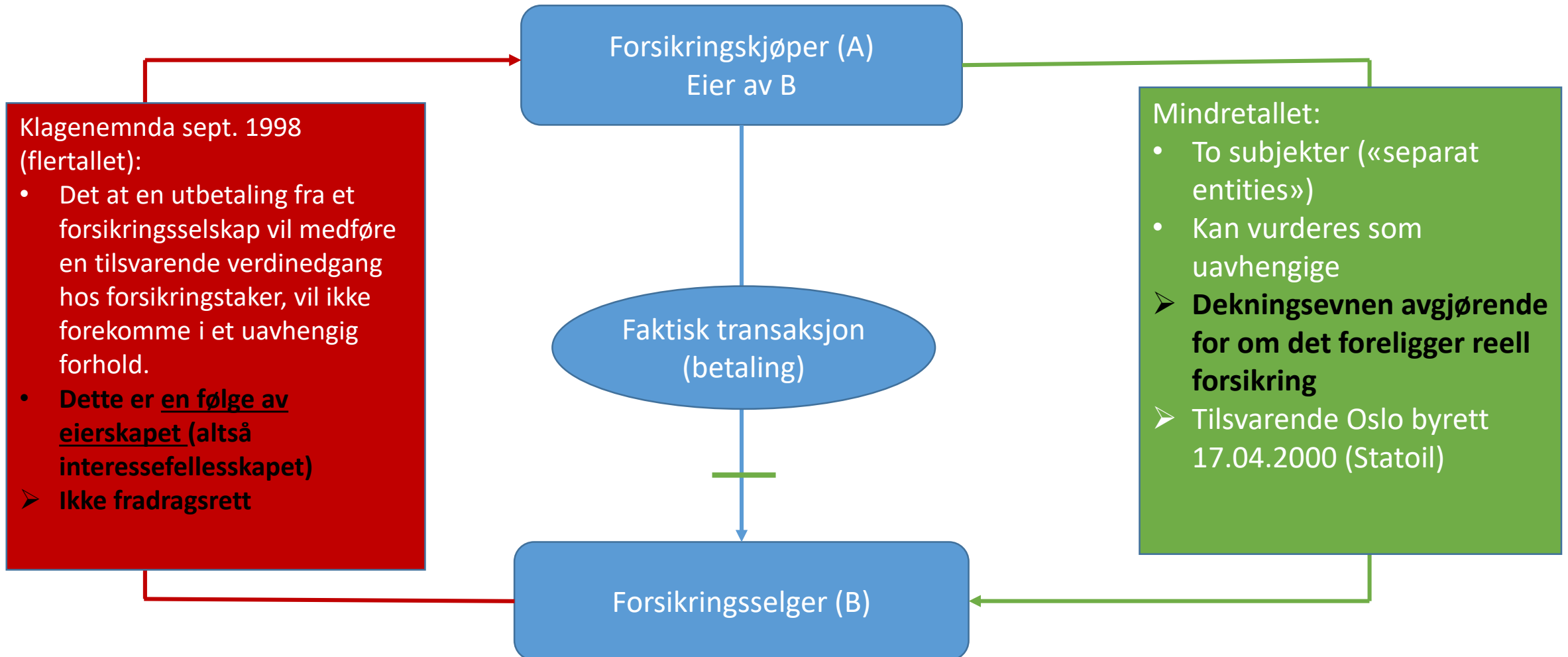
- *Med realiteter menes her karakteristika/konsekvenser/faktiske forutsetninger knyttet til konsernforholdet som må tillegges (pris)virkning ved anvendelsen av kriteriet “uavhengig”. F.eks.:*
 - Transaksjonskostnader som ikke vil oppstå.
 - Virkninger knyttet til eierskapet uten avtale.
 - Tjenester som uansett vil bli ytet som følge av eierskapet
 - Handlinger som en uavhengig av forretningsmessige grunner (ulike hensyn) ville ha valgt å gjennomføre men som et selskap i konsern ikke behøver å ta hensyn til.
 - Transaksjonen oppfyller ikke krav til innhold som følge av interessefellesskapet

Transaksjonen oppfyller ikke krav til innhold *som følge av interessefellesskapet*
Vertikal forsikring

- Med vertikal forsikring menes en ordning der forsikringstaker har direkte (vertikalt) eierskap til forsikringssselger
- En grunnleggende problemstilling ved en slik forsikringsordning er
 - Før man vurderer prisen på polisen som sådan som om pratene var uavhengige
- **Om transaksjonen i det hele tatt tilfredsstiller alminnelige krav til fradragsrett**
 - Medfører eierskapet at det grunnleggende kravet om oppofrelse foreligger,
 - Eller må dette likestilles med avsetning for fremtidige tap innenfor egen økonomi?
 - Er risikoen overført?
 - Selvassuransfond?

Transaksjonen oppfyller ikke krav til innhold *som følge av interessefellesskapet*

Vertikal forsikring



Transaksjonskostnader som ikke vil oppstå.

Om underliggende realiteter som ikke gjenfinnes i den formelle forsikringsavtalen med captivet.

- *Ved vurderingen av prisingen av konserninterne forsikringspoliser på 1990-tallet ble det bl.a. tatt utgangspunkt i betydningen av de **ekstraordinært store fortjenestene som kunne observeres i captivene.***
- Oljeskattekontoret la til grunn årsaken var at captive-ordningen hadde potensiale for betydelige kostnadsbesparelser.
- En vesentlig årsak til de kostnadsbesparelser som faktisk oppstår synes å være det **at captivet som en slags forretningsmessig forutsetning kan legge til grunn at konsernets selskaper forsikrer seg i captivet.**
 - Denne forutsetningen ville i en uavhengig transaksjon vært **forsikringskjøperens egen posisjon** (vurdert som selvstendig enhet) som han kunne ha utnyttet for å oppnå prisfordeler. Den underliggende realitet i forsikringsforholdet mellom captivet og det norske selskap vil, i de fleste tilfeller, kunne karakteriseres som en (i større eller mindre grad) **langsiktig binding til captivet som forsikringsselger.**
 - Det er *ikke* de muligheter til besparelser som captivet måtte oppnå ved å forsikre et større antall risikoer (utjevning)
 - Slik håndterer nemlig også det ordinære (direkte) forsikringsmarkedet sine reforsikringer.
 - Men **de muligheter til prisreduksjoner som kjøperen selv ville ha hatt ved selv å velge å gi selgeren åpenbare muligheter til langsiktige kostnadsbesparelser, som må tilordnes kjøperen.**
 - I konsernforhold vil det normalt ikke være det enkelte selskaps valg om det skal forsikre seg i captivet.
 - Denne langsiktige bindingen gjør det mulig for captivet å inngå langsiktige "allianser", som for eksempel å melde verdiene inn i det gjensidige forsikringsselskapet OIL (og dermed muligheten til å hente ut en OIL-fordel)
- **Tilsvarende vurderinger** må gjøres knyttet til ulike ordninger av **felles nytte for konsernselskapene og hvor nytten av ordningen krever langsiktighet.**
 - Ved (reelt) å gå inn i et langsiktig avtaleforhold har man gitt fra seg muligheten til å utnytte de fordeler som langsiktigheten kan gi grunnlag for.

Handlinger som en uavhengig av forretningsmessige grunner (ulike hensyn) ville ha valgt å gjennomføre men som et selskap i konsern ikke behøver å ta hensyn til.

Gulating Lagmannsrett 26.5.2017 (Hess) Utv. 2017/1417.

Tidspunkt for valg av refinansiering

Saken gjaldt 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

- ◆ I dette tilfellet kan det legges til grunn at Hess kunne påregne at lånene ble refinansiert og at nye og større lån (etter hvert) ville bli gitt.
- ◆ **Hovedspørsmål var da:** 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 petroleumsskatt:**
 - ♦ 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»**

Fra Klagevedtak januar 2019 – Klagenemndas vurderinger knyttet til:
«**Spørsmålet om hvordan hensynta forhold ved den kontrollerte transaksjonen som skyldes konserntilknytningen**»

- **Utgangspunktet – selskapets innvendinger:** Oljeskattekontoret overvurderer betydningen av konserntilknytning ved å **justere for forholdet i flere sammenhenger**.
 - I tillegg er justeringene **inkonsistente: i enkelte sammenhenger tenkes konserntilknytningen bort, andre ganger ikke**.
 - Selskapet viser til at kontoret ved fastsettelse av **stand-alone ratingen** korrigerer selskapets regnskapsmessige nøkkeltall ved å tenke konserntilknytningen bort (omklassifisering fra gjeld til egenkapital),
 - samtidig som konsernintern knowhow anses som en konkurransemessig fordel.
 - I relasjon til **transaksjonskostnader** hensyntas konserntilknytningen enda en gang,
 - det samme gjelder indirekte når kredittfasiliteten anses som et kortsiktig lån.

Fra Klagevedtak januar 2019 – Klagenemndas vurderinger knyttet til:
«**Spørsmålet om hvordan hensynta forhold ved den kontrollerte transaksjonen som skyldes konserntilknytningen**»

- Klagenemnda viser til LG-2016-092595 (*Hess*) hvor Gulating lagmannsrett tok stilling til hvilke forhold ved en transaksjon som skulle tenkes bort, og hvilke forhold som skulle holdes fast, ved prissammenligningen.
 - Retten la til grunn at at man ved sammenligningen skal ta hensyn til alle karakteristika ved den kontrollerte transaksjonen, bortsett fra partenes tilknytning til hverandre.
 - Faktiske omstendigheter ved transaksjonen som skyldtes konserntilknytningen ble ikke funnet å være mindre relevante enn andre faktiske omstendigheter ved transaksjonen.
 - **Retten fant det ikke riktig å se bort fra reelle faktiske og økonomiske aspekter ved den kontrollerte transaksjonen og erstatte dem med hypotetiske størrelser som ville gjelde for selskaper i en helt annen situasjon.**
 - I Hess-saken var spørsmålet knyttet til refinansieringsrisiko.

Fra Klagevedtak januar 2019 – Klagenemndas vurderinger knyttet til:
«**Spørsmålet om hvordan hensynta forhold ved den kontrollerte transaksjonen som skyldes konserntilknytningen**»

- Klagenemnda mener at dommen kan tolkes slik **at det bare er *interessefellesskapet* som skal tenkes bort** ved en sammenligning med ukontrollerte transaksjoner,
- **ikke faktiske forhold** ved den kontrollerte transaksjonen som oppstår som ***en naturlig følge av konserntilknytningen***.
 - Om det dreier seg om ett eller flere faktiske forhold kan slik nemnda ser det ikke ha noen betydning.
 - Det at konserntilknytningen får betydning i flere sammenhenger innebærer derved ikke at betydningen av konserntilknytning overvurderes, slik selskapet anfører

Fra Klagevedtak januar 2019 – Klagenemndas vurderinger knyttet til:
«**Spørsmålet om hvordan hensynta forhold ved den kontrollerte transaksjonen som skyldes konserntilknytningen**»

- Etter Klagenemndas syn **følger det direkte av Hess-dommen at det ved prissammenligninger må tas hensyn til at transaksjonskostnader er adskillig lavere ved konserninterne transaksjoner enn ved transaksjoner mellom uavhengige parter.** Dette er et faktisk forhold som følger naturlig av konserntilknytningen.
- Når det gjelder justering av nøkkeltall, gjentar Klagenemnda at selv om Oljeskattekontoret i klagenotatet utreder effekten av bl.a. det å justere selskapets finansielle nøkkeltall ved å anse selskapets konserninterne gjeld som egenkapital for ratingformål, konkluderer kontoret med å legge til grunn en finansiell risiko tilsvarende "modest" for alle år. **Dette er den samme klassifiseringen som kontoret ville kommet frem til uten at justering for konsernintern gjeld / regnskapsmessig egenkapitalandel / utbyttepolitikk foretas.**
- Klagenemnda vil likevel knytte en generell kommentar til selskapets anførsel.

Fra Klagevedtak januar 2019 – Klagenemndas vurderinger knyttet til:
«**Spørsmålet om hvordan hensynta forhold ved den kontrollerte transaksjonen som skyldes konserntilknytningen**»

- Klagenemnda påpeker at selv om et datterselskaps kapitalstruktur **rett nok er et faktisk forhold**, og kapitalstrukturen ofte er *påvirket* av konserntilknytningen, er den **ikke en naturlig følge av den**. I tilfeller hvor aksjonær også er långiver er *risikoen knyttet til egenkapitaltilførsel lik risikoen knyttet til utlån*.
 - Forholdet mellom egenkapital og gjeld vil da være basert på andre hensyn, som fleksibilitet og skatt, og ha liten betydning for selskapets kredittrisiko.
 - Det å benytte et datterselskaps ukorrigerede nøkkeltall kan derved gi et fortegnet bilde av kredittrisikoen.
 - Klagenemnda legger til grunn at dette er bakgrunnen for at kredittratingbyråer i enkelte tilfeller anser konsernintern gjeld som egenkapital ved kredittratingen, jf. eksempelvis S&Ps tidligere omtalte rating av Statoil US Holdings Inc. av 30. juni 2014.

Fra Klagevedtak januar 2019 – Klagenemndas vurderinger knyttet til:
«**Spørsmålet om hvordan hensynta forhold ved den kontrollerte transaksjonen som skyldes konserntilknytningen**»

- Når det gjelder det å se hen til konserninterne forhold som påvirker den forretningsmessige risikoen, **herunder det å anse konsernintern kunnskap som en konkurransemessig fordel**, anser Klagenemnda også dette for å være **i tråd med det kredittratingselskaper gjør**. Nemnda viser til S&Ps rating av Statoil US Holdings Inc. av 30. juni 2014 hvor S&P opplyste å ha lagt vekt på konsernets støtte til forretningsutvikling, vilje til finansiering og gode merkenavn ved vurderingen av forretningsrisiko:
 - We assess SUSHI's business risk profile as "satisfactory." .. In addition, we integrate into our assessment the ongoing parental support for business development and financing, in addition to good brand name recognition.

Fra Klagevedtak januar 2019 – Klagenemndas vurderinger knyttet til:
«Spørsmålet om hvordan hensynta forhold ved den kontrollerte
transaksjonen som skyldes konserntilknytningen»

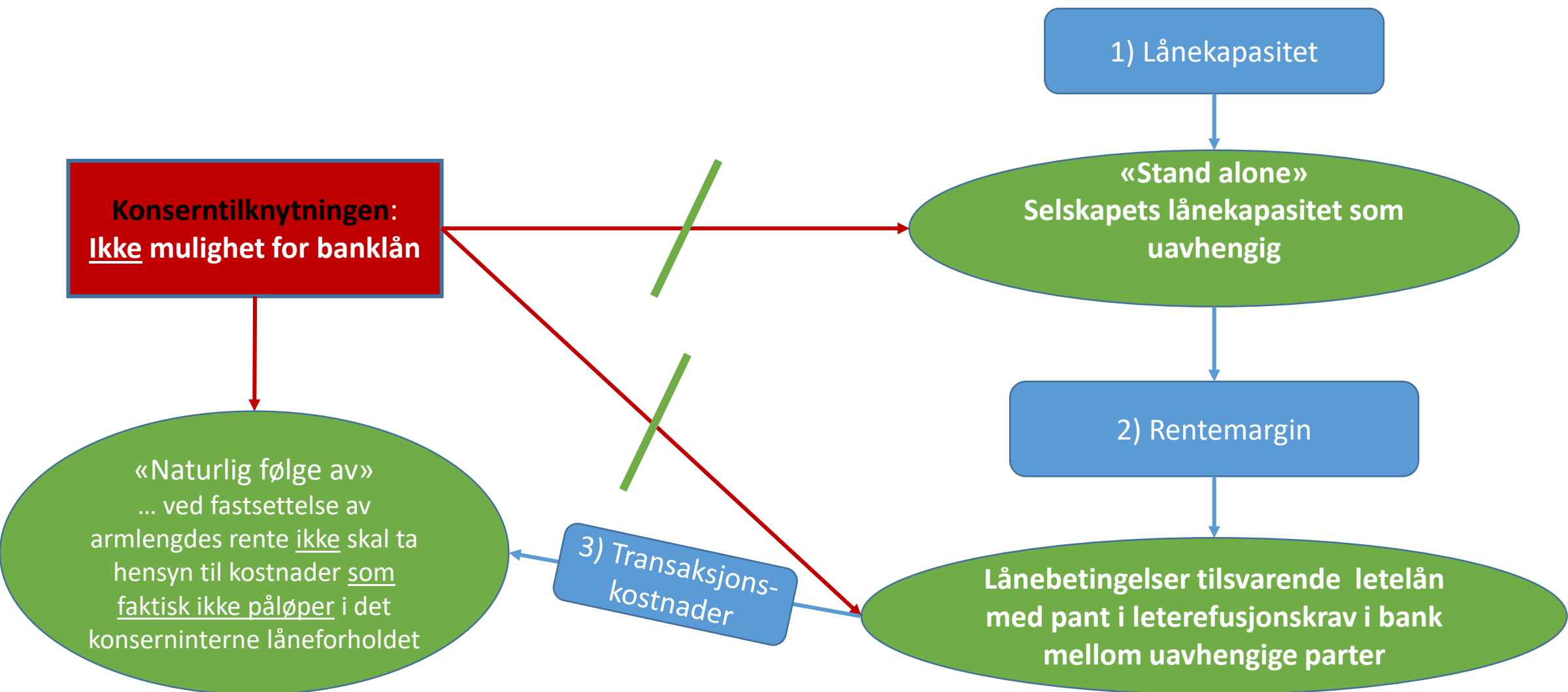
- Når det gjelder løpetid på lånet, oppfatter Klagenemnda selskapets anførsel dit hen at lånet ville hatt en lengre løpetid dersom det hadde blitt tatt opp eksternt. Etter nemndas syn er imidlertid løpetiden på lånet et faktisk forhold ved den kontrollerte transaksjonen som ikke følger *naturlig* av konserntilknytningen:
Selskapet stod fritt til å avtale en lengre løpetid på lånet.

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)
Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin
Transaksjonskostnader

- Retten:

Ved fastsettelse av hva som skal anses som armlengdes rentemargin på det konserninterne lånet, er det bare avhengighetsforholdet mellom partene som skal tenkes bort. Øvrige faktiske forhold knyttet til transaksjonen og organiseringen skal imidlertid ligge fast, som premisser for vurderingen av hva som ville være den armlengdes renten på det konserninterne lånet. **I dette ligger etter rettens oppfatning at en ved fastsettelse av armlengdes rente ikke skal ta hensyn til kostnader som faktisk ikke påløper i det konserninterne låneforholdet**, selv om det ville ha påløpt slike kostnader ved låneopptak i uavhengig bank. Retten finner støtte for dette i LB-2009-81881 (Norske ConocoPhillips).

Dom 18.11.2019 i Oslo tingrett [19-048963TVI-OTIR/06)
Petrolia Noco AS: Tynn kapitalisering og rentemargin



Fastsettingen for inntektsåret 2018

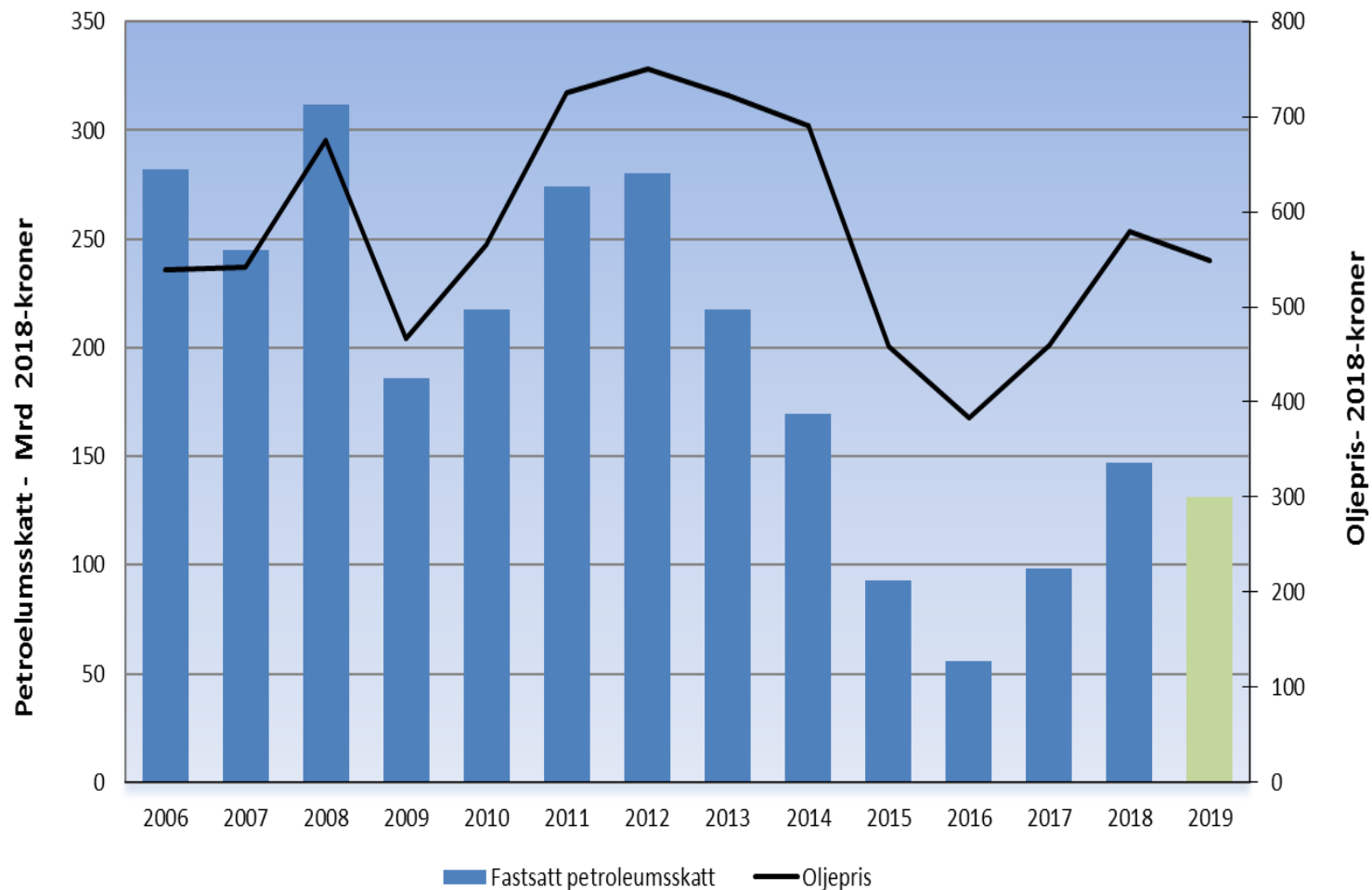
Oversikt saksomfang



Fastsetting

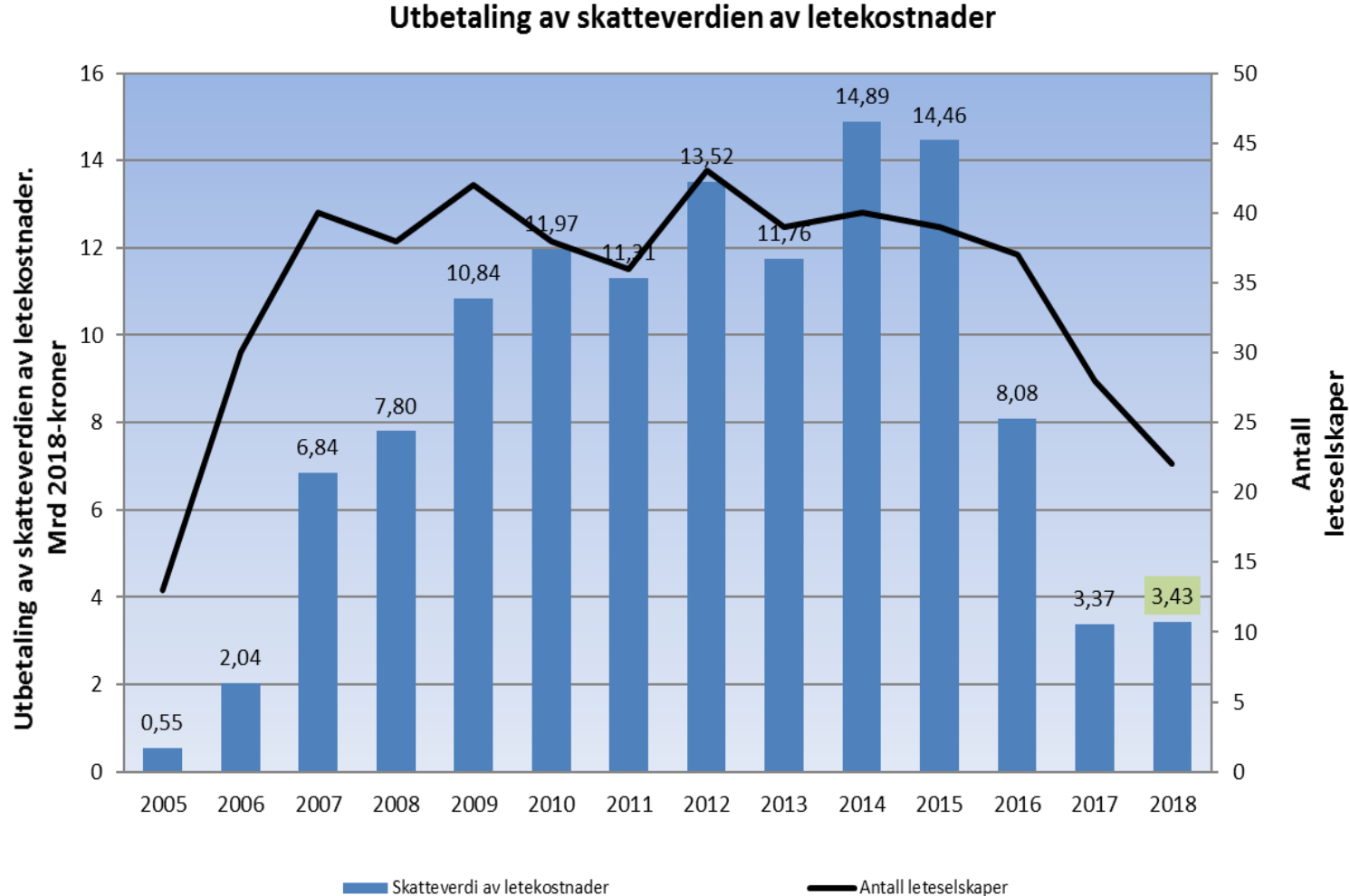
- Vesentlige endringer i lignings-/fastsettingsprosessen de siste årene som følge av
 - elektronisk skattemelding og regnskapsskjema
 - tidligere ferdigstilling
 - prinsippene som ny skatteforvaltningslov bygger på
 - opphevelse av Oljeskattenemnda
- På denne bakgrunn og med utgangspunkt i prinsippene i skatteforvaltningsloven:
 - blir hovedmålet å identifisere problemstillinger der selskapene ikke etterlever skattereglene
 - 12 endringsvedtak
 - De fleste identifiserte problemstillingene vil imidlertid bli registrert som endringssak

Fastsatt petroleumsskatt og oljepris



Fastsatt for 2018
147 mrd. NOK

Skattelistene viser hvor viktig petroleumsvirksomheten fortsetter å være for norsk økonomi. De 23 oljeselskapene som betaler skatt står for hele 64 prosent av den totale selskapsbeskatningen i Norge. 332000 bidrar med de resterende 36 prosent.



Fra dagens pressemelding:

Etter at refusjonsordningen ble innført i 2005 har antall aktører på norsk sokkel steget betraktelig, men det har vært en nedgang de siste tre årene.

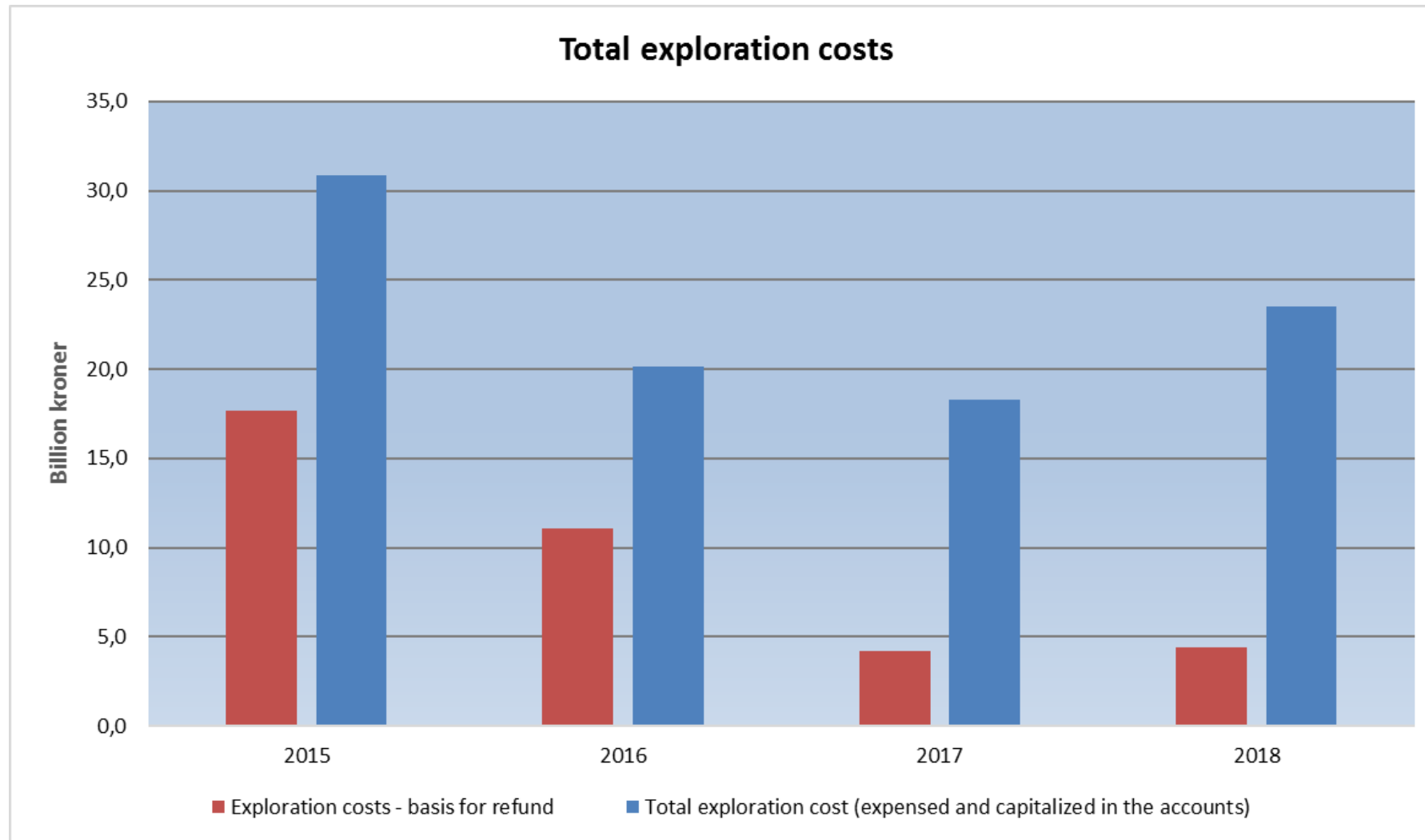
Reduksjonen i utbetaling av skatteverdien av letekostnader fra 2015 til 2017 kan i hovedsak forklares med redusert leteaktivitet og kostnadsfall på norsk sokkel.

I 2018 har det imidlertid vært betydelig høyere leteaktivitet enn i de to foregående årene.

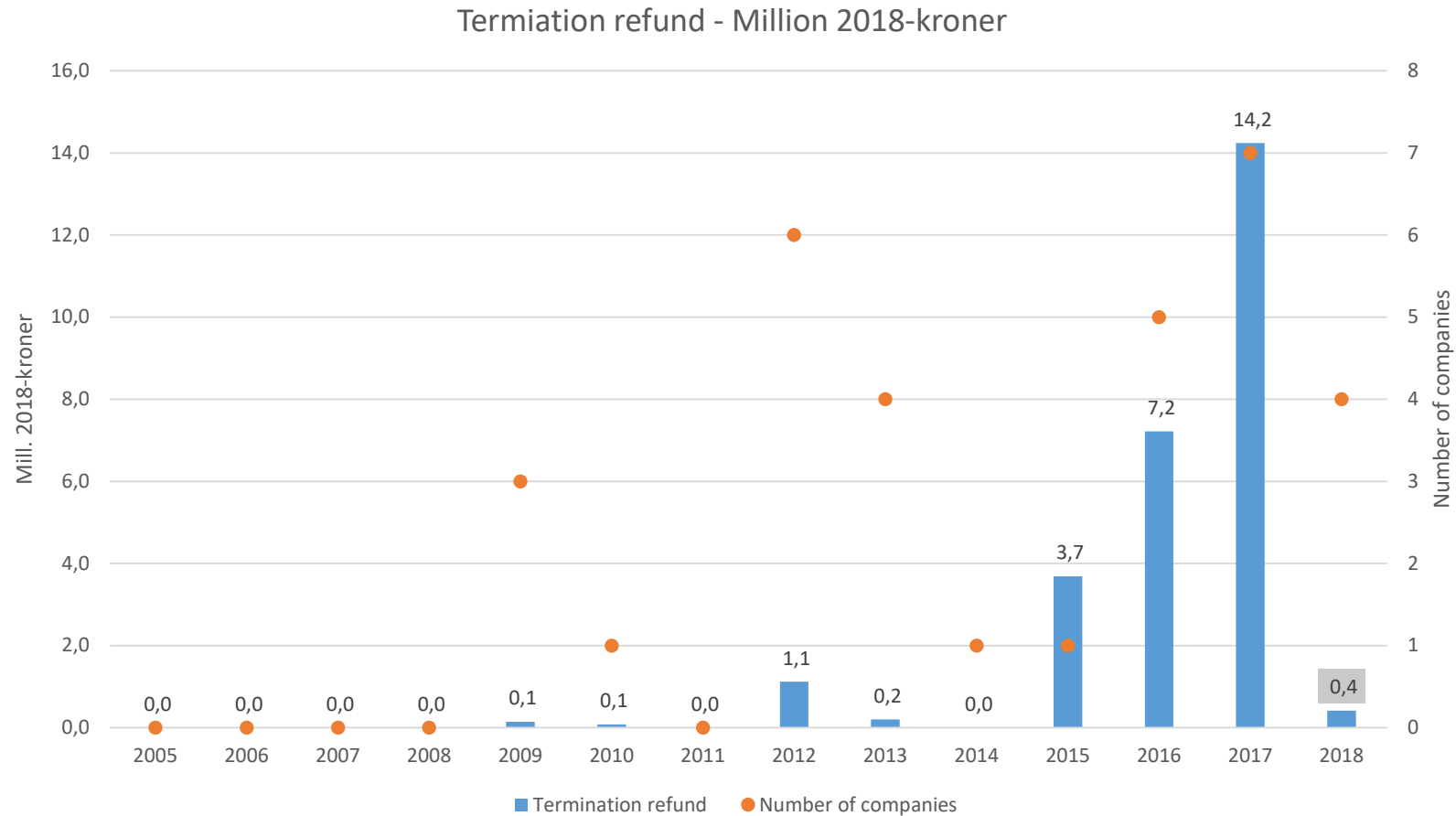
Årsakene til at leterefusjonen likevel ligger på et relativt lavt nivå i 2018 er redusert kostnadsnivå og endring i aktørbildet på sokkelen:

Det er færre rene leteselskaper og flere av de mer etablerte selskapene har økt sin leteaktivitet.

Totale letekostnader



Opphørsrefusjon



Kort kommentar vedrørende:

1. Virksomhetsutøvelsens varighet avgjørende for om det kan gis opphørsrefusjon?
2. Mottatt refusjon ett år , levert skattemelding til OSK neste år (kostnader til pågående saker – ønsket mer refusjon)
3. Forhåndsfastsettelse krever faktisk opphør
4. Fusjoner/fisjoner i forbindelse med krav om opphørsrefusjon

Saksstatus pr. 20.9.2019

Antall saker

Skattebeløp

| | | |
|------------------|-----|--------|
| Tørrgass | 35 | 3 164 |
| Våtgass | 8 | 485 |
| Råolje/kondensat | 2 | 3 |
| Forsikring | 23 | 2 915 |
| Konserntjenester | 48 | 5 413 |
| Finans | 55 | 2 878 |
| Tidfesting | 15 | 146 |
| Friinntekt | 11 | 412 |
| Sokkel/land | 12 | 84 |
| § 10-vedtak | 28 | 539 |
| Annet | 52 | 557 |
| | 289 | 16 596 |

| | | |
|------------------|-----|--------|
| Endring | 226 | 10 995 |
| Klage | 32 | 3 964 |
| Tingrett | 6 | 308 |
| Lagmannsrett | 2 | 988 |
| Høyesterett | 0 | 0 |
| Stedlig kontroll | 8 | 0 |
| MAP | 13 | 341 |
| APA | 0 | 0 |
| BFU | 2 | 0 |
| | 289 | 16 596 |

Pr. oktober 2018:

363

19439

Innsyn



Tre klager i 2019 (til SKD) på avslag på innsyn

1. Innsyn etter bokettersyn

1. Etter gjennomført (uanmeldt) bokettersyn der det ble kopiert arkivmateriale ba selskapets advokat om innsyn i

1) Fullstendig dokumentliste

2) Kopi av logg fra gjennomgangen av søk i materialet hvor det fremgår hvilket tidspunkt det har vært søkt, hvem som har søkt, hva det har vært søkt etter, hvilke filtre som er brukt, hvordan avbrudd har vært håndtert, samt liste over dokumenter som er utlevert.

➤ SKD om innsyn i dokumentlistene:

➤ *"enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak"*, se sktfvl. § 5-4 første ledd.

Skattedirektoratet legger til grunn at innsynsretten **også omfatter adgangen til å be om utskrift av en liste over hvilke dokumenter som regnes som saksdokumenter i egen sak.**

➤ Det er gitt innsyn i liste over hvilke dokumenter Oljeskattekontoret regner som saksdokumenter i saken, men klager mener listen er ufullstendig.

➤ Dokumenter som skattemyndighetene har vurdert som **ikke relevante for saken, og som heller ikke av parten anføres å ha bevisverdi, utgjør ikke «saksdokument»**

➤ **.. er ikke hele det filkopierte** datamaterialet som er kopiert for gjennomsyn saksdokumenter som omfattes av sktfvl. § 5-4. Disse vil derfor heller ikke fremgå av dokumentlister i saken.

➤ **.. er det dokumenter som kreves utlevert etter at skattemyndighetene har foretatt gjennomsyn av arkivet og identifisert dokumenter som man ønsker å se nærmere på, som må anses som saksdokumenter i denne sammenheng.**

Tre klager (til SKD) på avslag på innsyn

1. Innsyn etter bokettersyn

➤ *Kopi av logg mv. :*

- Oljeskattekontoret avslo krav om innsyn fordi dette ble ansett som et **internt dokument** som kan unntas med hjemmel i sktfvl. § 5-4 andre ledd bokstav a.
- I tillegg la kontoret til grunn at **kontrollhensyn** begrunnet unntak fra innsynsretten etter sktfvl. § 5-4 andre ledd bokstav b.
- Oljeskattekontoret fant heller ikke grunn til å gi **merinnsyn** etter § 5-4 fjerde ledd.
- SKD:
 - Skattepliktige har krav på innsyn i saksdokumenter i sin egen sak etter sktfvl. § 5-4. Skattemyndighetene kan likevel holde tilbake dokument som er utarbeidet for saksforberedelsen av organet selv, over-, under- eller sideordnet organ etc. etter andre ledd bokstav a.
 - Etter Skattedirektoratets vurdering er en logg fra gjennomsynet av det kopiert datamaterialet et internt dokument etter denne bestemmelsen, som kan unntas innsyn etter nevnte bestemmelser.
 - Merinnsyn – betydningen av respekt for privatliv, kommunikasjon (advokaters taushetsplikt mv.), jf. HR-2017-467-A
 - Bedt om innsyn i ettertid. Situasjonen en annen enn i HR-saken.
 - Selskapet hadde i denne saken hatt tilbud om å være tilstede under gjennomgangen av det elektroniske materialet uten å benytte seg av det.
- Fastholdt kontorets avslag på innsyn.

Tre klager i 2019 (til SKD) på avslag på innsyn

2. Innsyn i Klagenemndas vedtaksutkast

➤ Prosessen mot vedtaksutkast

- Oljeskattekontoret (OSK) utarbeider klagenotat som blir forelagt for selskapet før saken blir sendt til Klagenemnda (**KLN**)
 - I **Klagenotatet** inneholder **kontorets innstilling**
- Basert på KLNs diskusjon av klagenotat og tilsvar utformer OSK et utkast til vedtak til påfølgende møte
- Behandlingen går ofte over flere møter. OSK lager nytt vedtaksutkast for hver gang, basert på hvilke anvisninger (skriftlige og muntlige) som nemnda gir.

➤ Både Oljeskattekontoret **og KLN hadde avslått krav om innsyn**: Klagenemnda anser vedtaksutkastene som sine egne, interne dokumenter.

➤ SKD vurderte følgende fire spørsmål

- 1) Klagerett: Klagenemnda kan ikke instrueres, jf. skatteforvaltningsloven § 2-9
- 2) Om vedtaksutkastene er «utkast til innstilling til vedtak i nemnda», jf. skatteforvaltningsloven § 13-6, femte ledd
- 3) Om vedtaksutkast kan anses som «saksdokument», jf. skatteforvaltningsloven § 5-4 første ledd
- 4) Selskapets behov for innsyn – skatteetatens praksis, jf. SKD 11/11

Tre klager i 2019 (til SKD) på avslag på innsyn

2. Innsyn i Klagenemndas vedtaksutkast

➤ Klagerett?

- Klagenemnda skal avgjøre hvilke inntekts- og formuesposter som omfattes av petroleumsskatteloven § 5 første ledd, og hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 d annet til syvende ledd.
 - Dette følger av skatteforvaltningsloven § 13-8.
 - Andre avgjørelser faller etter Skattedirektoratets syn utenfor Klagenemndas myndighetsområde, med mindre det følger av særskilt hjemmel.
- Dermed vurderer direktoratet at innsynskrav tilknyttet saker om skatt på formue i og inntekt av virksomhet etter petroleumsskatteloven § 5 må behandles av Oljeskattekontoret i første instans.
- Videre skal klager på avgjørelser av Oljeskattekontoret behandles av Skattedirektoratet, jf. skatteforvaltningsloven § 13-3 første ledd

➤ «utkast til innstilling til vedtak i nemnda»?

- Viste til Borgarting lagmannsrett i dom av 7. desember 2015 (Utv. 2016 s. 25): De vedtaksutkast (utkast til kjennelse) som OSK – i samråd med Klagenemnda selv – utarbeider etter at saken oversendes nemnda, må anses som en del av *selve nemnds-behandlingen* – og er således unntatt skattyters innsynsrett.
- Skattedirektoratet gjennom gikk vedtaksutkastene og fant det godtgjort at innholdet i utkastene ga uttrykk for nemndas egne vurderinger
- Hensynet bak bestemmelsen – å gi klageren rett til innsyn i og mulighet til å imøtegå *Oljeskattekontorets* redegjørelse og vurderinger overfor nemnda – er dermed ivarettatt ved at selskapet fikk tilsendt klagenotatet 15. januar 2018. Det tilsier at bestemmelsen ikke kommer til anvendelse for vedtaksutkastene.

Tre klager i 2019 (til SKD) på avslag på innsyn

2. Innsyn i Klagenemndas vedtaksutkast

➤ Saksdokument?

- Skatteforvaltningsloven § 5-4 første ledd:

"Enhver har rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i egen sak."

- Forarbeidene til § 5-4: dokumentbegrepet er ment å ha det samme innholdet som i offentleglova § 4 og forvaltningsloven § 2 første ledd bokstav f
 - saksdokumentet anses som opprettet når det er "*ferdigstilt*" (Offentleglova §4)
 - ingen av de tre versjonene til vedtaksutkast er å anse som "*ferdigstilte*"; først ved det endelige vedtaket i saken foreligger det et dokument som det ikke er aktuelt å gjøre endringer eller tilføyinger i.
 - ingen av versjonene av vedtaksutkastet er å regne som «*saksdokument*». § 5-4 kommer ikke til anvendelse
 - heller ikke er grunnlag for å vurdere merinnsyn etter § 5-4 fjerde ledd, som forutsetter at det foreligger rett til partsinnsyn.

➤ Behov for innsyn?

- samsvar mellom de faktiske forholdene i Oljeskattekontorets klagenotat og det som fremgår av Klagenemndas begrunnelse.
- vanskelig for å se at nemnda på disse punktene har basert sitt vedtak på et nytt og annet syn enn Oljeskattekontoret.
- vedtaket er utførlig begrunnet
- selskapet anledning til å angripe det materielle vedtaket. Innrømmelse av innsyn vil ikke reparere eventuelle mangler

Tre klager i 2019 (til SKD) på avslag på innsyn

3. Innsyn i Gassdatabasen

Nevnes også at det foreligger klage over avslag på partsinnsyn knyttet til omtale av observasjoner vedrørende referansepriser i Gassdatabasen (jf. skatteforvaltningsloven § 8-10) i et utkast til endringsvedtak.

- **Klagebehandlingen er ikke avsluttet, her derfor bare hva klagen gjelder:**

- Twistepunktet i saken er om referanseprisen - både for salg og kjøp - for skatteformål skal fastsettes til gjennomsnittet av bid og offer, som er mid-pris.
- Kontoret hadde tidligere foretatt en gjennomgang av eksterne hub-indekserte gassalgskontrakter som var rapportert i Gassdatabasen:
 - Observasjonen var at i de eksterne kontraktene var prisen - med få unntak - gjennomsnittet av ask-bid uavhengig av hvilken indeks som lå til grunn.
 - Gjennomgangen var basert på rapportert prismekanisme/prisformel i Gassdatabasen. Ingen kontrakter ble gjennomgått.
- Selskapet har fått tilgang til – i anonymisert form – sentrale kontraktsvilkår i avtaler der Klagenemnda har lagt til grunn at referanseprisen skal være mid-pris.
- Selskapet mener at vilkårene i en kontrakt må vurderes **i sin helhet** og ikke bare ut fra utgangspunktet (referanseprisen). **Kontoret skulle ha gjort en sammenlignbarhetsanalyse der sentrale kontraktsvilkår - ut over referanseprisen - inngikk.**
 - Innsynsbegjæringen gjelder **hvorvidt transaksjonene faktisk er sammenlignbare**
 - Selskapet viser til at det ikke hadde tilgang til avtalene som kontoret benyttet i sammenligningen i vedtaksutkastet, og at det derfor ikke var mulig for selskapet å vurdere hvorvidt avtalene var sammenlignbare med den konserninterne avtalen

Fastsetting av grunnlaget for særskatt

Litt om aktuelle saker knyttet til petroleumsskatteloven § 3b

Fastsetting av grunnlaget for særskatt

En sammensatt «øvelse» - kort oversikt

Utgangspunktet **petroleumsskatteloven § 5**: saklig (utvinning og rørledningstransport) og geografisk (norsk sokkel) avgrensning

- Inntektssiden fastsettes med utgangspunkt i tradisjonell tilordningspraksis (innenfor geografisk grense)
 - Men slik at det er **retten til utvinning** som er inntektsgrunnlaget (**grunnlaget for ekstraordinær avkastning, grunnrente**)
 - I tillegg vil **avledede** (av retten til utvinning) inntekter kunne omfattes.
- Kostnadssiden har også utgangspunkt i alminnelige skatterettslige kriterier («erverve, sikre og vedlikeholde»)
 - I utgangspunktet er det **ikke avgjørende hvor** kostnaden er pådratt eller driftsmiddelet befinner seg
 - **Forutsatt** at kostnaden gjelder **inntektservervet** (kjernevirksomheten) **innenfor den geografiske grense**
 - For faste anlegg på land som fremmer kjernevirksomheten på sokkelen gjelder særskilte regler (stedbunden beskatning)
- Geografisk grense er dessuten et **avgjørende kriterium for de (klart) største investeringene som gjøres**:
 - **Produksjonsinnretninger,**
 - **Rørledninger, og**
 - **Innretninger tilknyttet slike anlegg**
 - For slike investeringer gjelder særskilte regler, jf. **petroleumsskatteloven § 3b** (som bl.a. innebærer nominelt fradrag i særskattegrunnlaget på 120,8% iht. 2019 reglene)
 - En rekke problemstillinger: krav om fast forankring, avgrensning mot annen aktivitet, tilknytningskriteriet, metode for fastsetting av grunnlaget mv.

Fastsetting av grunnlaget for særskatt

En sammensatt «øvelse» - kort oversikt

Finansposter og andre særregler

For finansposter finnes de viktigste reglene i **petroleumsskatteloven § 3d**

- Egne tilordningsregler for finansposter bl.a. fordi gjeldsrenter ikke anses å kunne henføres til en bestemt inntektskilde.
 - Særskatten har «tvunget frem» regler som sørger for årsakssammenheng:
 - Rentebærende gjeld som kan gi grunnlag for for rentebelastning til særskattegrunnlaget beregnes på grunnlag av formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet (+ en avkortning)
 - Krever vurdering av (**bl.a.**):
 - Hva som skal anses som rentebærende gjeld
 - **Fra fastsetting 2018:**
 - Utgangspunkt petroleumsskatteforskriften § 18: Som rentebærende gjeld regnes ikke leverandørgjeld, daglig kontantbalanse mellom operatør og rettighetshavere, skyldig vederlag og refusjoner ved overdragelse av utvinningstillatelser, ..
 - Selskapet mente bare kortsiktige poster var omfattet av bestemmelsen vedrørende skyldig vederlag og refusjoner. Bestemmelsen lest i sammenheng tilsa at langsiktige (rentebærende) poster knyttet til slike vederlag måtte anses som rentebærende gjeld etter § 3 d.
 - Kontoret viste til at ikke bare kortsiktige poster var omfattet av § 18
 - Ordlyden avgjørende.
 - Om formuesobjektet omfattes av ett av lovens konkret angitte formuesobjekter
 - **Jf. omtale nedenfor av Klagevedtak november 2019**
 - Vurdering av om driftsmiddelet er tilknyttet sokkelvirksomheten («anskaffet eller pådratt som ledd i»)
 - Andre særregler, bl.a. knyttet til overdragelser av eierandeler, samordning av petroleumsfelt, gevinstbeskatning mv.

§ 3b (mv.)

1. Finansiell leasing – fastsetting av kostpris for avskrivninger og friinntekt
2. Påkostning på leid flytende produksjonsinnretning
3. Havvindmøller

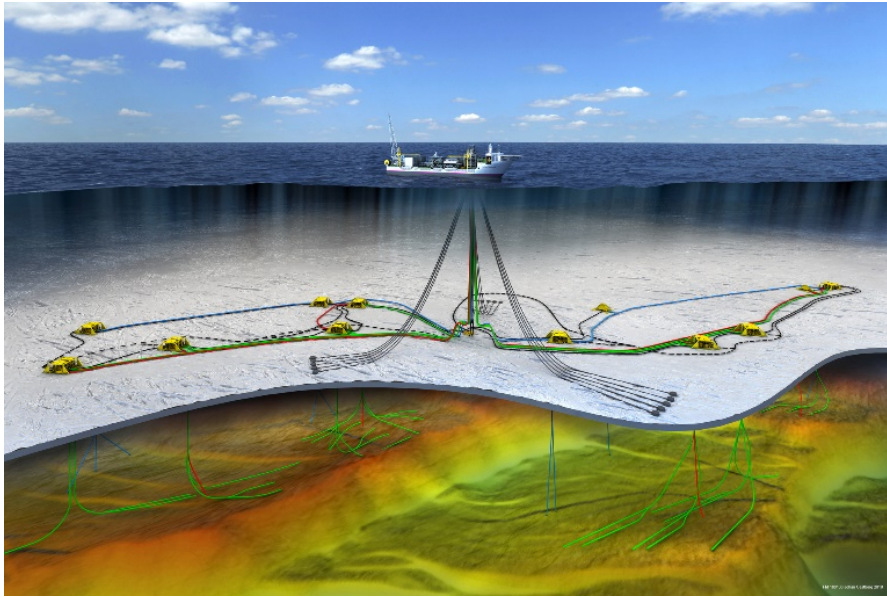
Finansiell leasing

Kan prinsippene i det alminnelige skattesystem vedrørende finansiell leasing komme til anvendelse ved fastsettelse av kostpris for driftsmidler i særskattepliktig virksomhet?

- Finansiell leasing er på mange måter **betegnelsen på et resultat**, dvs. den ligningspraksis som medfører at leietaker
 - Behandles som skattemessig eier (ikke formelt eierskap), og at
 - Grunnlaget for avskrivninger for leietakeren fastsettes til summen av leiebetalingene i leieperioden.
- Ligningspraksis er så lang og fast at den må antas å ha **lovs trinnhøyde**
- **Ingen tilsvarende praksis innenfor petroleumsskattesystemet**
- Hva så om det inngås en avtale om leie av driftsmidler i utvinningsvirksomhet som tilfredsstiller de alminnelige vilkårene for klassifisering som finansiell leasing? To hovedgrupper:
 - § 3b-driftsmidler, dvs. faste installasjoner på sokkelen som gir friinntekt og avskrives over 6 år (lineært)
 - Driftsmidler som avskrives etter skattelovens regler
- *Samme eller ulik løsning?*

Finansiell leasing (forts.)

- **§ 3b-driftsmidler:** etablert praksis under det alminnelige skattesystemet ***kommer ikke til anvendelse*** fordi den kommer i konflikt med formål, hensyn mv. bak reglene i petroleumsskatteloven, dvs. :
 - Forsert avskrivning (6 år)
 - Friinntekt
 - Tilordningsreglene for gjeldsrenter
 - *Virkningen kan bli at staten dekker mye mer enn kostnadene knyttet til driftsmiddelet over skatteseddelen*
 - Driftsmidler som avskrives etter skattelovens regler
 - Konflikt med tilordningsreglene for gjeldsrenter (antakelig også når leieperioden er lenger enn avskrivningsperioden)
 - Spørsmålet blir da hvordan den skattemessige behandlingen av finansiell leasing må bli innenfor petroleumsskattesystemet.
 - Ingen eksempler på at det rent faktisk er inngått slike avtaler
 - **Antakelig** vil kriteriene for skattemessig eierskap kunne anvendes noenlunde tilsvarende
 - Avtales en «tradisjonell» leasingavtale
 - Vil petroleumsskattemyndighetene antakelig **for beskatningsformål** strukturere transaksjonen slik at den **i størst mulig grad tilsvare et formelt salg** med oppgjør av kjøpesummen over tid og løpende betaling av renter på et lån tilsvarende kostpris (markedspris) ved leieperiodens begynnelse.
- For §3 b driftsmidler kan eie-/leieforskriften gi veiledning



Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

- Saken gjaldt den skattemessig behandlingen av lisensens **engangsoppgjør** for **endringsordrer** under bygging av et **produksjonsfartøy** som medførte at fartøyet fikk **bedre kapasitet** knyttet til **to funksjoner** enn det som var lagt til grunn da leiekontrakten på fartøyet ble inngått.
- To problemstillinger
 - 1) hvorvidt engangsoppgjøret kunne aktiveres og avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 b med friinntekt etter § 5 fjerde ledd,
 - 2) og om betalingen (engangsoppgjøret) kunne tilordnes sokkeldistriktet ved fordeling av netto finanskostnader på rentebærende gjeld etter petroleumsskatteloven § 3 d.

Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

Utgangspunkt

- Det rettslige spørsmålet i saken var om kostnadene var pådratt "til erverv av" driftsmiddel som nevnt i petrsktl § 3b.
 - Klagenemnda var enig med selskapet og Oljeskattekontoret i at lovens vilkår ikke nødvendigvis er betinget av at skattyter innehar det formelle eierskapet til driftsmidlene.
 - Om vilkåret er oppfylt beror på en totalvurdering av den økonomiske interessen i driftsmidlene.
 - Ved denne vurderingen fant nemnda å ville se hen til **den alminnelige praksisen som gjelder ved påkostninger på leid driftsmiddel.**
- Etter denne praksisen vil leietaker som utgangspunkt ikke bli ansett som skattemessig eier av påkostningen i relasjon til avskrivningsreglene
 - dersom investeringen **ikke har verdi for leietaker ut over leieperioden**
 - og leietaker heller **ikke har noen plikt til å fjerne eller ta med seg** påkostningen ved leieforholdets opphør.
 - Også **graden av fysisk og funksjonell integrasjon** med utleiers driftsmiddel vil inngå i vurderingen av hvem som skal anses som skattemessig eier.

Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

Selskapet anførsel om særskilt rettsgrunnlag

- Selskapet anførte at det gjelder **et særskilt rettsgrunnlag for investeringer på tredjeparts innretninger på norsk sokkel.**
- Det ble bl.a. vist til
 - **Klagenemndskjennelse fra 1987:** gjaldt plassering av driftsmiddel (målestasjon) til bruk i egen virksomhet på annens grunn (altså ikke påkostning på leid driftsmiddel).
 - Det formelle eierskapet lå hos eier av grunnen, men målestasjonen inngikk ikke som et naturlig driftsmiddel i dennes virksomhet.
 - Dette til forskjell fra den foreliggende sak, hvor fartøyet, inkludert kapasitetsforbedringene, inngår i eiers virksomhet med utleie av skip.
 - Konklusjonen i den andre saken var for øvrig at driftsmiddelet *ikke* ble ansett å gi avskrivninger og friinntekt etter petroleumsskattelovens bestemmelser.
 - BFU fra 2006 og praksis knyttet til investeringer på tredjeparts innretninger, såkalte "tie-in"-kostnader.
 - Denne type investeringer skiller seg fra selskapets sak ved at **det i tie-in tilfellene dreier seg om selvstendige investeringer i egen virksomhet på en annen utvinningsrettighets innretning og ikke er en påkostning på et leid driftsmiddel.**
 - De samme forskjeller gjorde seg gjeldende i BFU'en fra 2006 bortsett fra at vertsplattformen befant seg på et annet lands sokkel.
- Klagenemnda kunne ikke se at det forelå klare kilder til støtte for at saken må løses etter andre regler enn etter læren om påkostninger på leid driftsmiddel.

Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

Klagenemndas systembetragtninger

- Nemnda mente at et reelt hensyn til støtte for at saken måtte løses etter læren om påkostninger på leid driftsmiddel
 - var lovgivers vedtakelse av **eie/leie-forskriften**
 - Som tilsier at kostnader til bygging av en FPSO (Floating Production, Storage and Offloading) **må følge ett av de to regimer** som gjelder for den skattemessige behandlingen.
 - Skattyter kan velge enten å behandle kostnadene etter de vanlige regler, med aktivering og avskrivning over leieperioden,
 - eller påberope seg forskriften og få kostprisen inkludert i friinntektsgrunnlaget og avskrivningsgrunnlaget.
 - Selskapet valgte å ikke påberope seg eie/leie-forskriften.
 - En mellomløsning hvor selskapet kan få aktivert kostnader på mer liberalt grunnlag enn det som følger av reglene om skattemessig eierskap, vil ikke harmonere godt med disse systembetragtninger.
 - Det kan ikke være slik at ved å inngå en leiekontrakt som gir rom for endringer, så styrer **betalingsformen** for endringsordrer den skattemessige behandlingen.
 - Den skattemessige behandlingen skal ikke påvirkes av om driftsmiddelet tilpasses leietakers behov allerede ved bestillingen av driftsmiddelet, eller om slik tilpasning skjer i etterkant gjennom endringsordrer.

Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

Det sentrale vurderingstema

- I likhet med Oljeskattekontoret la nemnda til grunn at det sentrale vurderingstemaet er om lisensen har en så sterk økonomisk interesse i investeringene at denne for skatteformål kan likestilles med en eiers interesse.
- Selskapet påpekte at innretningene var spesialtilpasset det aktuelle feltet
 - og at det er uklart om investeringene vil ha en verdi for utleier etter utløp av produksjonsperioden på det aktuelle feltet.
 - Kapasitetsforbedringen for en av funksjonene så pass betydelig at etterbruk var lite sannsynlig
- Klagenemnda tok utgangspunkt i at i utleievirksomhet vil utleier ha økonomisk interesse i å kunne tilby leieobjekter som leietakere ønsker å leie.
 - At leieobjekter tilpasses leietakers behov, er altså ikke unormalt.

Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

Det sentrale vurderingstema

- Med utgangspunkt i leieavtalen og intensjonene i denne la nemnda til grunn:
 - Dersom spesifikasjonene for skipet hadde blitt ferdig klarlagt forut for kontraktsinngåelsen, ville merkostnadene knyttet til kapasitetsforbedringene vært omfattet av den løpende leien for FPSO'en
 - Bare den praktiske gjennomføringen var årsaken til at noen av tilpasningene ble gjort under byggingen.
 - Partenes økonomiske interesse i kapasitetsforbedringene stiller seg ikke vesentlig annerledes enn for produksjonsskipet forøvrig.
 - Når intensjonen med leieavtalen har vært at lisensen skal leie et produksjonsfartøy som er tilpasset feltet, kunne ikke den skattemessige behandlingen avhenge av om disse tilpasningene blir designet og planlagt før leiekontrakten inngås eller under byggingen av skipet.
 - Det at lisensen valgte å kompensere eieren for endringsordrene gjennom en engangsbetaling fremfor en økning av den løpende leien, var et utslag av en økonomisk nåverdibetraktning.
 - Under enhver omstendighet fremgår det av praksis at leietakers dekning av påkostningene på leieobjektet ikke er tilstrekkelig alene til å medføre skattemessig eierskap til påkostningene.
 - Konstruksjon og reinstallerings av opprinnelig tiltenkt kapasitet har ikke blitt anført å være et aktuelt alternativ.
 - Utleier har således risikoen for restverdien av kapasitetsforbedringene.
 - graden av fysisk og funksjonell integrasjon synes å tilsi at den formelle eier av FPSO'en og dens innretninger også er den som har *ervervet kapasitetsforbedringene*
- ikke foreligger tilstrekkelig grunnlag for å avvike utgangspunktet om at den juridiske eier blir eier av påkostninger på leieobjektet.
- lineær avskrivning av kostnadene over leieperioden

Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

Formuesobjekt tilordnet sokkelen?

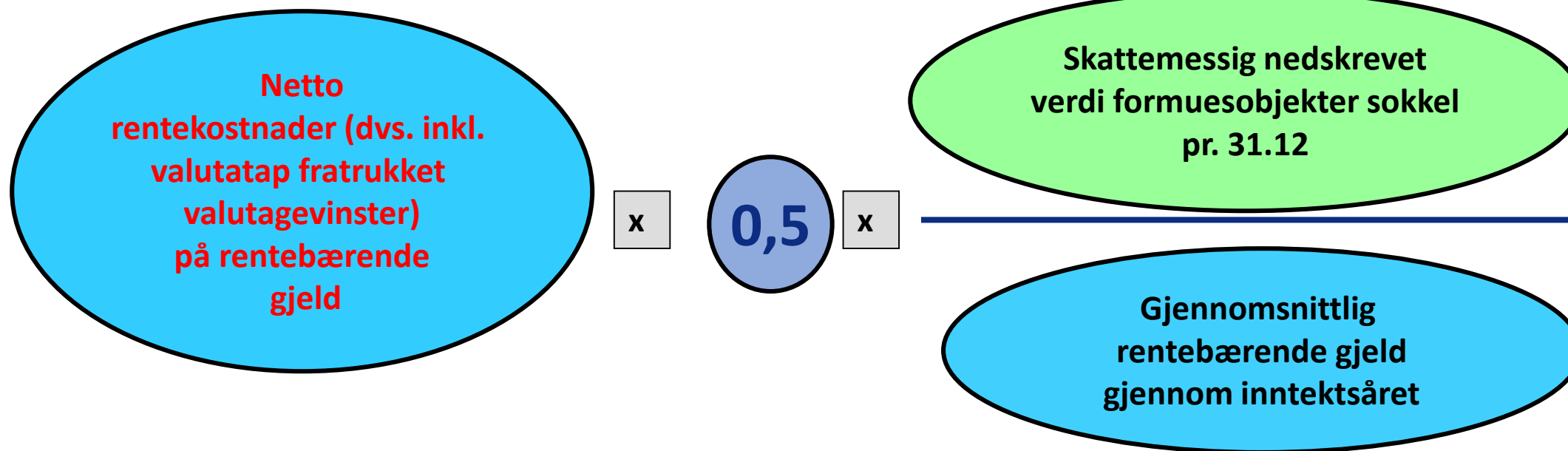
- Selskapet anførte subsidiært at investeringene som er gjort gjennom endringsordrene skal henføres til investeringer/påkostninger på leieavtalen som "[a]nnet immaterielt formuesobjekt enn ervervet forretningsverdi" etter petroleumsskatteloven § 3 d tredje ledd bokstav e).
 - Kontoret hadde lagt til grunn at betalingen måtte klassifiseres som forskuddsbetalt leie. Slikt forskudd omfattes ikke av de formuesobjekter som etter § 3 d danner grunnlaget for tilordning til sokkel.
- Nemnda tok utgangspunkt i at etter alminnelig skatterett er innholdet i begrepet "immaterielle eiendeler" antatt å være i samsvar med innholdet i det tilsvarende begrepet i regnskapsstandarden "NRS 19 Immaterielle eiendeler«. Det ble vist til Rt. 2014 s 983.
 - Det anses som sikker rett at en kontraktsmessig rett til leie vil være en immateriell eiendel i skattemessig forstand
 - Forarbeidene til petroleumsskatteloven § 3 d gir ikke noen holdepunkter for at det var meningen å unnta andre immaterielle eiendeler enn ervervet forretningsverdi.
 - Bestemmelsens formål – kun eiendeler som representerer en kapitalbinding til sokkelvirksomheten skal øke allokeringen av netto finanskostnader til sokkeldistriktet – tilsier at leieavtaler omfattes.
 - Leieavtalen er utvilsomt knyttet til sokkelvirksomheten, og de aktuelle betalinger innebærer klart nok en kapitalbinding for selskapet over leieperiodens varighet.

Påkostning på leid flyttbar produksjonsinnretning

Formuesobjekt tilordnet sokkelen?

- Hadde leieavtalen en skattemessig aktivert verdi?
 - Normalt ikke: ytelse og motytelse utføres samtidig. Tilsvarende ved ren forskuddsbetaling dersom leieren har rett til å få tilbake forskuddet om ikke utleier oppfyller sin forpliktelse
 - Selskapets betaling av kostnadene til kapasitetsforbedringen var knyttet til fremdriften i endringsarbeidet og således betalt i samsvar med kravenes forfallstid. Når betalingene heller ikke var betinget av fremtidig oppfyllelse av kontrakten fra utleier, kan det ikke ses å foreligge noen fordring i skattemessig forstand.
- Selskapet fikk medhold.
 - kostnadene til kapasitetsforbedringer tilordnes sokkeldistriktet ved fordeling av finansposter etter petroleumsskatteloven § 3 d i den grad kostnadene ikke er skattemessig avskrevet ved utgangen av det aktuelle inntektsåret.

Beregningsformelen for direkte tilordning av rentekostnader til sokkel
- § 3 d annet ledd – Betydning av økning skattemessig formuesverdi
og gjeld



Enhver økning i skattemessige verdier vil øke fradrag gjeldsrenter tilordnet sokkel (0,5 x forholdsmessig økning)

Økt gjeld gir økning i gjeldsrentefradrag bare hvis $(0,5 \times \text{verdi/gjeld}) > 1$

Vindmøller på sokkelen for å forsyne sokkelinnretninger med strøm

Tilknyttet innretning (til produksjonsanlegg eller mottaksanlegg)

Hywind Tampen
floating wind farm (illustrasjon)

- Investeringen i Hywind Tampen vil være i underkant av 5 milliarder norske kroner.
- Norske myndigheter har gjennom Enova gitt tilsagn om støtte på inntil 2,3 milliarder kroner.
- I tillegg har Næringslivets NOx-fond besluttet å støtte prosjektet med opptil 566 millioner kroner

Det prates mye om at Norge kan bli store på flytende havvind. Vi spør Andreas Thon Aasheim, spesialrådgiver i NORWEA status på bunnfast havvind.

— **Havsul Vindkraftverk er planlagt bygget for å forsyne gassprosseseringsanlegget på Nyhamna med ren fornybar strøm, og dermed avlaste nettsituasjonen i regionen, forteller Andreas Thon Aasheim til enerWE.**

— **Det viktige her er at vindkraftverket skal levere strøm til en installasjon som er under petroleumsskattesystemet. Derfor er det åpenbart at det skal inn under petroleumsskattesystemet, sier Thon Aasheim. Petroleumsskattesystemet er investeringsvennlig, og det ser vi her.**

Han understreker at dersom vindkraftverkene ønsker å levere strøm utenfor anlegget på Nyhamna, så vil det heller ikke lenger falle inn under petroleumsskattesystemet.

Oljeskattekontoret er ansvarlig for skattlegging av norske og internasjonale selskaper som driver leting etter og utvinning av olje og gass på norsk kontinentalsokkel. De har tidligere i år gitt grønt lys til at utbygging av havvind som forsyner gassanlegget på Nyhamna skal kunne gå inn i samme skatteregime. Det betyr at de skal kunne trekke fra 78 prosent av utgiftene ved investering, og at de får en skattesats på 78 prosent istedenfor den ordinære selskapsskatten som i 2019 er på 22 prosent.

— **Nå gjenstår kun en kommersiell avtale mellom Nyhamna og Havsul, forteller Thon Aasheim.**

Han antar det vil komme en investeringsbeslutning tidlig neste år, og at en vindpark kan stå klar i 2022-23.



Andreas Thon Aasheim (Foto: Chul Christian Aamodt)

Petroleumsskattesystemet løfter frem fornybar vindkraft

— Nå gjenstår kun en kommersiell avtale mellom Nyhamna og Havsul, forteller Thon Aasheim.

— **Da vil vindparken kunne produsere omkring en TWh. Det tilsvarer forbruket i Drammen by.**

Dersom Havsul bygges ut, så vil det ikke være eksisterende eiere som kjører prosjektet. Canadiske Enbridge har en opsjon på å kjøpe Havsul, og vil da eventuelt overta.

Klipp fra nettavisen enerWE.no
«Energibransjens digitale kanal»

Nyhamna som Havsul skal betjene



«Oljeskattekontoret er ansvarlig for skattlegging av norske og internasjonale selskaper som driver leting etter og utvinning av olje og gass på norsk kontinentalsokkel. De har tidligere i år gitt grønt lys til at utbygging av havvind som forsyner gassanlegget på Nyhamna skal kunne gå inn i samme skatteregime.»

- Kontoret har gitt en veiledende uttalelse
- Kortversjonen – forutsetninger:
 - Vindparken må befinne seg i det geografiske sokkelområdet
 - Den må dessuten være direkte tilknyttet mottaksanlegget (sokkelinnretningen).
 - Strømproduksjonen må utelukkende gå til betjening av mottaksanlegget (sokkelinnretningen)
- Hywind skal betjene flere produksjonsinnretninger
 - Den del av kostnadene som skal dekkes av lisenspartnerne antas å omfattes av særskatteplikten.
 - Av omtale i avisene synes dette også å være andre statlige enheters syn.

Leterefusjon



Leterefusjon - oppdatering

- Mye «støy» rundt ordningen de siste årene (ESA-sak, klimapolitikk, rettsstridig utnyttelse av ordningen, straffesak mv.)
 - Et betydelig antall saker som **har sitt utspring i EPH-saken (Skeie Energy), bl.a.:**
 - 1) Straffesaken
 - Oslo tingrett 5.10.2018 (TOSLO-2017-51819) - Tre domfellelser for skattesvik - Lengre fengselsstraffer enn aktors påstand.
 - Ankesak i lagmannsretten påbegynt 12. november skal avsluttes 12.2.20
 - 2) Morselskapsgarantisaken
 - Borgarting 13.5.2019 (LB-2018-13556) - Staten medhold i krav mot morselskapet
 - Anket til Høyesterett – berammet 25.-27. februar 2020
 - Spørsmål om morselskapsgaranti avkrevd av staten i medhold av petroleumsloven § 10-7 dekker krav om tilbakebetaling av uberettiget leterefusjon
 - 3) EPH og PECAS («Skeie-selskaper») mot Valcreco AS og Christian Selmer
 - Gulating 14.01.2019 (LG-2017-93016) - Medhold for Skeie i hovedspørsmålet (erstatning)
 - Omfattende omtale av materielle skattespørsmål
 - Nektet fremmet til HR - HR-2019-930-U
- Flere andre sivile tvister

Leterefusjon - oppdatering

Følgende saker har også sammenheng med EPH-saken:

- DNB Bank ASA mot Production Energy Company AS (PECAS). **Borgarting 3.10.2019 (LB-2017-165265) – DNB medhold.**
 - Utgangspunktet var felles låneavtale mellom EPH og PECAS. Separate panteavtaler, i krysspanteavtaler garanterte selskapene for hverandres forpliktelser. DNB frafalt senere pantet hos PECAS.
 - Saken gjaldt spørsmål **om et pantefrafall var ugyldig** og eventuelle følger av dette. Lagmannsretten kom til at pantefrafaller **var ugyldig som følge av svik fra debtors side**. Følgen av dette var at partene skulle stilles som om avtalen om pantefrafall ikke hadde vært inngått.
 - Panthaver DNB hadde dermed fortsatt pant i selskapets verdier i tråd med panteavtalen.
 - Om svik fra debtors side uttalte retten bl.a.:
 - ... er det videre lagmannsrettens syn at Selmer bevisst brukte kjøp av seismikk til å hente inn likvider til den løpende drift av EPH.
 - Ved at formålet med kjøpet ble holdt skjult for staten, ville seismikkjøpet kombinert med selgerkreditt fra TGS medføre at selskapet ble tilført likviditet fra staten – forskuttert gjennom letelån fra DNB. For å muliggjøre en slik uberettiget handling, ga Selmer – og dermed også EPH og PECAS – etter lagmannsrettens vurdering uriktige og villedende opplysninger om formålet med seismikkjøpet også til banken; DNB.
- Søksmål knyttet til nektet fradrag leteutgifter (seismikk og administrative tjenester)
 - Berammet tingretten mars 2020 (ni rettsdager)
 - Første sak knyttet til leterefusjon der OSK er part.

Spørsmålet om fradragsrett for kjøpt seismikk

Tilknytningsvilkåret – Gulating lagmannsretts rettsanvendelse (LG-2017-93016)

- Det materielle spørsmålet i EPH-saken var om det var fradragsrett for kjøpt seismikk, hvis ikke forelå heller ikke rett til leterefusjon.
- Klagenemnda bygget vedtaket på flere grunnlag. I straffesaken vurderes om tilknytnings- og/eller oppofrelseskriteriet var oppfylt.
- Tingretten (straffesaken) kom til at tilknytningskriteriet ikke var oppfylt.
- Gulating (erstatningssaken) hadde en omfattende drøftelse vedrørende tilknytningskriteriet og betydningen av hovedformåls læren. Tar utgangspunkt i HR beskrivelse av denne [HR-2018-391-A avsnitt 64]: «Læren går i korthet ut på at i de situasjoner én kostnad har flere formål, vil det viktigste formålet i utgangspunktet være avgjørende for fradragsretten. **Er dette et inntektstilknyttet formål, foreligger fradragsrett; er hovedformålet et annet, foreligger ikke fradragsrett ...»**
 - «Sammenhengen mellom petroleumsskatteloven § 3 c) femte ledd og skatteloven § 6-1 første ledd tilsier imidlertid et krav om tilknytning mellom utgiften og den letevirksomheten som refusjonsordningen skal stimulere til. Prosessen fra letevirksomhet til inntektsbringende utvinning kan ta 10 til 15 år, og risikoen for at leting ikke fører frem til et drivverdig funn, er stor. Det er ikke til hinder for at tilknytningsvilkåret er oppfylt. **Men dersom kostnaden ikke pådras for å drive slik virksomhet, men for å skaffe finansiering, mangler den nødvendige tilknytningen.** Dersom seismikk dels er kjøpt med inntektsskapende leteformål, og dels uten slikt formål, blir spørsmålet om hovedformålet med transaksjonen er letevirksomhet eller finansiering. Ved denne vurderingen må hele TGS-transaksjonen ses under ett.»

Spørsmålet om fradragsrett for kjøpt seismikk

Tilknytningsvilkåret – Gulating lagmannsretts rettsanvendelse (LG-2017-93016)

- Retten anvender her hovedformåls læren i relasjon til leterefusjonsordningen i petroleumsskattesystemet. Det kan ikke være tvilsomt at dette er korrekt rettsanvendelse.
- Leterefusjonsordningen medfører at staten – i utgangspunktet (før kostnaden gir inntekt) – dekker en andel av kostnadene (men som «tas tilbake» når/hvis inntektene inntreffer)
 - Det er derfor legitimt å pådra seg kostnader som etter sin art er letekostnader *med dette som utgangspunkt*
 - for noen vil det innebære en mulighet for å starte letevirksomhet, for andre kan det gi grunnlag for økt letevirksomhet
- **Men formålet må (uansett) være letevirksomhet**
 - (Delvis) finansiering er en virkning for å stimulere til leting og ikke et mål for ordningen
 - Når økt omfang letevirksomhet er målet, kan ikke finansieringsvirkningen, som sådan, gi grunnlag for fradragsrett.
 - Staten kan ikke utbetale leterefusjon (negativ skatt) på 78 % av kostnader som ikke er pådratt for å drive letevirksomhet.

Verserende rettssaker

- For tingretten:
 - To saker vedrørende internsalg av LNG
 - To saker vedrørende rentemargin på internlån
 - En dom: Petrolia november 2019 (også tynn kapitalisering)
 - En berammet mars 2020
 - En sak vedrørende internpris tørrgass – stanset MAP
 - Leterefusjon – fradragsrett – berammet mars 2020
- Lagmannsretten:
 - Erstatning – salg av LNG – Total: berammet februar 2020
 - Shell – FoU – dom september 2019
 - Anket til HR

Konserninterne tjenester FOU



Tema

- Innledning
 - Belastningskategorier og Regnskapsavtalen (hovedtrekk)
- Dom Borgarting LR
 - Tilordning av norsk FoU til andre konsernselskap.
 - Betydningen av Regnskapsavtalen ved fordeling til andre konsernselskap.
- Indirekte kostnadsbelastninger – generelle betraktninger
- Klagevedtak oktober 2019
 - Dokumentasjon og allokeringssnøkler indirekte belastninger

Belastningskategorier tjenester

- **Direkte kostnadsbelastning**
 - Tjenesten direkte ytet fra et konsernselskap til et annet (separat tjeneste)
- **Indirekte kostnadsbelastning**
 - Samme tjeneste til flere konsernselskap
 - Flere tjenestetyper leveres flere konsernselskaper (felles tjenesteyting)
- **Forsknings- og utviklingstjenester (direkte og indirekte kostnadsbelastning)**

To forhold kompliserer armlengdevurderingen:

- Selskapene utøver utvinningsvirksomhet i lisensfellesskap
 - Som operatør vil man også yte tjenester til lisensfellesskapet (kan også gjelde ikke-operatører)
 - Tjenester ytet til lisensfellesskapet kan også omfatte tjenester fra andre konsernselskaper enn operatøren
 - Belastningsmetode fremgår av **Regnskapsavtalen**
- Mottaker av tjenester kan også yte tjenester til andre konsernselskaper

Regnskapsavtalen



Petroleumsskattesystemet (Fastsetting særskattepliktig inntekt)

Utgangspunkt, formål
og premisser for

Alminnelig

- Petroleumsskattesystemet er en integrert del av forvaltningsregimet
 - Bl.a. slik at øvrige petroleumslovgivning er tatt inn i petroleumsskatteloven (som som kriterium for ulike virkninger)
 - **Men også slik at andre reguleringer og myndighetsutøvelsen (innenfor forvaltningsregimet) kan få direkte betydning for fastsetting av skattegrunnlaget**
- **SAMARBEIDS- OG REGNSKAPSAVTALEN er en slik regulering (konsesjonsdokument)**

Fastsatt
særskattepliktig
Inntekt

Bransjekarakteristika (bl.a.)

- Risiko og langsiktighet
- Særtrekk ved transaksjoner og infrastruktur
- Markeder tilpasset bransjens spesielle behov og særtrekk

Regnskapsavtalen

Hovedtrekk

En omfattende og detaljert avtale som regulerer kostnadsfordelingen (på «**Felleskonto**») mellom deltakerne på de ulike lisensene knyttet til «**Fellesoperasjonene**».

- Kostnadene på felleskonto fordeles iht. andel i lisensen.
- Noen belastninger iht. «formel»
- Partnerrevisjon (gjelder i hovedsak ikke «formel»-basert belastning)
- Regnskapsavtalen og **Samarbeidsavtalen** må ses i sammenheng

Regnskapsavtalen

Hovedtrekk

Opererer med følgende **hovedkategorier**:

- **Direkte kostnader:** dette vil i hovedsak være kostnader som operatøren pådrar seg (herunder fra andre konsernselskap) direkte knyttet til «fellesoperasjonene». Men også «ikke-operatørene» vil kunne belaste kostnader som direkte kan henføres til «fellesoperasjonene»
- **Indirekte kostnader:**
 - **Generell Forskning og utvikling** (behandles under gjennomgang av Shell-dommen)
 - **Hovedledelse og konsernstaber:** 0,65% av de årlige kostnader til leting utbygging og drift vedrørende «fellesoperasjonen»; ikke gjenstand for revisjon.
 - **Øvrige indirekte kostnader:** belastning på grunnlag av kostnadsstudier.
 - **Industriforum:** «kontrollorgan», om fastsatte størrelser er iht. bestemmelser og fastsetting av enkelte størrelser.

**Allokering av kostnader knyttet
til tjenester (utenom FOU)
Fordeling på opererte felt**

Øvrige
konsern-
selskaper

Utvinningselskapet

Kostnader knyttet til
egenproduserte og
innkjøpte tjenester,
herunder fra konsernet

Hovedledelse og
konsernstaber

Øvrige indirekte
lisenstilknyttede
kostnader

Øvrige egenproduserte
og innkjøpte tjenester -
kostnader ikke tilknyttet
opererte felt

Direkte og indirekte
tjenesteyting fra konsern
– kostnader ikke
tilknyttet opererte felt

Direkte til
lisensen

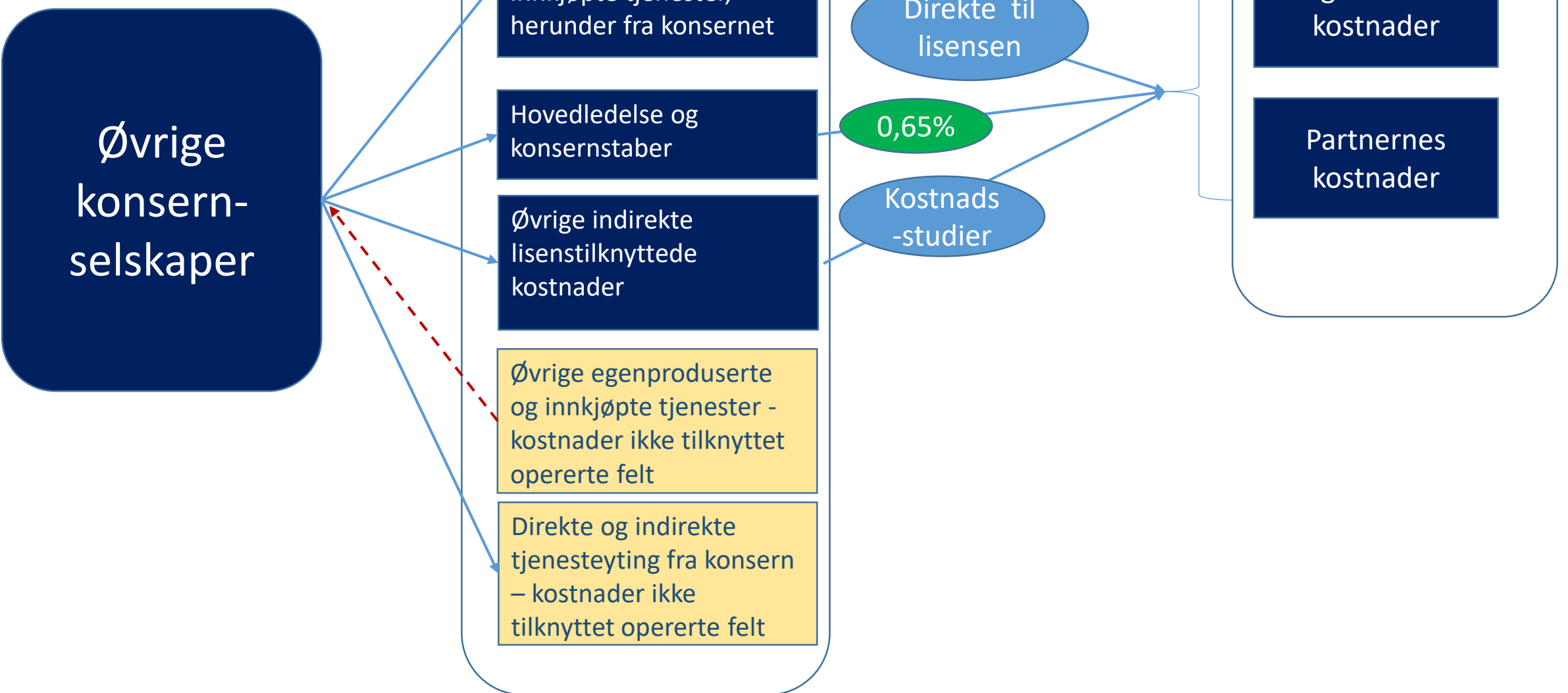
0,65%

Kostnads-
studier

Felt der selskapet er
operatør

Egen andel
kostnader

Partnerne
kostnader





Dom Borgarting lagmannsrett 26.09.2019
(18-079168ASD-BORG/01)

AS Norske Shell

Spørsmål om en andel av *norsk FOU* skal
tilordnes øvrige selskaper i Shell-konsernet

Dommen er anket til Høyesterett

Denne dommen er en god illustrasjon på at skattespørsmål innenfor petroleumsskattesystemet

- som i utgangspunktet synes å gjelde alminnelig regler
- ikke alltid bare må forstås og løses med utgangspunkt i hele regelverket knyttet til statens eierskap til ressursene,
- men også ses i sammenheng med statens aktive bruk av eierskapet for å fremme det norske samfunns øvrige interesser (som f.eks. sysselsetting, forskning m.v.)

Fra Tingrettens redegjørelse for sakens bakgrunn

Om Shell-konsernet, Norske Shell og Shell Technologies Norway (STN)

- **Shell-konsernet er et av verdens største selskaper innen olje og gass, med virksomhet i mange land.**
 - Konsernets virksomhet består både av **oppstrømsaktiviteter** – som typisk vil være utvinning av petroleum – og **nedstrømsaktiviteter** – som typisk vil være prosessering, raffinering og salg/markedsføring av oljeprodukter og drivstoff.
- **A/S Norske Shell er et heleid datterselskap i Shell-konsernet. Selskapet driver både oppstrøms- og nedstrømsaktivitet i Norge.**
 - Oppstrømsaktiviteten består i leting og utvinning av petroleum på norsk kontinentalsokkel. Norske Shell er rettighetshaver og **operatør** i flere store norske utvinningsprosjekter, blant annet Troll, Draugen og Ormen Lange.
 - **Alle disse prosjektene er samarbeidsprosjekter mellom ulike petroleumsselskaper. Forholdet mellom de ulike rettighetshaverne reguleres av et statlig fastsatt avtaleverk, hvor blant annet «regnskapsavtalen» inngår.**
 - Norske Shells oppstrømsvirksomhet er skattepliktig etter petroleumsskatteloven. Dette innebærer at selskapet betaler 78% i skatt av inntektene fra utvinningsvirksomheten.
- **Shell Technologies Norway AS (STN) var tidligere et heleid datterselskap til Norske Shell. I 2015 ble datterselskapet innfusjonert i morselskapet.**
- **STN er ansvarlig for mesteparten av det forsknings- og utviklingsarbeidet som Norske Shell driver med i Norge.**

Shell LR-dom (18-079168ASD-BORG/01) – Norsk FOU
Fra Tingrettens redegjørelse for sakens bakgrunn

Om forskning og utviklingsarbeid i Shell

- Shell-konsernet driver omfattende forskningsvirksomhet. Hoveddelen av konsernets forskning på oppstrømsaktiviteter skjer i det nederlandske selskapet Shell International Exploration and Production B.V. (SIEP).
 - SIEP har **to hovedsentre** for forskning og utviklingsarbeid (FoU); ett ligger i Nederland og ett ligger i USA.
 - Ved disse sentrene drives det en stor grad av selvstendig FoU, men SIEP deltar også i større forskningsprosjekter med andre aktører. Forskningen i SIEP deles inn i kategoriene **grunnforskning (omtalt som Blue Sky R&D), oppdragsforskning og anvendt forskning**.
- Kostnadene til SIEPs **oppdragsforskning** dekkes av **den aktøren som har bestilt forskningen**.
- **Grunnforskningen** anses som en **aksjonærkostnad** som SIEP ikke krever dekket av de ulike operative Shell-selskapene.
- Kostnadene til den **anvendte forskningen** fordeles derimot på **de ulike oppstrømsselskapene** etter en **fordelingsnøkkel** som skal reflektere det enkelte selskaps antatte nytte av forskningen. Prinsippene for kostnadsfordeling er regulert i en egen avtale (**SIEP-avtalen**).
- I henhold til denne avtalen har Norske Shell i **perioden 2007-2012** betalt **et årlig beløp** i størrelsesorden **mellom 46 og 100 millioner kroner** for å delta i SIEP-ordningen. Dette tilsvarer 5-6 % av de samlede SIEP-kostnadene.

Shell LR-dom (18-079168ASD-BORG/01) – Norsk FOU
Fra Tingrettens redegjørelse for sakens bakgrunn

- Hovedvekten av STNs virksomhet består i å delta i forskningssamarbeidsprosjekter med tilknytning til Norge.
 - **Mange av disse prosjektene er i regi av Norsk Forskningsråd**, som for eksempel programmene DEMO 2000 og PETROMAKS. I denne typen forskningsprosjekter («Joint Industry Projects») vil det ofte kunne delta **ulike private aktører**
 - - både forskere/teknologiutviklere, teknologileverandører og teknologibrukere/kunder (som for eksempel petroleumsselskaper).
 - **I tillegg bidrar det offentlige med både føringer og finansiering.** STN har i begrenset grad utført selvstendig forskningsarbeid.
 - Det har likevel vært noen tilfeller hvor selskapet har utført oppdrag på direkte bestilling fra Norske Shell eller fra prosjekter som Norske Shell har vært involvert i. STN har også utført noen **enkeltstående FoU-oppdrag fra andre selskaper i Shell-konsernet.**
 - **Oppdragsforskningen i STN blir betalt av** den aktøren som **bestiller** forskningen.

Shell LR-dom (18-079168ASD-BORG/01) – Norsk FOU
Fra Tingrettens redegjørelse for sakens bakgrunn

- Kostnadene til STNs virksomhet dekkes av Norske Shell, og deles ikke mellom ulike Shell-selskaper etter fordelingsnøkkelen i SIEP-avtalen.
 - **STN er likevel omfattet av SIEP** i den forstand at resultatene fra forskningsinnsatsen anses som **en integrert del av SIEP-systemet**.
 - FoU-aktiviteten i STN anses innad i Shell som «**Spike R&D**», mens forskningssentrene i USA og Nederland omtales som «**R&D Hubs**».
 - **Det er også andre Spike R&D-sentre i Shell-konsernet**, blant annet i Canada. **Hovedregelen** er at kostnadene til disse sentrene **dekkes av det operative Shell-selskapet** som er ansvarlig for det aktuelle Spike R&D-senteret.
 - **Alle selskapene i konsernet har likevel fri tilgang til den kunnskap og teknologi som Spike R&D-aktivitetene frambringer.**

Ligningsbehandlingen

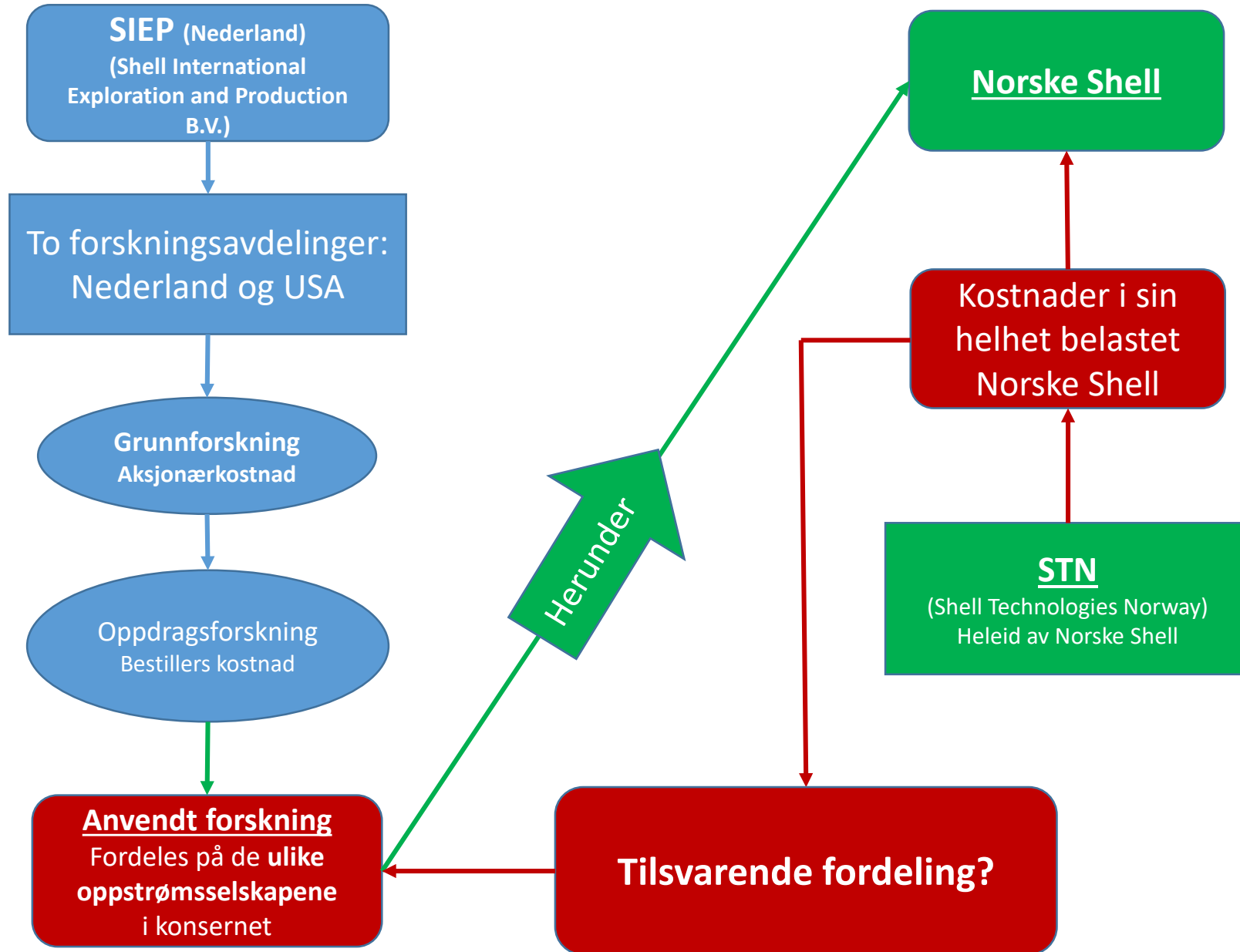
- Ved ligningen for årene 2007 til 2012 fradragsførte Norske Shell alle kostandene til STN som ikke allerede var dekket gjennom særskilt oppdragsforskning. **De årlige kostnadene til STN lå i intervallet 81-111 millioner kroner.**
- Ved endringsvedtak fra Oljeskattenemnda for inntektsårene 2007-2008 og ved ligningen for inntektsårene 2009-2012 ble selskapet nektet fradrag for en stor del av kostnadene til STN.
- Under hele prosessen har **oljeskattemyndighetene stått fast ved at Norske Shells inntekter måtte fastsettes ved skjønn fordi fradragsføringen i Norge av alle utgiftene til STN innebar en inntektsreduksjon i Norske Shell** som skyldtes interessefellesskap med de øvrige oppstrømselskapene i Shell-konsernet.
- Underveis i prosessen har oljeskattemyndighetene derimot **endret noe på sin vurdering av hvilke forskningsutgifter i STN det var naturlig å innta i potten (kostnadsbasen)** som skulle fordeles på alle oppstrømselskapene i SIEP-ordningen.

Ligningsbehandlingen (forts.)

- I **innstillingen til klagenemnda** anbefalte Oljeskattekontoret at alle typer forskningsutgifter som utgangspunkt burde inngå i kostnadsbasen, men at man i stedet skulle gjøre et skjønnsmessig fradrag for en viss andel av utgiftene **på grunn av utgiftenes tilknytning til Norge**. Oljeskattekontoret anbefalte at denne andelen **skjønnsmessig** ble satt til **25%**.
- Klagenemnda for petroleumsskatt fattet kjennelse i saken 12. desember 2016. **Alle nemndas medlemmer var enige om at vilkårene for skjønnfastsettelse** etter internprisingsbestemmelsen skatteloven § 13-1 **var oppfylt**. Nemndas flertall kom til at det burde gjøres et fradrag på 10 %. Et mindretall på to medlemmer mente at det ikke burde gjøres noe fradrag, mens et annet mindretall på ett medlem mente at fradraget burde settes til 20 %.
- **Beløpsmessig** innebærer klagenemndas kjennelse at Norske Shells særskattepliktige inntekter ble økt med til sammen kroner **464 749 485 for inntektsårene 2007-2012**.
- **DOM:**
- Tingretten avsa 23. mars 2018 dom med slik domsslutning:
 - 1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
 - 2. A/S Norske Shell betaler kroner 224 750,- i sakskostnader til staten v /Oljeskattekontoret innen to uker etter at dommen er forkynt.

Hoved- spørsmålet

«er om Norske Shell har adgang til å gjøre fradrag for alle kostnader til FoU (forskning og utvikling) i Norge, eller om bare deler av kostnadene er fradragsberettigede på grunn av interessefellesskap med resten av Shell-konsernet.»



Shell LR-dom (18-079168ASD-BORG/01) – Norsk FOU
Shells prinsipale anførsel: inntekten er ikke redusert

- Inntektsreduksjon etter skatteloven § 13-1 forutsetter at det kan konstateres at STNs FoU **har generert en økonomisk fordel for utenlandske selskaper i Shell-konsernet, som et uavhengig sammenlignbart selskap ville vært villig til å betale for.**
 - De fordelene som ligger i det å være en del av et større konsern, er ikke en skattepliktig fordel.
 - Det må påvises **en identifiserbar nytte** som de utenlandske selskapene har hatt som følge av STNs FoU. En slik identifiserbar nytte kan imidlertid ikke påvises.

Shells prinsipale anførsel: inntekten er ikke redusert

- **Det alt overveiende motivet bak de norske FoU-aktivitetene til STN har vært å opparbeide generell goodwill hos norske petroleumsmyndigheter med sikte på konsesjonstildelinger, og å bidra til utvikling av produkter og norsk kompetanse spesifikt rettet mot norsk sokkel hvor Norske Shell driver sin virksomhet.**
 - Ved tildeling av lisenser på norsk sokkel har myndighetene **lagt stor vekt på at oljeselskapene skal bidra med FoU som kan sikre norsk leverandørindustri og fortsatt utvinning på norsk sokkel.**
 - Ved tildeling av utvinningstillatelser stiller myndighetene **også krav om at søkeren kan dokumentere aktivitet og kompetanse innen FoU i Norge.**
 - Det er ikke aktuelt at andre selskaper i Shell-konsernet søker tillatelser på norsk sokkel, **og disse har derfor ikke behov for eller noen fordel av STNs FoU aktivitet.**

Shells prinsipale anførsel - inntekten er ikke redusert

Det er vesentlige – og skatterettslig avgjørende – forskjeller mellom forskningen som STN har drevet i Norge og Shell-gruppens forskningsinnsats, også benevnt SIEP-FoU.

- STNs forskningsinnsats i Norge har derfor ikke samme verdi for Shell-konsernet som for Norske Shell.
- **Forskningen innenfor SIEP** har som formål å utvikle **egen teknologi for Shell-konsernet**, som har kontroll over utnyttelsen og eierskap til de immaterielle rettighetene FoUen resulterer i.
- **STNs FoU** har vært drevet **innenfor den norske modellen**, og har i hovedsak vært gjennomført som «**Joint Industry Projects**».
 - Dette innebærer blant annet at **rettighetene til kommersiell utnyttelse** av FoU-resultatene **har tilfalt de teknologiselskapene eller forskningsinstitusjonene som har stått for utviklingsaktivitetene**. Norske Shell har – som alle andre – kunnet kjøpe produktene dersom utviklingsprosjektet viser seg å være vellykket.
 - Den norske modellen innebærer også at FoU-resultatene **blir tilgjengelig for alle**. Andre selskaper i Shell-konsernet har således **vederlagsfritt kunnet gjøre seg kjent med resultatene** og oppnår ingen særlig nytte av STNs deltakelse. De har således ikke oppebåret noen fordel som er skattepliktig etter norsk intern skatterett eller etter OECDs retningslinjer.

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

- Rettslig utgangspunkt – **armlengdevurderingen**
 - Enighet om:
 - Kostnadene **etter sin art fradragsberettigede**
 - Det foreligger **interessefellesskap**
 - **Dersom** STNs kostnader til FoU **har tilført øvrige deler av Shell-konsernet fordeler** som et uavhengig selskap ville krevet vederlag for, så er
 - STNs **inntekt redusert** «på grunn av» interessefellesskapet,
 - slik at også kravet om **årsakssammenheng** er oppfylt.
 - Spørsmålet om inntektsreduksjon
 - vil være om FoU-kostnadene som STN har pådratt seg, **generer fordeler for de øvrige selskapene i konsernet, som et uavhengig selskap ville vært villig til å betale for**, enten ved å **kjøpe** tjenesten fra andre eller ved å **pådra seg** kostnader til å utføre tjenesten **i egen regi**.
 - Tilstrekkelig at skattemyndighetene **sannsynliggjør** at det foreligger inntektsreduksjon

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

- Ikke et vilkår for justeringen at prisforskjellen er vesentlig eller klar (Rt-2001-1265 Agip)
- **OECDs retningslinjer inneholder ingen direkte regulering av de problemstillingene som vår sak reiser, men noen av retningslinjene har likevel en viss relevans for saken.** Retningslinjene **del B punkt 6.32** anerkjenner således at FoU har en verdi som normalt vil kunne gi fordeler til andre selskaper i et konsern. Bestemmelsen lyder:
 - This Section B confirms that the ultimate allocation of the returns derived by the MNE group from the exploitation of intangibles, and the ultimate allocation of costs and other burdens related to intangibles among members of the MNE group, is **accomplished by compensating members of the MNE group for functions performed, assets used, and risks assumed in the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of intangibles according to the principles described in Chapters I - III.**
- Norske Shell har vist til retningslinjene punkt 1.158 og 1.159 hvor det fremgår at **tilfeldige fordeler som et selskap oppnår ved å være del av et større internasjonalt konsern, ikke i seg selv innebærer at selskapet har mottatt en fordel** det skulle betalt for, med mindre fordelen er en:
 - [...]clearly identifiable structural advantage or disadvantage in the marketplace over market participants that are not part of an MNE group and that are involved in comparable transactions.
- Det følger **implisitt av lagmannsrettens drøftelser** nedenfor at de fordeler som STNs FoU har generert for Shell-konsernet **ikke kan anses som tilfeldige.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon
Har STNs FoU betydning for den utenlandske delen av Shell-konsernet?

- Utvinningsvirksomhet kompetansekrevende ↔ krever at det kontinuerlig drives omfattende FOU
- Viser til Royal Dutch Shell plc' årsrapport 2011 side 21 hvor følgende uttales om betydningen av FoU:
 - **Technology and innovation provide ways for Shell to stand apart from its competitors.** They help our current businesses perform, and they make our future businesses possible. Over the last five years our spend on research and development (R&D) averaged more than \$1 billion annually, more than any other international oil and gas company. In 2011, R&D expenses were \$1,125 million, compared with \$1,019 million in 2010 and \$1,125 million in 2009.
 - The development of Shell technology is **intrinsically linked to our strategic objectives and based on the needs of our customers and partners. It is executed by a single integrated R&D organisation where in-house development of proprietary technologies is complemented with external scientific and technological partnerships.** This partnering helps to ensure a healthy influx of new ideas and to speed up technology developments.

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon
Har STNs FoU betydning for den utenlandske delen av Shell-konsernet?

- Tidligere administrerende direktør i STN, Anne-Mette Hilmen, bekreftet i sin vitneforklaring for lagmannsretten også at FoU er en forutsetning for oljeselskaper som ønsker å følge med i utviklingen. Videre forklarete hun **at den norske forskningen ble samordnet med den internasjonale for å unngå at man forsket på det samme.**
- Hilmen og vitnene Tor Erling Johansen, tidligere styreleder i Norske Shell og Helge Skjæveland, som har vært ansatt i STN, har for øvrig forklart at FoU prosjektene som STN var involvert i, gikk ut på å finne teknologi egnet for anvendelse til i Nordsjøen. Lagmannsretten kan imidlertid ikke se at en slik målsetting er egnet til å underbygge at forskningen ikke også har vært av verdi for andre selskaper i konsernet. **Det må generelt kunne legges til grunn at teknologiutvikling som er til fordel for utvinningsvirksomheten på norsk sokkel, også vil være av verdi for tilsvarende virksomhet andre steder i verden hvor selskaper i Shell-konsernet driver utvinning på havbunnen.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon
Har STNs FoU betydning for den utenlandske delen av Shell-konsernet?

Norske Shell har i ulike sammenhenger **selv gitt uttrykk for at forskningen i Norge har verdi for andre deler av konsernet**. I en artikkel i Offshore 04/01/2002 ble Chris Schaafsma, som hadde vært administrerende direktør i STN intervjuet om opprettelsen av selskapet. Fra artikkelen siteres følgende:

The purpose of STN is to build additional technological capability **for the company**. We feel technology needs to be actively managed, and that R&D projects need to have a focus," "Schaafsma said. "Looking **at our worldwide needs** and the value that solutions can bring to our fields, we can bring that focus to bear and decide which ones give best value."

As can be seen from the small number of staff, the approach is not to throw large numbers of company personnel into the R&D effort, but to work with local technology providers.

In addition, STN will look for the right partners with which to develop technology. "We see a lot of advantage in joint industry projects, and in the structure adopted by Demo 2000 – the tripartite model of industry, technology providers and government," said Schaafsma. "

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon
Har STNs FoU betydning for den utenlandske delen av Shell-konsernet?

- I STNs årsberetning for 2003 for uttales følgende:
STN's aktiviteter i 2003 har etablert selskapet som en verdifull aktør innen det norske teknologiske miljø, og **en bidragsyter til Royal/Dutch Shell Gruppens teknologiprogram**. Særlig viktig var STN's bidrag til: Utvikling av undervannsgasskompresjon for Ormen Lange feltet, utvikling av ny teknologi (bl.a. multifase pumping på Balmoral) og bidrag til "OG21 Forum". Dette siste medførte at STN ble valgt som teknisk komitemedlern i Petromax programmet.
- Av STNs årsberetning for 2006 fremgår at selskapet yter viktige bidrag til Shells teknologiutvikling og har et teknologiprogram med nærmere angitte "fokusområder".

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon
Har STNs FoU betydning for den utenlandske delen av Shell-konsernet?

- I Norsk Shells årsrapport for 2009 uttales følgende under punkt 2. 1.5 Forskning og utvikling:

Shell har et langsiktig operasjonelt perspektiv, og det samme er tilfelle innen teknologiutvikling og forskning. Selskapet bidrar aktivt inn en OG2 I - strategiarbeid. DEMO 2000, Petromaks, Climit, Gassnova og Norsk Dypvanns program (NDP).

Shell spiller en viktig rolle i arbeidet med å dekke fremtidige teknologibehov for Ormen Lange. Erfaring på dette området **er også avgjørende for utbyggingsprosjekter andre steder i verden hvor Shell er operatør.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon
Har STNs FoU betydning for den utenlandske delen av Shell-konsernet?
Lagmannsrettens vurdering

Dokumentasjonen som det er sitert fra ovenfor, er **tidsnære bevis**, og er – med unntak for Norsk Shells årsrapport for 2009 – skrevet før tvisten mellom selskapet og skattemyndighetene oppstod. **Sitatene**, herunder utsagnene om at FoU som STN har drevet på enkeltområder har som målsetting å bli ««beste praksis» på **global** basis», «støtter Shells **globale** CO2 satsning» og er «avgjørende for utbyggingsprosjekter **andre steder i verden** hvor Shell er operatør», **viser at FoUen i Norge har hatt direkte betydning for utvinningsvirksomheten i andre land.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

Har STNs FoU betydning for tildeling av tillatelser?

- Utgangspunkt anførsel Shell: goodwill-virkningen (for å bli tildelt lisens) har ingen verdi for de utenlandske selskapene
- Retten: Det sier seg selv at tilgangen til tillatelser på norsk sokkel er avgjørende for at Norske Shell kan drive virksomhet i Norge. Videre legger lagmannsretten til grunn at **Teknologiavtalene** som norske myndigheter etablerte på **1980-tallet**, var basert på en forventning om at oljeselskapene skulle samarbeide med norsk industri og forskning for å frembringe en egen norsk petroleumsteknologi. **Dette skapte goodwill foran nye konsesjonsrunder for oljeselskapene**, og resulterte i at mange milliarder kroner ble kanalisert inn til norske teknologibedrifter og forskningsinstitutter i disse årene.
- **Teknologiavtalene ble avviklet før år 2000. Lagmannsretten legger til grunn at myndighetene også etter dette har ansett det som positivt at petroleumsselskapene, herunder Norske Shell, har deltatt i FoU.** Ved søknader om lisenser på norsk sokkel er det dessuten nødvendig å vise at selskapet har relevant kompetanse for det området det søkes om, jf. Petroleumsforskriften § 8 bokstav h og § 10.
- Norske Shell har imidlertid ikke sannsynliggjort at det etter år 2000, herunder i årene 2007 – 2012, som denne saken gjelder, **verken formelt eller reelt har vært stilt noe krav fra myndighetenes side om deltakelse i FoU som vilkår for å få tillatelser på norsk sokkel.** Om dette skyldes at slike krav ville vært i strid med EØS-avtalen eller har andre forklaringer, er det ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling til.

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

Har STNs FoU betydning for tildeling av tillatelser?

- Lagmannsretten **kan heller ikke se at Norske Shell har sannsynliggjort at formålet med selskapets FoU i de aktuelle inntektsårene har vært å skape goodwill for å få tillatelser på norsk sokkel.** Som det fremgår av drøftelsene ovenfor, gir tvert imot klare holdepunkter for at Norske Shell har hatt en betydelig og direkte egeninteresse i å drive FoU.
- Et oljeselskap **som er operatør**, vil kunne viderebelaste en forholdsmessig andel av sine kostnader til andre deltakere i lisenssamarbeidet. Retten til slik viderebelastning reguleres av en Regnskapsavtale, som inngår som en del av konsesjonsvilkårene for å drive utvinningsvirksomhet. Av Regnskapsavtalen punkt 2 følger at en operatør kan viderebelaste øvrige deltakere kostnader **som er «nødvendige for å utføre Fellesoperasjonen på en forsvarlig måte».** Videre følger det av punkt 2.2.2 at:

Operatøren må hvert År dokumentere at Generell Forskning og Utvikling har nytteverdi for norsk sokkel og er kostnadsbelastet i et omfang som minst tilsvarer belastningsretten mot relevante Felleskonti.
- Når Norske Shell har vært operatør, har selskapet **benyttet sin rett til å viderebelaste** øvrige deltakere kostnadene til FoU. Det Norske Veritas har bekreftet at FoU-aktivitetene kostnadene gjelder har hatt relevans for norsk sokkel.

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

Har STNs FoU betydning for tildeling av tillatelser?

- Kostnader som et selskap **har for å opparbeide seg goodwill** hos myndighetene med sikte på å få utvinningstillatelser, **er ikke kostnader som er «nødvendige for å utføre Fellesoperasjonen på en forsvarlig måte»** og vil ikke kunne viderebelastes øvrige deltakere.
 - Det forhold at Norske Shell har benytter sin rett etter Regnskapsavtalen til å viderebelaste sine kostnader til FoU til øvrige deltakere, **tilsier derfor at kostnadene har vært direkte relatert til selve utvinningsvirksomheten og ikke motivert av et ønske om å oppnå goodwill hos myndighetene.**
- **Selv om ønsket om å skape goodwill skulle ha vært formålet** med STNs FoU, hvilket lagmannsrettens som nevnt ikke finner holdepunkter for, **ville dette i seg selv ikke vært til hinder for at kostnadene har generert fordeler til selskaper i Shell-konsernet.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

*Er det forhold ved forskningen under **den norske modellen** som innebærer at STNs FoU likevel ikke utgjør noen fordel?*

- STNs FoU har vært gjennomført innenfor det som betegnes som den norske modellen. **Denne modellen kjennetegnes ved at forskningen skjer i et samarbeid mellom myndighetene, leverandørindustrien, petroleumsselskapene og forskningsinstitusjonene.**
- Norske myndigheter anser FoU innenfor petroleumssektoren som viktig
 - Styrker norsk utvinningsvirksomhet, effektiv og miljøvennlig utvinning
 - Styrker norsk leverandør- og teknologiindustri (bl.a. dermed sysselsetting)
 - Styrker norske forskningsinstitusjoner (herunder muligheten for finansiering)
- Norske Shell har vist til ulike dokumenter **hvor det offentliges, leverandørindustrienes og forskningsinstitusjonenes interesser i FoU er fremhevet.** ... Norske Shell har anført at dokumentasjonen underbygger at det i det er myndighetene, leverandørindustrien og forskningsinstitusjonene som **hovedsakelig er interessert i og har nytte av FoUen.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

Er det forhold ved forskningen under den norske modellen som innebærer at STNs FoU likevel ikke utgjør noen fordel?

- Lagmannsretten er **ikke enig i dette**. Slik lagmannsretten ser det, er myndighetenes målsetting om en effektiv og miljøvennlig utvinning i **det vesentlige sammenfallende med oljeselskapenes, herunder Norske Shells målsetting**.
 - Selv om det er **leverandørindustrien som normalt blir eier av patentene** som utvikles og som i første hånd får inntekter av den nye teknologien, **vil også utvinningsselskapene ha en økonomisk interesse i FOU** som bidrar til at leverandørindustrien utvikler ny og forbedret teknologi.
 - Indirekte har oljeselskapene også interesse i at forskningsinstitusjonene blir styrket. Dette legger til rette for økt kompetanse og derved bedre forskningsresultater.
- Det forhold at også myndighetene, leverandørindustrien og forskningsinstitusjonene alle er interessert i at det drives med FoU, **behøver heller ikke bety at Shell-konsernets utbytte av forskningen blir mindre enn hva det ville ha blitt dersom det bare var Shell-konsernet som var interessert**.
 - **Tvert imot må det**, som lagmannsretten vil komme nærmere tilbake til, **kunne antas at de ulike aktørenes involvering bidrar til å redusere kostnadene og til å bedre forskningsresultatene**.

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

Er det forhold ved forskningen under den norske modellen som innebærer at STNs FoU likevel ikke utgjør noen fordel?

- Årsrapport 2011 for Royal Dutch Shell plc side 21 uttales således følgende:

The development of Shell technology is intrinsically linked to our strategic objectives and based on the needs of our customers and partners. It is executed by a **single integrated R&D organisation** where **in-house development of proprietary technologies is complemented with external scientific and technological partnerships**. This partnering helps to ensure a healthy influx of new ideas and to speed up technology developments.

- Om betydningen av at resultatene av den FOU som STN har engasjert seg i, **i det vesentlige er offentlig tilgjengelige**
 - Selv om samarbeidsavtalene inneholder visse begrensninger, finner lagmannsretten det sannsynliggjort at forskningsresultatene i stor utstrekning blir offentlig tilgjengelige og **at dette er et forhold som skiller STNs FoU fra det meste – men ikke all –FoU som skjer i SIEP.**
 - Slik lagmannsretten ser det, utgjør det også **en forskjell** at forskningen som STN har drevet **i mindre utstrekning enn forskningen i SIEP fører til at Shell-konsernet blir eier av patentrettigheter og teknologi.**
 - Lagmannsretten kan imidlertid **ikke se at disse forskjellene fører til at forskningen av den grunn blir uten verdi.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

Er det forhold ved forskningen under den norske modellen som innebærer at STNs FoU likevel ikke utgjør noen fordel?

Som deltaker i FoU-prosjektene får STN og andre selskapet i Shell-konsernet **avtalefestede fordeler** som selskapene ellers ikke ville ha fått.

- En gjennomgang av 17 av disse samarbeidsavtalene viser at STN – utover rett til fri bruk av de forskningsresultatene som kommer ut av prosjektet – **oppnår ulike rettigheter. I 12 av de 17 avtalene sikres STN fri bruk av utviklede patenter.** For 4 av de 5 avtalene som ikke har en slik bestemmelse, er det avtalt at rettighetene til resultat og patent tilfaller den deltakeren som genererer resultatene.
- I 5 av avtalene sikres Shell-selskapene **rabatter** på produkter utviklet i forbindelse med prosjektet, og i 5 av avtalene sikres Shell-selskapene **prioritet ved eventuell kø på leveranser av utviklede produkt.** For 13 av de 17 innhentede avtalene er det leverandøren eller forskningsinstitusjonen som sikres eierskap til resultater og utviklede patenter. For de resterende 4 prosjektene er det avtalt at rettighetene til resultat og patent tilfaller den deltakeren som genererer resultatene.
- **Etter lagmannsrettens oppfatning ligger det også en verdi i det at STN selv velger hvilke prosjekter selskapet skal støtte.**

Lagmannsrettens bemerkninger – spørsmålet om inntektsreduksjon

Er det forhold ved forskningen under den norske modellen som innebærer at STNs FoU likevel ikke utgjør noen fordel?

- Inngåelsen av samarbeidsavtalene og de rettighetene som STN oppnår gjennom disse avtalene, innebærer at kostnadene som STN har til disse prosjektene **genererer direkte fordeler for selskapet**. Det at avtalene **gir alle andre selskaper i konsernet de samme rettighetene** underbygger etter lagmannsrettens syn at det **ikke bare er Norske Shells virksomhet som har fordelere av forskningen i Norge**.
- Tidligere administrerende direktør i STN, Anne-Mette Hilmen, bekreftet i sin vitneforklaring for lagmannsretten at deltakelsen i prosjektene ga en nærhet og innsikt til forskningsresultatene ut over det man kunne få ved å lese offentlig tilgjengelig informasjon.
- **Inntekten redusert**

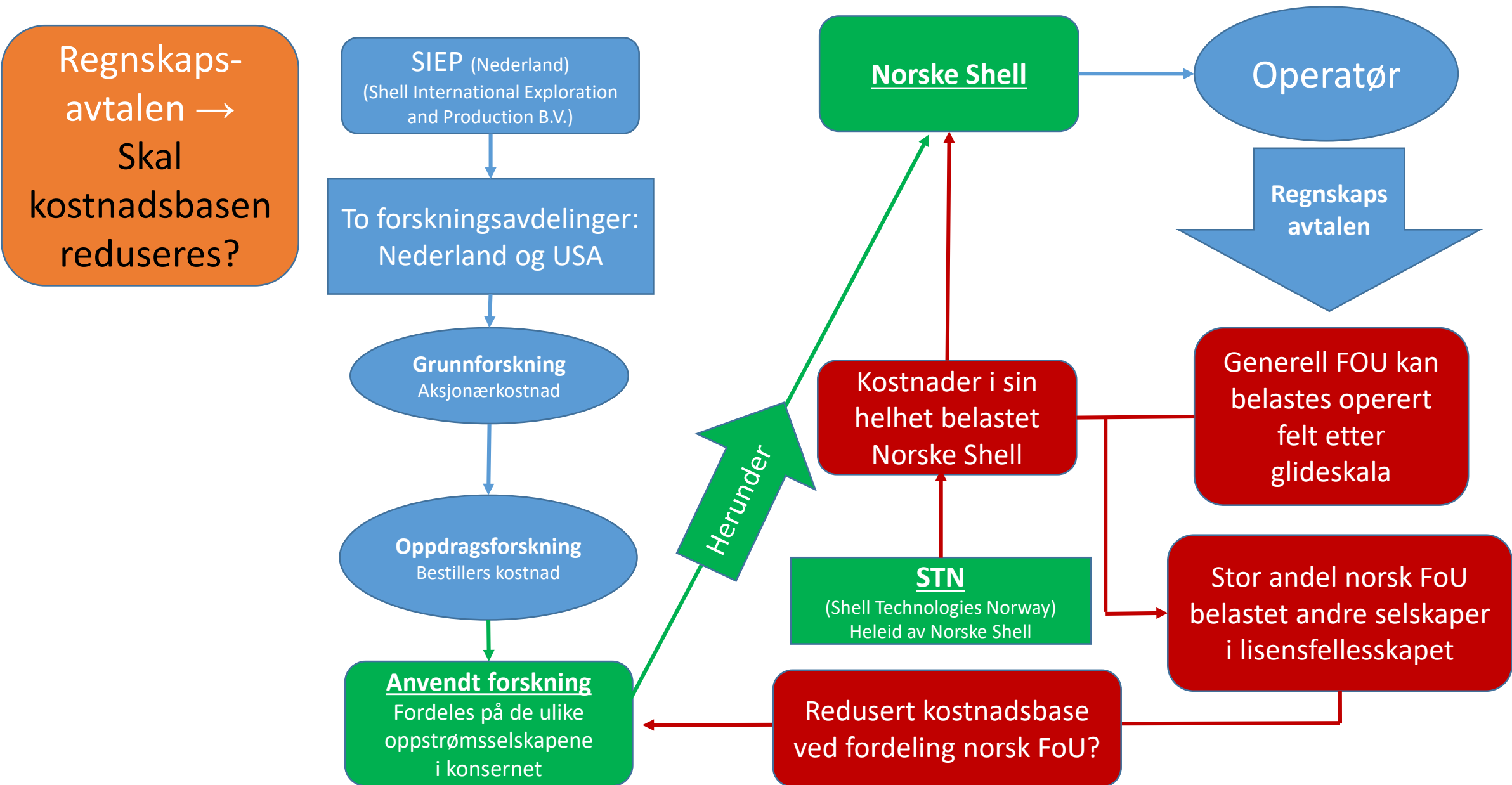
Norske Shell anfører

- 1) at **fastsettelsen av de samlede kostnadene** er for høyt fordi fastsettelsen ikke tar hensyn til at Norske Shell i medhold av **Regnskapsavtalen** har viderebelastet andre rettighetshavere deler av de kostnader som STN har hatt. (brutto/netto-spørsmålet)
- 2) at det er en feil at det ikke er gjort fradrag **fordi forskningen under den norske modellen har redusert verdi** som følge av at forskningsresultatene er **allment tilgjengelige**, og fordi forskningen ikke gir Shell-konsernet immaterielle rettigheter.
- 3) at **det skjønnsmessige fradraget på 10 % er for lavt**, fordi det ikke tar tilstrekkelig hensyn til at **forskningen har vært rettet mot virksomheten på norsk sokkel** og derfor har hatt mindre verdi for den utenlandske delen av konsernet.

Shell LR-dom (18-079168ASD-BORG/01) – Norsk FOU

Nærmere om FOU i Regnskapsavtalen

- Generell FOU (som indirekte kostnad) kan belastes Felleskontoen «i forhold til årets lete-, utbyggings- og driftskostnader»:
 - Ulike kostnadsintervall for de tre kostnadskategoriene
 - Synkende prosentsats for høyere kostnadsintervall
 - FOU-kostnadsbelastningene begrenset av intervall («Tak»)
 - Indirekte FOU **ikke gjenstand for uinnskrenket revisjon**, men operatøren må hvert år dokumentere at generell FOU har nytteverdi for norsk sokkel
 - Forskning som direkte kan henføres til Fellesoperasjonen skal belastes Felleskonto med faktiske kostnader
 - «I den grad Operatøren ikke kan dokumentere tilstrekkelig kostnadsomfang til fullt ut å kunne belaste relevante Felleskonti med prosenttilleggene, skal Operatørens belastning mot relevante Felleskonti reduseres tilsvarende proratarisk.»
- Generell FOU kan også belastes Felleskontoen fra øvrige konsernselskap (forutsatt at Regnskapsavtalens vilkår er oppfylt)
 - Har ikke Operatøren egen generell FOU oppstår ikke brutto/netto-problemstillingen.
 - Hvorvidt Shell har **«fylt opp»** belastningen på øvrige lisensdeltakere med generell FOU fra konsernet fremgår ikke av dommen
 - Den delen som eventuelt stammer fra øvrige konsern og refunderes fra lisensdeltakerne blir da selvsagt liggende i Norske Shell



*Skal FoU-kostnader som er viderebelastet etter
Regnskapsavtalen holdes utenfor kostnadsbasen?*

- Klagenemnda har ikke vært enig i dette og har begrunnet sitt standpunkt som følger:

Utbelastningen fra morselskapet og selskapets viderebelastning til partnerne er **to separate transaksjoner**. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger en sammenheng mellom disse transaksjonene som tilsier at disse likevel bør vurderes samlet sett opp mot sktl. § 13-1. Klagenemnda kan på samme grunnlag **heller ikke se at bruttoprinsippet medfører en dobbeltbeskatning**, slik selskapet også har anført. For øvrig må det kunne legges til grunn at lisenspartnerne har tatt fradrag i sokkelinntekten for de utbelastede kostnadene.

- **Lagmannsretten er enig med klagenemnda i at retten til viderebelastning ikke skal hensyntas ved skjønnsutøvelsen.**

*Skal FoU-kostnader som er viderebelastet etter
Regnskapsavtalen holdes utenfor kostnadsbasen?*

- Ut fra en bedriftsøkonomisk synsvinkel kan det for så vidt anføres at Norske Shell – når selskapet benytter sin rett etter Regnskapsavtalen til å viderebelaste øvrige deltakere – får redusert sine egne kostnader til FoU.
 - Slik lagmannsretten ser det, **er det imidlertid ikke «selgerens» nettokostnader som vil være bestemmende for prisen en uavhengig kjøper vil være villig til å betale for å få tilgang til FoU resultater**, men den verdien resultatene har for kjøperen.
 - Det forhold at selgeren har fått redusert sine kostnader ved å viderebelaste deler av disse til andre, **påvirker derfor ikke verdien av forskningen og følgelig heller ikke kjøperens betalingsvillighet.**
 - Lagmannsretten er derfor – i likhet med Klagenemda – av den oppfatning at inntektsføringen som skjer i medhold av skatteloven § 13-1 og viderebelastningen som skjer etter Regnskapsavtalen, er to separate og uavhengige transaksjoner.
- Ikke dobbeltbeskatning
- Etter lagmannsrettens oppfatning er det heller ikke noen motsetning mellom Klagenemdas avgjørelse og LB-2014-177428, som Norske Shell har vist til. **I denne dommen uttales det for øvrig at spørsmålet om hvilke kostnader operatøren etter Regnskapsavtalen kan belaste de øvrige deltakerne er «et annet spørsmål enn hva et morselskap kan belaste et datterselskap».**

Innebærer den norske modellen at verdien av STNs FoU ikke tilsvarer selskapets kostnader?

- Klagenemnda har ved utøvelsen av skjønnet lagt til grunn at verdien av STNs FOU **tilsvarer selskapets kostnader.**
- Selv om lagmannsretten ovenfor har konkludert med at deltakelsen i FoU som skjer under den norske modellen har en verdi for Shell-konsernet, legger lagmannsretten til grunn at offentliggjøringen – isolert vurdert – innebærer at forskningsresultatene **vil ha mindre verdi enn de ville ha hatt dersom det bare var Shell-konsernet som hadde tilgang til forskningsresultatene**
- Som påpekt ovenfor, er offentliggjøring av forskningsresultatene en integrert del av den norske modellen og en forutsetning for det offentlige, herunder Forskningsrådets, deltakelse og bidrag til finansiering.
- Institusjonen finansierer FoU-prosjekter som samfunnsøkonomisk er nyttige, men som ikke ville blitt iverksatt uten offentlig støtte.
- Fordi publisering er en forutsetning for Forskningsrådets finansiering, **må det formodes at STN – dersom selskapet ønsket eksklusiv tilgang til forskningsresultatene – også måtte ha betalt den delen av prosjektkostnaden som dekkes av Forskningsrådet.**

*Skal FoU-kostnader som er viderebelastet etter
Regnskapsavtalen holdes utenfor kostnadsbasen?*

- Forskningen under den norske modellen innebærer at det **primært er leverandørindustrien som får rettigheter til patentene** som utvikles.
- Sett fra Shell-konsernets synsvinkel ville forskningen hatt større verdi dersom det var konsernet som fikk patentrettighetene og andre immaterielle rettigheter.
 - Men det at Shell-konsernet ikke – eventuelt bare i liten utstrekning – får slike rettigheter, innebærer ikke at verdien av STNs FoU ikke samsvarer med kostnadene.
 - Det **verdiminus** det utgjør at STNs FoU ikke genererer immaterielle rettigheter, **må nemlig sees i sammenheng med den merverdi som ligger i leverandørindustriens deltakelse.**
 - Som påpekt ovenfor må det antas at STN **måtte ha betalt mer for sin deltakelse** dersom ikke teknologiselskapene hadde fått rett til de immaterielle rettighetene som ble utviklet i prosjektene.
- Lagmannsrettens konklusjon blir etter dette at den norske modellen, herunder det at forskningsresultatene er offentlige og at det primært er leverandørselskapene som får rettighetene til de immaterielle rettighetene som utvikles, **ikke innebærer at forskningen ikke tilfører verdi til Shell-konsernet som samsvarer med kostnadene.** I den forbindelse bemerkes at det på generelt grunnlag er en presumsjon for at et kommersielt selskap ikke betaler mer enn det selskapet mener varen eller tjenesten er verdt.

Hvilken betydning har det at STNs forskning er relatert til virksomheten i Norske Shell?

- Under **dissens** har .. **Klagenemnda** gjort et skjønnsmessig **fradrag i kostnadsbasen på 10 %** av alle kostnadene. Nemnda har begrunnet dette som følger:

Etter Klagenemndas oppfatning **kan det likevel ikke utelukkes** at det finnes andre forhold som medfører at forskningsaktiviteten i Norge, til en viss grad, **gir ASNS større økonomiske fordeler sammenlignet med Shells oppstrømselskap i andre land**. Det vises her til at selskapets særlige nærhet til FoU-aktiviteten i Norge kan gi lokale fordeler. Spørsmålet er om, og eventuelt hvor mye, kostnadsbasen skal reduseres som følge av dette.

Klagenemndas flertall ... finner at det fra sakens opplysninger 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**. Et annet forhold som **tilsier** det samme er at selskapet ikke har kunnet påvise konkrete forhold ved FoU-prosjektene som gjør at de utelukkende er til nytte i Norge. ...

Hvilken betydning har det at STNs forskning er relatert til virksomheten i Norske Shell?

- Lagmannsretten **finner det sannsynlig at i alle fall deler av STNs FoU har vært særlig nært knyttet til** – og mest relevant for – **Norske Shells virksomhet.**
 - Etter lagmannsrettens oppfatning tilsier denne nærheten at forskningen **ikke fullt ut har den samme verdi for den utenlandske delen av konsernet.** Lagmannsretten er enig med Klagenemndas flertall i at det ved skjønnsutøvelsen tas hensyn til dette gjennom en prosentvis reduksjon av kostnadsbasen.
 - Når det gjelder spørsmålet om hvor mye kostnadsbasen skal reduseres, kan lagmannsretten **ikke se at det er grunnlag for å sette til side Klagenemndas standpunkt** om at fradraget skal utgjøre 10 %.
- Norske Shell har under ligningsbehandlingen, herunder i forbindelse med behandlingen for Klagenemnda, ikke identifisere hvilke prosjekter som selskapet mener bare eller i det alt vesentlige er knyttet til den norske virksomheten og **har ikke gjort noe forsøk på å tallfeste eller på annen måte konkretisere den økonomiske betydningen av forholdet.**
 - Lagmannsretten kan derfor **ikke** se at det skjønnnet som Klagenemnda har foretatt er basert på et **uriktig eller ufullstendig faktum.**
 - Resultatet fremstår heller **ikke** som **vilkårlig eller urimelig.**

Alternativ tilnærming til saken

- **Dommen** bygger på en «ren» armlengdevurdering, jf. utgangspunktet knyttet til hovedspørsmålet
 - Når det gjelder de rettslige rammene for vurderingen av spørsmålet om det foreligger en inntektsreduksjon, legger lagmannsretten til grunn **at det avgjørende vil være om FoU-kostnadene som STN har pådratt seg, har generer fordeler for de øvrige selskapene i konsernet, som et uavhengig selskap ville vært villig til å betale for**, enten ved å kjøpe tjenesten fra andre eller ved å pådra seg kostnader til å utføre tjenesten i egen regi.
 - Også selskapets mener dette er riktig rettslig utgangspunkt.
 - Med dette utgangspunkt og på basis av bevisvurderinger, også vedrørende spørsmålet om størrelsen på kostnadsbasen som skal tilordnes øvrige konsernselskap, gis Oljeskattekontoret medhold.
- Alternativt kunne man tenke seg å ta utgangspunkt i **hvordan konsernet rent faktisk har organisert forskningsaktivitetene** og den **kostnadsdelingsordning** som er etablert på grunnlag av organiseringen.
 - **Armlegdevurderingen** gjøres da med dette som utgangspunkt (organiseringen og kostnadsdelingsordningen) og det som kjennetegner forskning som innsatsfaktor i inntektsskapende virksomhet:
 - Ved at man aksepterer å dekke kostnader til forskning har man **ikke betalt for et resultat**, men for **en mulighet** for at forskningen kan resultere i fordeler for selskapet eventuelt rettigheter som kan utnyttes kommersielt og ikke nødvendigvis alltid slik at fordelene/rettighetene er eksklusive.
 - Det kan f.eks. være slik at det kan være en fordel for selskapet at også andre kan nyttiggjøre seg forskningen uavhengig av om disse bidrar til dekning av kostnadene.

Alternativ tilnærming til saken

- **Organiseringen** (basert på selskapets opplysninger, eksempelvis følgende)
 - (Royal Dutch Shell årsrapport 2011) The development of Shell technology is intrinsically **linked to our strategic objectives** and based on the needs of our customers and partners. It is executed **by a single integrated R&D organisation** where in-house development of proprietary technologies is complemented with external scientific and technological partnerships. This partnering helps to ensure a healthy influx of new ideas and to speed up technology developments.
- Altså organisert som én integrert enhet, der prosjektbeslutningene knyttes opp mot konsernets strategi, og der
 - Forskningen også bygger på partnerskap med eksterne vitenskapelige og teknologiske miljøer , og slik at
 - de enkelte selskapene får lik tilgang til forskningen
- **Kostnadsdeling**
 - For deler av denne forskningen knyttet til felles strategi er det etablert en kostnadsdelingsmodell – SIEP-modellen – der forskningen i to avdelinger (USA og Nederland) inngår, men ikke forskningen knyttet til STN

Alternativ tilnærming til saken - armlengdevurderingen

- Tenker man seg en tilsvarende ordning **mellom uavhengige selskaper**, dvs. (bl.a.)
 - En integrert felles forskning – riktignok knyttet til ulike avdelinger/selskap
 - Felles mål (“strategic objectives”) som styrende for prosjektbeslutningene
 - Lik tilgang
- Må utgangspunktet for armlengdevurderingen være at all forskning som omfattes av ordningen må være gjenstand for kostnadsdeling
 - Som i denne saken (“a single integrated R&D organization”)
- Det kan riktignok tenkes grunner til at man må bruke ulike kostnadsfordelingsmodeller
 - Slik også Klagenemnda har gjort (med tilslutning fra lagmannsretten) – 10% reduksjon av kostnadsbasen
 - **Men så lenge forskningen er relevant for alle deltakerne, kan man vanskelig tenke seg at en uavhengig deltaker i ordningen ville akseptert å måtte dekke alle kostnadene knyttet til en bestemt forskningsenhet**

Indirekte

kostnadsbelastninger

Generelle betraktninger



Indirekte kostnadsbelastninger

Innledning – generelle betraktninger

◆ En stadig tilbakevendende problemstilling er:

Hva er tilstrekkelig grunnlag for *reell* kontroll?

- ◆ Det er skattemyndighetene som i utgangspunktet skal sannsynliggjøre inntektsreduksjon, men
- ◆ som det heter i skatteforvaltningslovens § 8-11 (2), skattyter
 - ” .. skal utarbeide dokumentasjon ***som gir grunnlag for*** å vurdere om priser og vilkår .. samsvarer med det som ville vært fastsatt .. mellom uavhengige parter ..” (uthevet her)

Indirekte kostnadsbelastninger

Innledning – generelle betraktninger

Hvilke opplysninger er f eks nødvendig når indirekte kostnader fordeles mellom mange subjekter (i flere land)?

◆ Kostnadsbasen

- ◆ Krav om at alle kostnader skal ha relevans for det norske selskapet?
- ◆ Må man tillegge grad av relevans (relativ nytte) betydning? F eks fordi det norske selskapet har bygget opp omfattende egen kompetanse på området.
- ◆ Eller at det dreier seg om tjenester som det norske selskapet neppe ville kjøpt som uavhengig.
- ◆ Og man ikke kjenner andre subjekters kompetanse/behov.
- ◆ Kan man derfor kreve innsikt i andre subjekters behov/aktiviteter innenfor tjenesteområdet?

◆ Mottatte tjenester

- ◆ Hvordan dokumentere at tjenestene er mottatt? Hva med omfang? Hvilke «spor» må finnes i selskapets egne aktiviteter?
- ◆ Kan noen aktiviteter bare foregå i et annet subjekt uten «spor» i det norske selskapet? Hvor går grensen mot ivaretagelse av eierinteresser?

Indirekte kostnadsbelastninger

Innledning – generelle betraktninger

Fordelingsnøkler

- ◆ Ideell tilnærming:
 - ◆ Krav om at nøklene, som fordelingskriterium av den samlede kostnadsbasen, skal reflektere det forholdsmessige mottak av fordeler hos det enkelte selskap?
 - ◆ Kan neppe vurderes uavhengig av vurderingen knyttet til kostnadsbasen og mottatte tjenester
 - ◆ Nøkler som brukes må antas å bygge på at alle tjenestekategoriene i kostnadsbasen har lik relevans (relative nytte mellom tjenestemottakerne) → nøklene bestemmer omfang
 - ◆ Kan tilsi at hver tjenestekategori vurderes for seg
 - ◆ Krav om at det sannsynliggjøres at fordelingsnøkkelen gir (tilstrekkelig) korrelasjon?
 - ⇒ Korrelasjonskravet vil nok ikke kunne omfatte den relative nytte mellom tjenestemottakerne knyttet til den enkelte tjeneste
 - ⇒ Vil uansett kreve et omfattende faktagrunnlag (bl.a. kostnadsbasen, det enkelte selskaps egen tjenesteproduksjon)



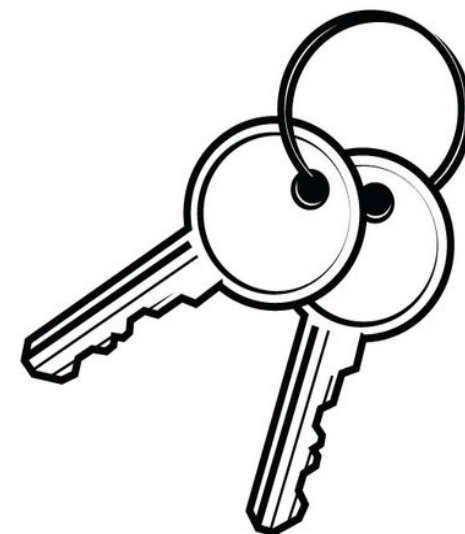
Indirekte kostnadsbelastninger

Innledning – generelle betraktninger

Fordelingsnøkler (forts.)

Mer pragmatisk:

- Eller om man må akseptere fordelingsnøkler som fremstår som «fornuftige» *enten som følge av en mer overordnet vurdering eller fordi fordelingsnøklerne (i større eller mindre grad) er i bruk i bransjen.*
- Det kan likevel være grunn til å vurdere om, og i hvilken grad, man må kreve ulike fordelingsnøkler (eventuelt «flerleddede», vektete nøkler) for **ulike tjenestekategorier**



Vedtak Klagenemnda

oktober 2019

Allokeringsnøkkel og dokumentasjon

- Saken knyttet seg til kjøp av konserninterne tjenester under en avtale (**avtalen**) med et beslektet selskap.
- Avtalen bestemmer at det beslektede selskapet (**BS**) skal yte tjenester til det norske utvinningsselskapet (**Selskapet**) hvor vederlaget for tjenestene fastsettes ved bruk av fordelingsnøkler.
 - Det var enighet (selskapet og OSK) om at avtalen kunne bedømmes som en **KBO** («kostnadsbidragsordning») og at
 - Selskapet mottok omfattende tjenester fra KBO'en.
- Avtalen bestemmer at BS skal yte blant annet administrative tjenester til konsernets "Operating Companies" mot et vederlag fastsatt basert på fordelingsnøkler.
 - For **de tjenester saken omfattet** har konsernet brukt operation expenditure (**opex**) og capital expenditure (**capex**) som fordelingsnøkkel. Vederlaget fastsettes ved å sammenligne Selskapets sum opex/capex for sine opererte lisenser på norsk sokkel med samlet opex/capex fra opererte lisenser for alle deltakere i avtalen.
 - Det er lisensens samlede opex/capex som inngår i beregningsgrunnlaget, **uavhengig av Selskapets faktiske eierandel**.

Forhistorien

- Denne saken (2) – som gjaldt to inntektsår – må i én relasjon ses i sammenheng med en tidligere sak (1) vedrørende konserninterne tjenester for åtte forutgående år:
 - Hvor **høyere prisnivå i Norge** ble tillagt ikke uvesentlig betydning ved allokeringen
 - Selskapet fikk for disse årene i det alt vesentligste medhold i (senere) endringsvedtak (knyttet til Oljeskattenemndas opprinnelige fravikelse).
- Oljeskattenemnda endret prinsipp (fra sak (1)) for sak (2) men begrunnet fravikelsen også med antatt høyere prisnivå i Norge.
- I sak (2) varslet kontoret følgende under arbeidet med klagesaken:

«Oljeskattekontoret fastholder sin oppfatning om at det foreligger et høyt kostnadsnivå på norsk sokkel sammenlignet med andre jurisdiksjoner og at dette er et moment som kan ha betydning for fradragsretten der det er anvendt kostnadsbaserte fordelingsmekanismer. Kontorets vurderinger har imidlertid utviklet seg over tid, og kontoret har kommet til at det ikke foreligger tilstrekkelig grunnlag for å opprettholde fravikelsene der prisnivåjustering har vært den alt overveiende begrunnelsen for fravikelsene.»
- **Klagenotatet** knyttet fravikelsen til manglende dokumentasjon og allokeringesnøkler. Innstillingen til Klagenemnda innebar en samlet reduksjon på ca. 37% av Oljeskattenemndas fravikelse.

Selskapet om kostnadsnivå og innledende oppsummering i klagen

- **Om kostnadsnivå:** «Generelt sett er fravikelsene likevel begrunnet i at fordelingsnøkler knyttet til kostnadselementer som Opex og Capex påvirkes av kostnadsnivå, og **at Oljeskattekontoret mener å kunne påvise at andre nøkler bedre reflekterer kostnadsdrivere i gruppen.**»
- **Oppsummert innledningsvis:** «Etter Selskapets syn bygger kontorets innstilling med bruk av alternative nøkler, på standpunkter som ikke er underbygget om hva som er «riktige» nøkler. Kontorets gjennomgang er på ingen måte egnet til å påvise inntektsreduksjon. Tilsvarende gjelder for det foreslåtte skjønnet, som heller ikke gir noen «riktigere» fordeling av kostnader utover at Oljeskattekontoret finner at kostnadene til Norge reduseres. Selskapet har valgt et robust sett av nøkler som gir en klart forsvarlig, dokumenterbar og forutberegnelig fordeling av indirekte kostnader i forhold til den nytte de enkelte operative selskapene kan antas å ha. Det er ingen holdepunkter for kontorets antakelser om at uavhengige parter ville lagt andre nøkler til grunn for å delta i en ordning som samlet gir store kostnadsbesparelser, og som sikrer effektivitet og kvalitet i de operasjonelle virksomhetene. Det er heller ingen støtte for dette i de kildene Oljeskattekontoret fremhever. Tvert imot gir disse kildene støtte for at gruppens inndeling i kostnadskategorier og valg av fordelingsnøkler er i samsvar med praksis i større internasjonale virksomheter.»

- **Fordelingsnøkler og bevis for inntektsreduksjon:** «I Klagenotatet fremholder Oljeskattekontoret gjentatte ganger at en har funnet frem til «bedre» nøkler, som gir lavere kostnader henført til Selskapet. Fremstillingen har karakter av **ren synsing**, og gjør ingen forsøk på å bevisføre kravet i skatteloven § 13-1 til inntektsreduksjon.

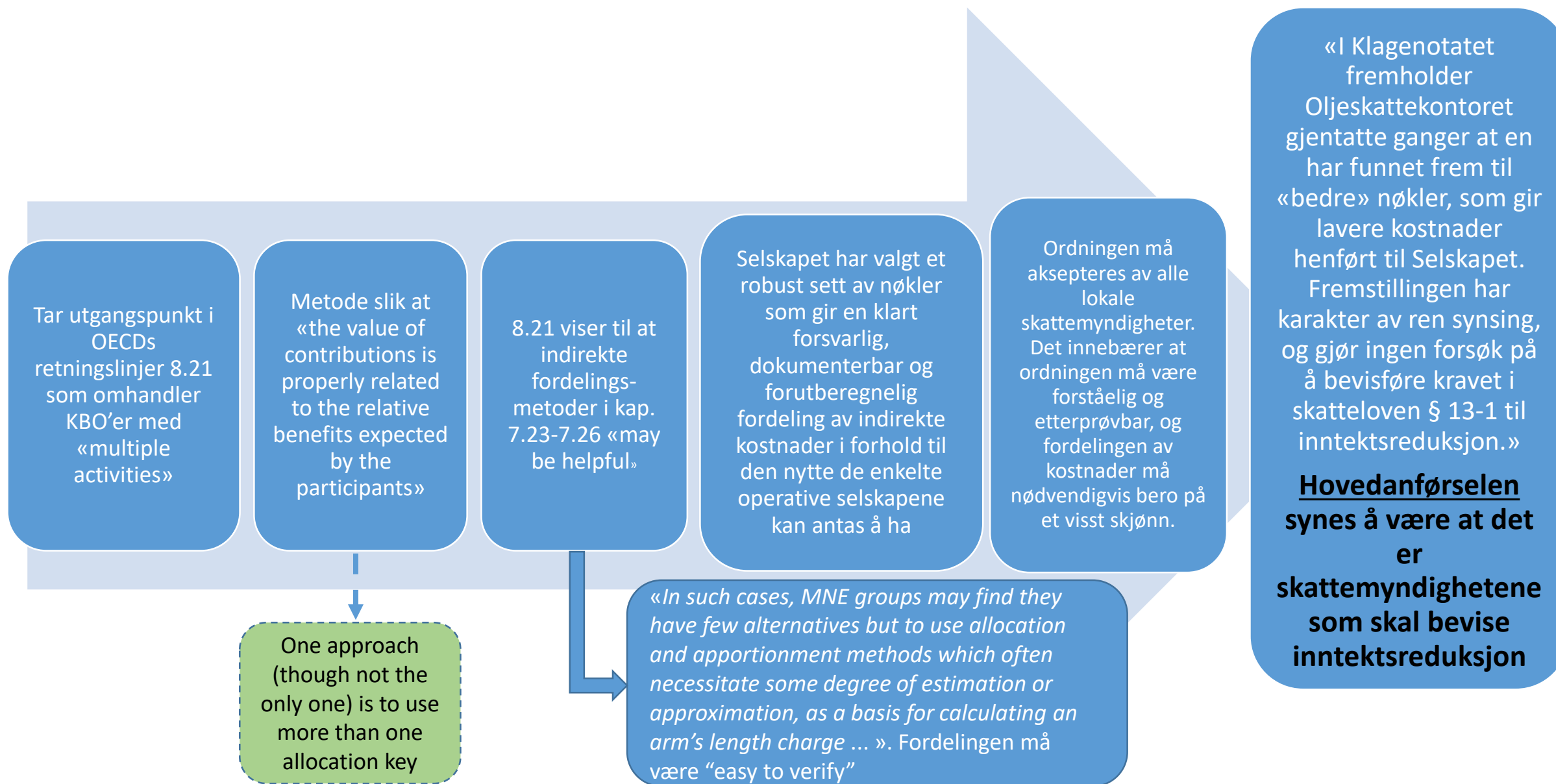
Eksemplifiserer med sitater fra klagenotatet:

- «..andre nøkler som er bedre egnet .. ; Kostnadene ved sentralisert tjenesteyting bør derfor fordeles etter underliggende aktiviteter, ikke en kostnadsstørrelse; ... var andre fordelingsnøkler bedre egnet ...; Det ble vist til både antall ansatte og antall selskap/regnskap ville gitt lavere belastninger; Kontoret mener det ikke er tvilsomt at en pakke med tjenester skal deles opp ... ; ... antall ansatte bør være en fordelingsnøkkel; Oljeskattekontoret mener derfor at både antall deltakere/ installasjoner og antall ansatte ville inngått i en fordelingsnøkkel mellom uavhengige; Bruk av antall installasjoner vil kunne gi uttrykk for partenes interesse ...»
- Selskapet fremhever dessuten at i og med at summen av kostnader er gitt, vil enhver slik reduksjon som Oljeskattekontoret vurderer innebære en økning av kostnadene for andre selskaper i gruppen. Det er derfor *«ikke mulig å fastslå at lavere kostnader er kvalitativt bedre enn fordelingen etter nøklene som er fastsatt for de forskjellige tjenestekategoriene i avtalen.»*

Selskapet om krav til enkelhet, etterprøvbarhet og forutsigbarhet

- En kostnadsdelingsordning skal gi grunnlag for en fordeling av kostnader over et bredt spekter av deltakere i forskjellige geografiske regioner, og med varierende typer av virksomhet. Ordningen må aksepteres av alle lokale skattemyndigheter. Det innebærer at ordningen må være forståelig og etterprøvbar, og fordelingen av kostnader må nødvendigvis vises bero på et visst skjønn.
- I OECDretningslinjene (2017) punkt 8.21 er det vist til at fastsettelse av nøkler som grunnlag for fordeling « ... *depends on the exact nature of the CCA activity...* » og det vises så til veiledning i punkt 7.23 til 7.26, hvor det i punkt 7.23 uttales «*In such cases, MNE groups may find they have few alternatives but to use allocation and apportionment methods which often necessitate some degree of estimation or approximation, as a basis for calculating an arm's length charge ...* ». I punktet kreves det videre at fordelingen ikke kan manipuleres, og i punkt 7.26 kreves at fordelingen skal være *easy to verify*.
- Som det fremgår ovenfor **kan målet om en bedre nøkkel ikke knyttes opp mot lavere kostnader, bla fordi kostnadene veltes over for de øvrige deltakere, og vanskelig kan aksepteres av andre lands skattemyndigheter.** Videre vil de forslagene som Oljeskattekontoret nå fremsetter, og som kommenteres nedenfor, skape et svært komplisert system å praktisere og etterprøve, med en lang rekke nøkler som vektes innenfor forskjellige tjenestekategorier. Forslaget vil være svært lite etterprøvbart for samtlige deltakere, og for skattemyndigheter.

Selskapets anførsler – «kortversjonen»



Klagenemndas flertall (4 av 6) om dokumentasjonskravet

Klagenemnda tar utgangspunkt i **muligheten for kontroll** og den dokumentasjon som må kreves for at skattemyndighetene skal kunne kontrollere størrelsen på tilordnet kostnad

- Selskapet «har gitt opplysninger om kostnadsbasen og størrelsen på sin egen opex/capex, **men det er ikke gitt opplysninger som gjør det mulig å etterprøve fordelingen mellom selskap i ordningen.** [Selskapet] anfører at dokumentasjonskravet er oppfylt ved at OECDs retningslinjer artikkel 8.41 [Retningslinjene 2010; 8.21 i 2017] er oppfylt. Retningslinjenes artikkel 8.41 er etter Klagenemndas flertalls oppfatning ikke avgjørende for hvilke opplysninger skattyter plikter å legge frem ved vurderingen av armlengdemessigheten av en konsernintern transaksjon. Klagenemndas flertall mener at opplysninger om belastninger til andre selskapet i [KBO]-ordningen er av betydning for vurderingen av armlengdemessigheten av belastningene. **Det følger av alminnelige skatteforvaltningsregler at slike opplysninger bør fremlegges.»**

Klagenemndas flertall (4 av 6) om dokumentasjonskravet

- Flertallet viser i den sammenheng til forskrift av 7. desember 2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettingen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer. Her heter om sentralisert tjenesteyting i § 8 (tilsvarende bestemmelse i forskrifter til skatteforvaltningsloven § 8-11-2):

Ved sentralisert konsernintern tjenesteyting, herunder tjenester av administrativ, teknisk og finansiell karakter, skal det tjenestemottakende foretaket redegjøre for sin forventede nytte av tjenestene. ... **Ved kostnadsbasert fordeling eller -prissetting skal foretaket redegjøre for kostnadsgrunnlag, fordelingsnøkkel og eventuelt fortjenestepåslag**
- Forskriftens § 3 annet ledd bestemmer at omfanget av opplysningene "... skal tilpasses til den kontrollerte transaksjonens økonomiske omfang og kompleksitet, **og det som er nødvendig for at ligningsmyndighetene skal kunne vurdere om transaksjonens priser og vilkår er i samsvar med armlengdeprinsippet**". (tilsvarende bestemmelse i forskrifter til skatteforvaltningsloven § 8-11-3 (2))

Klagenemndas flertall (4 av 6) om dokumentasjonskravet

I forarbeidene (Ot.prp. nr. 62 2006-07) punkt 6.7.2.3 underpunkt 5 heter det:

Dokumentasjonen bør inneholde en beskrivelse av hvordan den valgte internprisingsmetoden har blitt anvendt. Herunder bør det presenteres en kalkyle som viser hvordan man har kommet frem til armlengdespris.

Forskriften og forarbeidene forutsetter at skattyter gir opplysninger som gjør det mulig å etterprøve selskapets påstand.

- **Klagenemndas flertall mener at det i nærværende sak betyr at fordelingen til alle selskap i ordningen må fremlegges, ikke bare en fordeling per region. (uthevet her)**

Klagenemndas flertall (4 av 6) om dokumentasjonskravet

Rettspraksis

- Betydningen av manglende opplysninger er omtalt i blant annet Enterprise og 3M-dommene. I **Enterprise-dommen** (Utv. 2010 s. 207) uttalte Borgarting lagmannsrett:
 - Det kan være at det ikke er praktisk eller mulig å fremskaffe all slik dokumentasjon som ligningsmyndighetene har etterspurt. I så fall er det grunn til å anta at dette skyldes at Enterprise har valgt et så vidt uoversiktlig og komplisert system. Dette vil kunne begrense ligningsmyndighetenes mulighet for å kontrollere om transaksjonene er akseptable i forhold til skattereglene.
 - Den usikkerhet som dermed vil kunne oppstå, må gå ut over skattyter som selv har valgt belastningssystemet.
- Mens Eidsivating lagmannsrett hadde følgende kommentar i **3M-dommen** (Utv. 2002 s. 1393):
 - Mangelfulle svar (...) på ligningsmyndighetenes spørsmål kan gi grunnlag for å anta at de faktiske utgiftene selskapet har hatt ikke har stått i et rimelig forhold til verdien av de ytelsene som er mottatt fra morselskapet.

Klagenemndas flertall (4 av 6) om dokumentasjonskravet

Rettspraksis

- Klagenemndas flertall viser videre til Høyesteretts uttalelser i Rt 1995 s 124 (**Schlumberger-dommen**), som gjaldt opplysninger om et annet selskap enn skattyteren ved konserninterne transaksjoner:

Når det gjelder unnlatelsen av å gi opplysninger, vil jeg videre peke på at det ikke kan fritas for kravet om dokumentasjon av grunnlaget for fradrag at de nødvendige opplysninger gjelder et annet selskap enn skattyteren. **Som byretten påpeker - vil man ha anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell.** Kan skattyteren ikke det, fordi det innen konsernet er innlagt sperrer mot å gi informasjon, må konsekvensen være at fradrag nektes. (uthevet her)

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet

Rettslig norm i mangel av sammenligningsgrunnlag

- Problemet i nærværende sak er at det mest sannsynlig **ikke finnes et sammenligningsgrunnlag.** []-avtalen, med en pris for en rekke ulike tjenester, **er kun mulig i et interessefellesskap.** (uthevet her)
- Dersom det ikke foreligger sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, må transaksjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens innhold og hva de aktuelle selskapenes interesse tilsier, jf. **StatoilAngola-dommen** (Rt. 2007 side 1025 avsnitt 43):

Armlengdeprinsippet går som nevnt ut på at forretningsmessigheten av den aktuelle («kontrollerte») transaksjon skal undersøkes ved at den blir sammenlignet med en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter. Dette forutsetter at det finnes et marked for den ytelse det er tale om. I OECDs retningslinjer blir dette presisert. Det blir her fremholdt at det er en forutsetning for at forretningsmessigheten av en transaksjon skal kunne undersøkes ved bruk av armlengdeprinsippet, at det finnes sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. **Dersom det ikke finnes noe marked for den aktuelle ytelse, må disposisjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens innhold og hva de aktuelle selskapenes interesser tilsier.** (uthevet her)
- Det samme fremgår også av Rt. 2010 side 790 (Telecomputing) avsnitt 57. Pakkeløsningen med en rekke ulikartede tjenestearter samlet i en og samme transaksjon er en vesentlig årsak til at det vanskelig å finne et sammenligningsgrunnlag.

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet
Rettslig norm i mangel av sammenligningsgrunnlag (konsekvens)

I utgangspunktet burde det påvises en eller flere kostnadsdrivere relatert til den enkeltvise tjeneste, det vil si den eller de aktivitetene i datterselskapene som gjør at kostnadene i [det tjenesteytende selskapet] pådras. For regnskapstjenester kan det for eksempel være antall fakturaer eller antall årsregnskap. For bruk av it-programmer kan det være antall brukere. Ved å vurdere den underliggende aktiviteten vil det være mulig å ta stilling til disposisjonens samlede innhold og hva de aktuelle selskapenes interesser tilsier, det vil si disposisjonens forretningsmessighet.

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet
Sammenligning med andre selskaps praksis, internasjonal praksis

- Det er ikke en type belastningsmodell som entydig går igjen, men som [selskapet] fremhever er opex/capex-nøkkelen en av de mest brukte fordelingsnøklene. Nøkkelen er imidlertid ofte brukt på et generelt grunnlag i form av en felles belastning med varierende innhold av tjenestearter slik at det ikke er mulig å utlede hva som vil være en korrekt fordelingsnøkkel for den enkelte type tjenestekategori.
- Klagenemndas flertall vil videre vise til at det ved denne nemnda ikke foreligger noen fast og langvarig praksis hva gjelder behandlingen av fordelingsnøkler knyttet til betaling for konserninterne administrative tjenester. Det er kun Klagenemndas vedtak vedrørende Total E&P Norge AS' betaling for konserninterne tjenester som har blitt overprøvd av domstolene. Av tingrettens dom av 30. juni 2014 (upublisert) fremgår det at Klagenemnda i sin kjennelse hadde overprøvd selskapets fordelingsnøkler på enkelte tjenestearter.

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet Kostnadsnivået på norsk sokkel

Klagenemndas flertall merker seg den **omfattende korrespondansen som har vært omkring spørsmålet om kostnadsnivå på norsk sokkel** hvor Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda har lagt til grunn at norsk sokkel har et høyere kostnadsnivå sammenlignet med andre land.

Oljeskattekontoret har gjennom klagenotatene vist til flere offentlige rapporter som påviser et høyere kostnadsnivå på norsk sokkel sammenlignet med andre land;

- Olje- og energidepartementets rapport fra september 2010 «Økt utvinning på norsk kontinentalsokkel En rapport fra utvinningsutvalget».
- Konkrafts rapport av 9. mars 2004 «Norsk petroleumsvirksomhet ved et veiskille Kartlegging av kostnadsbildet på norsk sokkel»
- Melding til Stortinget (Meld. St. 28 (2010-2011)) En næring for framtida – om petroleumsvirksomheten
- Olje- og energidepartementets rapport "Økt bore- og brønnaktivitet på norsk sokkel" avgitt 16. august 2012.

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet Kostnadsnivået på norsk sokkel

Mange av kildene er kommentert av [selskapet] og [konsulentselskap] på til dels svært detaljert nivå. Kontorets konklusjon var at det er sannsynlighetsovervekt for et høyere kostnadsnivå i Norge sammenlignet med andre land og at dette svekker opex/capex som fordelingsnøkkel.

Når det gjelder konkrete forskjeller i kostnadsnivået mellom norsk sokkel og andre petroleumsregioner, konkluderte [selskapet] og [konsulentselskapet] med at norsk sokkel har en "factor cost" som er 4,3 % høyere enn et globalt gjennomsnitt.

Klagenemndas flertall finner at de ulike kildene samlet sett gir en indikasjon på et høyere kostnadsnivå på norsk sokkel sammenlignet med andre land. Drøftelsen omkring strukturelle drivere (det vil si særlige forhold ved norsk sokkel som gjør at utbygging og drift blir mer kostbart sammenlignet med andre land) viser at det trolig ikke er mulig å finne en normalisert opex/capex i denne saken. Slike strukturelle drivere vil være til stede i alle selskap som er deltakere i []-ordningen.

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet KBO'en som en pakke og bruk av en felles fordelingsnøkkel

- []-avtalen er en del av []-konsernets samlede strategi, og et system som deltakerne i kostnadsbidragsordningen skal følge. Gjennom [tjenesteytende selskap] sikrer konsernet en helhetlig styring og kontroll med datterselskapene, noe som igjen bidrar til blant annet et godt omdømme.
- **De mekanismene som foreligger mellom uavhengige når det gjelder forsøk på å påvirke blant annet pris, foreligger derfor ikke i nærværende sak.** Vederlaget vil derfor ikke reflektere styrkeforholdet verken mellom [tjenesteytende selskap] og deltakerne, eller deltakerne seg i mellom, noe som gjør det vanskelig å vurdere forretningsmessigheten av transaksjonen
- **De manglende incentivene til å påvirke tjenesteleveransen og/eller prisen for disse gjelder særlig spørsmålet om pakkeløsningen og vederlagsberegningen.**

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet
KBO'en som en pakke og bruk av en felles fordelingsnøkkel

Spørsmål om oppsplitting av den samlede leveransen av tjenester

- Oppsplitting av den samlede tjenesteleveransen kan for det første omfatte spørsmålet om hvorvidt kostnader til tjenester som ikke er brukt i et bestemt inntektsår skal trekkes ut av **kostnadsbasen...Slik saken er opplyst bruker [selskapet] alle hovedfunksjoner saken omfatter.**
- For det andre kan oppdelingen omfatte **prisingsspørsmålet.**
 - [Selskapet] ... mener at den nøkkelen som er lagt til grunn i [avtalen] er tilstrekkelig for prisingsformål
- Klagenemndas flertall viser i denne sammenheng til lagmannsrettens dom i saken vedrørende fradrag for Total E&P Norge AS' kostnader til konserninterne tjenester (Utv. 2016 s. 25). Selv om Totalkonsernets belastningsprinsipper var avvikende fra nærværende sak, benyttet også Total-konsernet opex/capex som grunnlag for en samlet betaling for en rekke ulike tjenester. Det sentrale i saken var spørsmålet om dokumentasjon. Lagmannsretten kom også inn på bruk av en fordelingsnøkkel for en rekke ulike tjenestarter:

Allerede det foranstående medfører, slik lagmannsretten ser det, at TEPNs fordelingsnøkkel *ikke* i seg selv er tilstrekkelig til å dokumentere (sannsynliggjøre) at det er noenlunde samsvar mellom GA- belastningen og nytten - eller verdien - av disse tjenestene, for TEPN. **I samme retning trekker den omstendighet at det her - som fremholdt av staten - dreier seg om én felles fordelingsnøkkel for et bredt spekter av ulikeartete tjenester, og at selve fordelingskriteriet capex/opex synes mer egnet for noen typer tjenester enn for andre.** Lagmannsretten tilføyer for øvrig at i TEPNs fordelingsnøkkel er det ikke bare fordelingskriteriet (capex/opex) som er av interesse, men naturligvis også de konkrete prosentsatser og beløpsintervaller.

Når lagmannsretten viser til egnetheten til fordelingskriteriet opex/capex må det bety at retten mener opex/capex' relevans som fordelingsnøkkel vil avhenge av tjenestearten.

Klagenemndas flertall (4 av 6) generelt om prisingsspørsmålet
KBO'en som en pakke og bruk av en felles fordelingsnøkkel
Spørsmål om oppsplitting av den samlede leveransen av tjenester

- Klagenemndas flertall er enig med skattyter i at en stor organisasjon, og dermed stor opex/capex, trekker mer på sentralisert tjenesteyting sammenlignet med mindre organisasjoner, men mener det for prisingsformål ikke er tilstrekkelig å vise til organisasjonens størrelse. **En oppdeling av tjenestepakken er nødvendig for å kunne ta stilling til om den brukte fordelingsnøkkelen, her opex/capex, er uttrykk for en armlengdemessig pris.**
- Det sentrale punkt i fordeling av denne type kostnader er å finne den eller de relevante kostnadsdriverne. Under []-avtalen ytes det vidt forskjellige tjenestearter som kan ha ulike kostnadsdrivere. **Dersom det kan påvises tilstrekkelig usikkerhet omkring egnetheten av den valgte nøkkelen ved en eller flere tjenester, vil det kunne reise tvil om hvorvidt prisen på den samlede tjenestepakken er armlengdemessig.**
- Klagenemndas flertall mener derfor at en tjenestepakke med et så ulikt innhold som []-avtalen bør splittes opp for prisingsspørsmål. Dette følger av retningslinjene punkt 3.11 og fra norsk teori.

Flertallet - oppsummert

Tar utgangspunkt i lovgivningens (lov, forskrifter og forarbeider) krav til dokumentasjon og opplysninger for kontrollerte transaksjoner.

Forutsetter at skattyter gir opplysninger som gjør det mulig å etterprøve selskapets påstand.

Fordeling til alle selskap må fremlegges

Rettspraksis
Utv. 2010 s. 207,
Utv. 2002 s. 1393
Rt. 1995 s. 124

Rettslig norm hentet fra Rt. 2007 s. 1025

Avtalen er kun mulig i interessefellesskap

Prising

..vil man ha anerkjent fradrag for en konsernintern transaksjon, må motstykket være at det gis de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell

Dersom det ikke finnes noe marked for den aktuelle ytelse, må disposisjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra en vurdering av disposisjonens innhold og hva de aktuelle selskapenes interesser tilsier

Vurdering av avtalen

- Ideelt (kostnadsdrivere)
- Praksis
- Kostnadsnivå

KBO'en som en pakke med bruk av felles fordelingsnøkkel

Dersom det kan påvises tilstrekkelig usikkerhet omkring egnetheten av den valgte nøkkelen ved en eller flere tjenester, vil det kunne reise tvil om hvorvidt prisen på den samlede tjenestepakken er armlengdemessig.

Utv. 2016 s. 25
..selve fordelingskriteriet capex/opex synes mer egnet for noen tjenester enn andre

Klagenemndas flertall (4 av 6) om prisvurdering av de enkelte tjenestene

Spørsmålet om inntektsreduksjon

- Klagenemnda går etter dette gjennom de enkelte tjenestekategorier/-grupper (basert på selskapets opplysninger)
- For noen av gruppene (som kunne inneholde ulike tjenestetyper) konkluderte nemnda slik: Når [-] konsernet i en slik sammenheng bruker en felles nøkkel for en rekke ulike tjenester øker risikoen for at vederlaget ikke er armlengdemessig. **En slik overordnet nøkkel gjør det vanskelig å kontrollere skattyters påstand, og den usikkerheten dette medfører må etter flertallets syn være skattyters risiko.** (uthevet her)
- For tre kategorier la nemnda selskapets påstand til grunn (fordeling basert på opex/capex)
- **Konklusjon inntektsreduksjon:**

Flertallet legger vekt på at []-avtalen omfatter en rekke ulikeartede tjenester med forskjellige kostnadsdrivere levert til ulikeartede selskap .. i hele konsernet Betalingen for tjenestene er fastsatt ut fra en fordelingsnøkkel basert på én kostnadsstørrelse. Gjennomgangen over viser at det er sannsynlighetsovervekt for at det foreligger inntektsreduksjon ved at det er brukt en overordnet felles nøkkel for en rekke ulike tjenestarter.
- **Skjønnnet:** for de kategoriene nemnda mente det forelå sannsynlighetsovervekt for inntektsreduksjon brukte nemnda en vektet nøkkel der også opex/capex var tatt med.
 - Resultatet: **Oljeskattenemndas fravikelse ble redusert med ca. 71%**

Mindretallet

Mindretallet mener det ikke er grunnlag for skjønn. []-avtalen er brukt over tid som en del av [konsernets]systemer og er med på å sikre forutsigbarhet for den samlede virksomheten i konsernet. Mindretallet viser til at opex/capex er rimelige og allment brukte fordelingsnøkler og finner ikke andre fordelingsnøkler mer treffsikre.

Når kostnader som inngår i en kostnadsfordelingsordning skal fordeles på selskaper i en rekke land, er det viktig å ha en ordning som er forståelig og praktikabel for så vel berørte selskap som for angjeldende lands skattemyndigheter.

Metodene som anvendes ved kostnadsfordeling må være forutsigbare, robuste og anvendes konsistent over tid slik at fordelingen gir en rimelig og fornuftig allokering av kostnadene.

Et slikt allokeringssystem er ingen eksakt vitenskap, og det vil kunne være ulike nøkler som kan benyttes for å tilfredsstille kravet om en rimelig og fornuftig allokering av kostnader ut fra forventet nytte av å være deltaker i ordningen. I sin alminnelighet må det antas at selskaper som driver internasjonal virksomhet i mange land har de beste forutsetninger for å kunne velge egnede fordelingsnøkler.

Mindretallet

- Mindretallet finner ikke de nye fordelingsnøkler som legges til grunn ved fravikelsen å være mer treffsikre enn de selskapet har benyttet.
 - Kommenterer bruken av antall ansatte og selskaper
 - De nye nøklene medfører mindre allokeringer av kostnader til Norge. Andre nøkler, som ikke er vurdert, f.eks. produksjonsvolumer, ville derimot ha ført til større allokering av kostnader til Norge.
- Mindretallet vil videre vise til at å etterprøve hvilke fordelingsnøkler som er økonomisk fornuftige, dessuten er metodisk utfordrende.
 - .. det kan være hensiktsmessig å benytte seg av statistiske og økonometriske metoder for å estimere hvilke fordelingsnøkler som er relevante
- Dersom en fraviker konsernets fordelingsnøkler med den følge at andelen kostnader som allokeres til det norske selskapet blir redusert, vil det umiddelbart føre til dobbeltbeskatning.
- Å bøte på dobbeltbeskatning med så mange land involvert vil være en meget komplisert affære, med stor risiko for at legitime kostnader til inntekts ervervelse ikke kommer til fradrag i noe land. Mindretallet mener det er uheldig at slik dobbeltbeskatning utløses av introduksjon av nye fordelingsnøkler som ikke fremstår som mer treffsikre enn de selskapet har benyttet.

Status

- Det er **flertallets** prinsipielle betraktninger som blir **rettesnoren for OSK i det videre arbeidet**. Det innebærer:
 - Ved **indirekte kostnadsbelastninger** der flere ulike tjenestekategorier/tjenestetyper er gjenstand for tilordning **til flere konsernselskaper**
 - **Må fordeling til alle selskaper fremlegges**
- Dersom fordelingen er basert på felles fordelingsnøkkel for grupper av ulike tjenester
 - Vil skattemyndighetene kunne vurdere hvorvidt nøkkelen er egnet **i relasjon til den enkelte tjeneste**, dvs. **om nøkkelen i tilstrekkelig grad reflekterer den eller de aktivitetene i datterselskapene som gjør at kostnadene i det tjenesteytende selskapet pådras**.
 - Dersom det **kan påvises** (ved gjennomgang av de ulike tjenestene) **tilstrekkelig usikkerhet omkring egnetheten av den valgte nøkkelen ved en eller flere tjenester, vil det kunne reise tvil om hvorvidt prisen på den samlede tjenestepakken er armlengdemessig**.
 - Er det **sannsynlighetsovervekt** for at en annen nøkkel er bedre egnet for en eller flere av tjenestene anses vilkåret om inntektsreduksjon å være oppfylt (og den alternative nøkkelen gir lavere tilordnet kostnad for den aktuelle tjenesten)
 - Skjønnnet vil da måtte bygge på de alternative nøkler for de aktuelle tjenestene

Skatteproveny knyttet til
fremtidig petroleumsvirksomhet
på norsk sokkel.

De neste 10 årene.

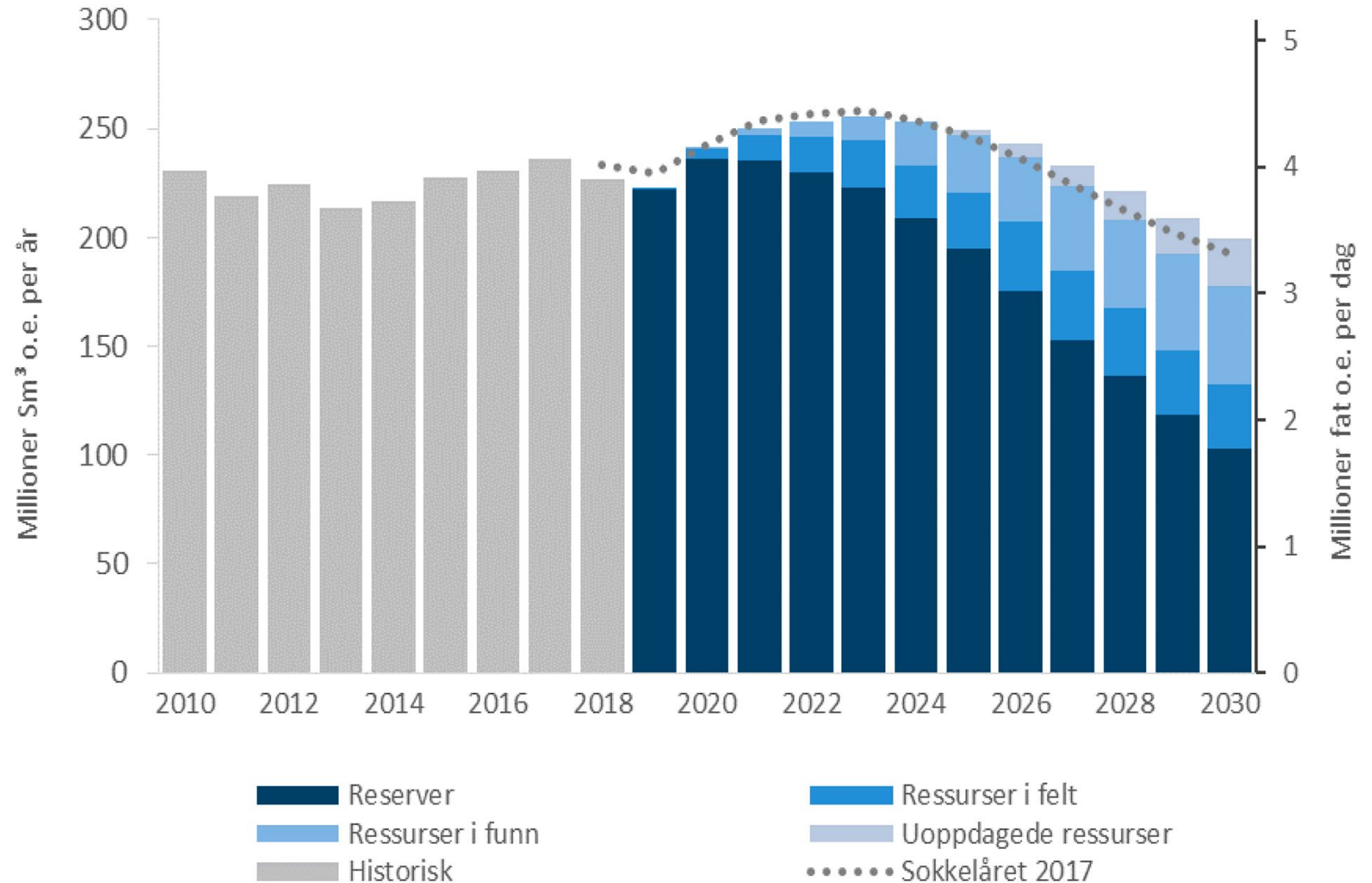
Fremtidige oljeinntekter eller «hva skal vi leve av etter oljen?»

- Mindre inntekter fra utvinningsvirksomheten?
 - Utvilsomt
 - Spørsmålet er **når** og hvilket **tidsperspektiv** man anlegger
- Kommende **ti år** er imidlertid sentrale faktiske forhold (så godt som) sikre
 - Kan si noe om **potensialet** for oljeinntekter
 - Usikkerheten knytter seg først og fremst til **pris** og litt til politikk (klima/styrt avvikling)
- Det «sikre» er:
 - **Økende produksjon**
 - **Lavere kostnadsnivå**
 - **Synkende investeringsnivå (høstingsfase)**

Økende produksjon

Kilde: OD

Historisk er erfaringen at produksjonen har blitt større enn prognosene



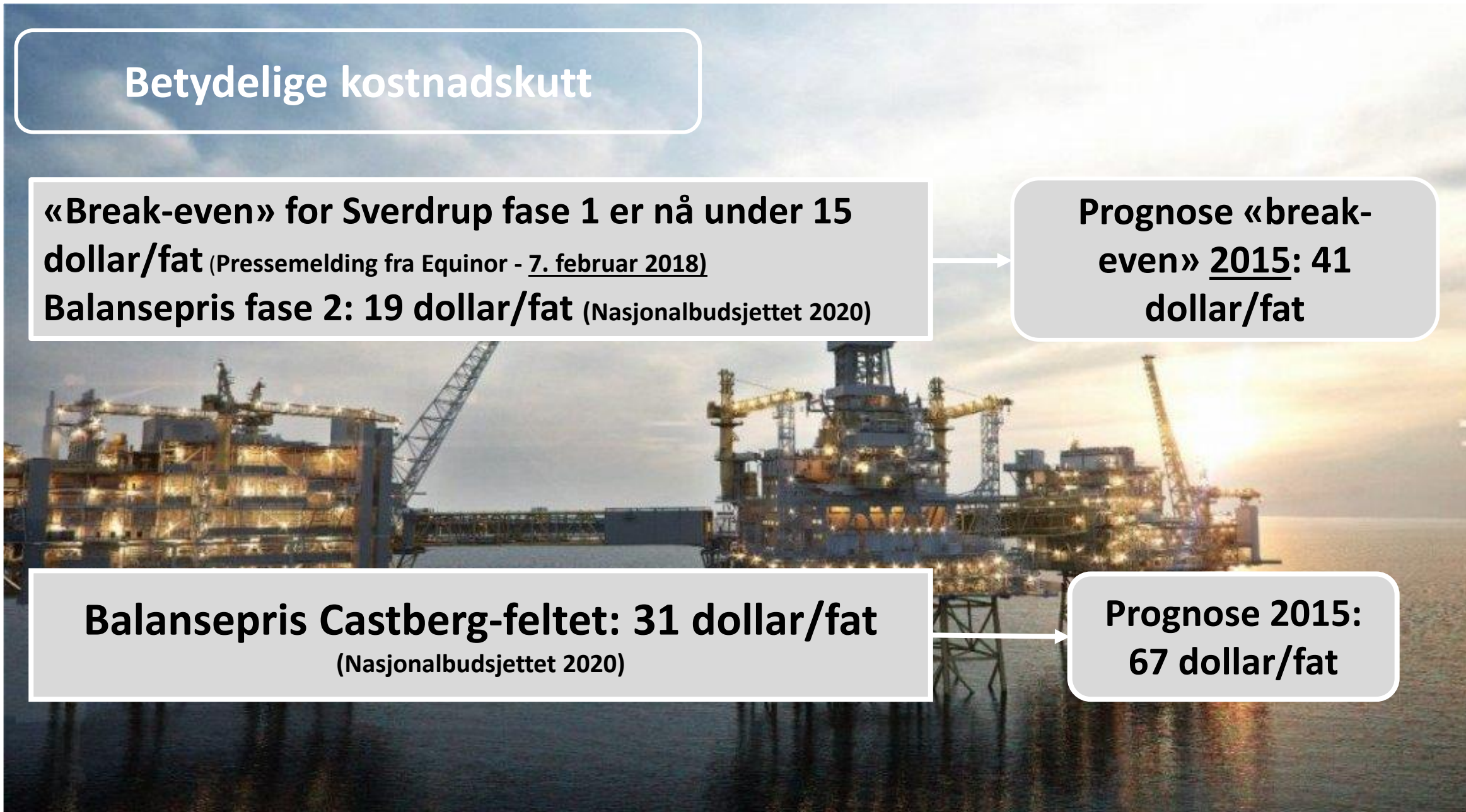
Betydelige kostnadskutt

«Break-even» for Sverdrup fase 1 er nå under 15 dollar/fat (Pressemelding fra Equinor - 7. februar 2018)
Balansepris fase 2: 19 dollar/fat (Nasjonalbudsjettet 2020)

Prognose «break-even» 2015: 41 dollar/fat

Balansepris Castberg-feltet: 31 dollar/fat
(Nasjonalbudsjettet 2020)

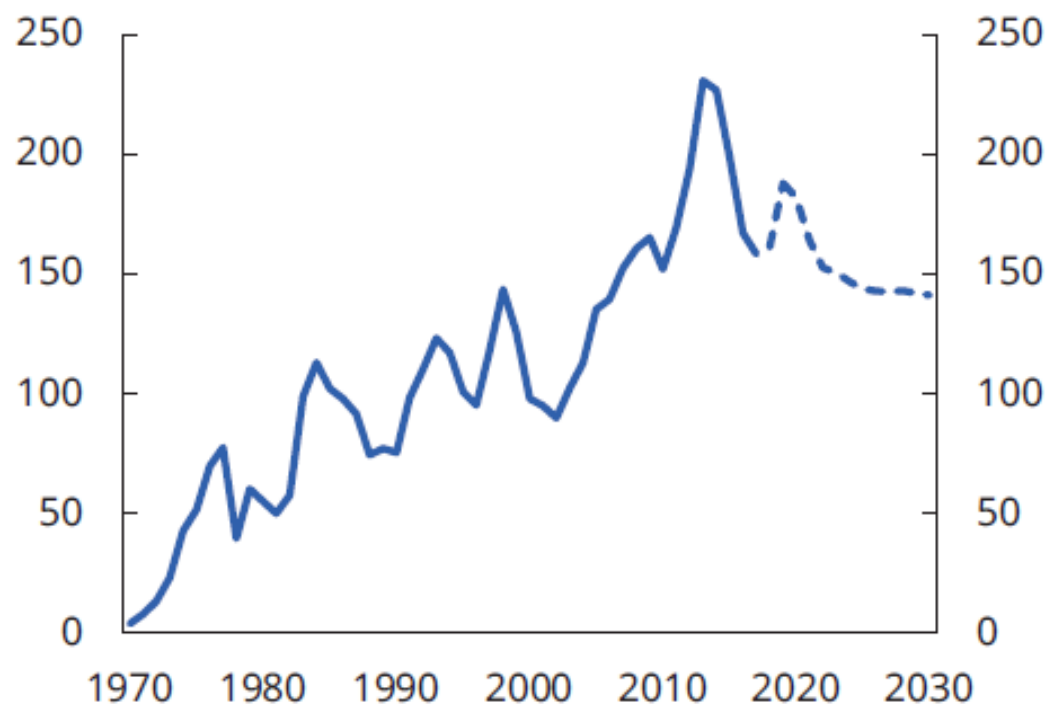
Prognose 2015: 67 dollar/fat



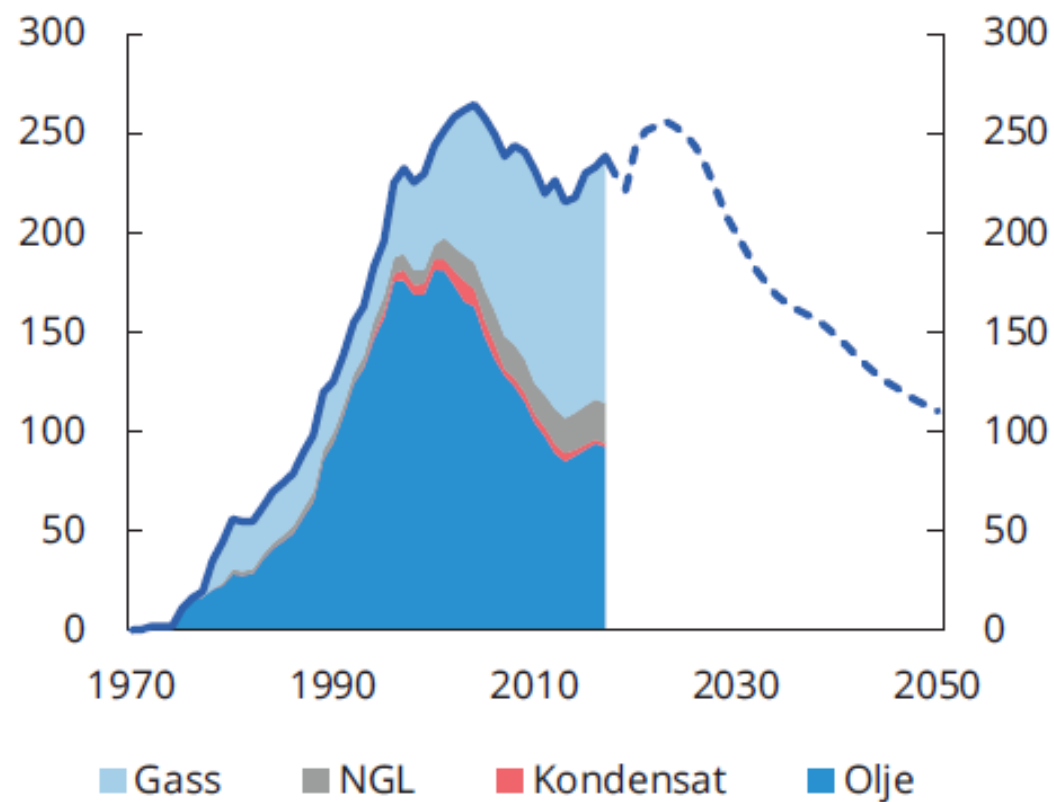
Nasjonalbudsjettet 2020

Petroleumsinvesteringer og produksjon av petroleum

A. Petroleumsinvesteringer. Mrd. 2020-kroner.
1970-2030



B. Produksjon av petroleum på norsk sokkel.
Mill. Sm³ oljeequivalenter. 1970-2050





Vi er ikke her

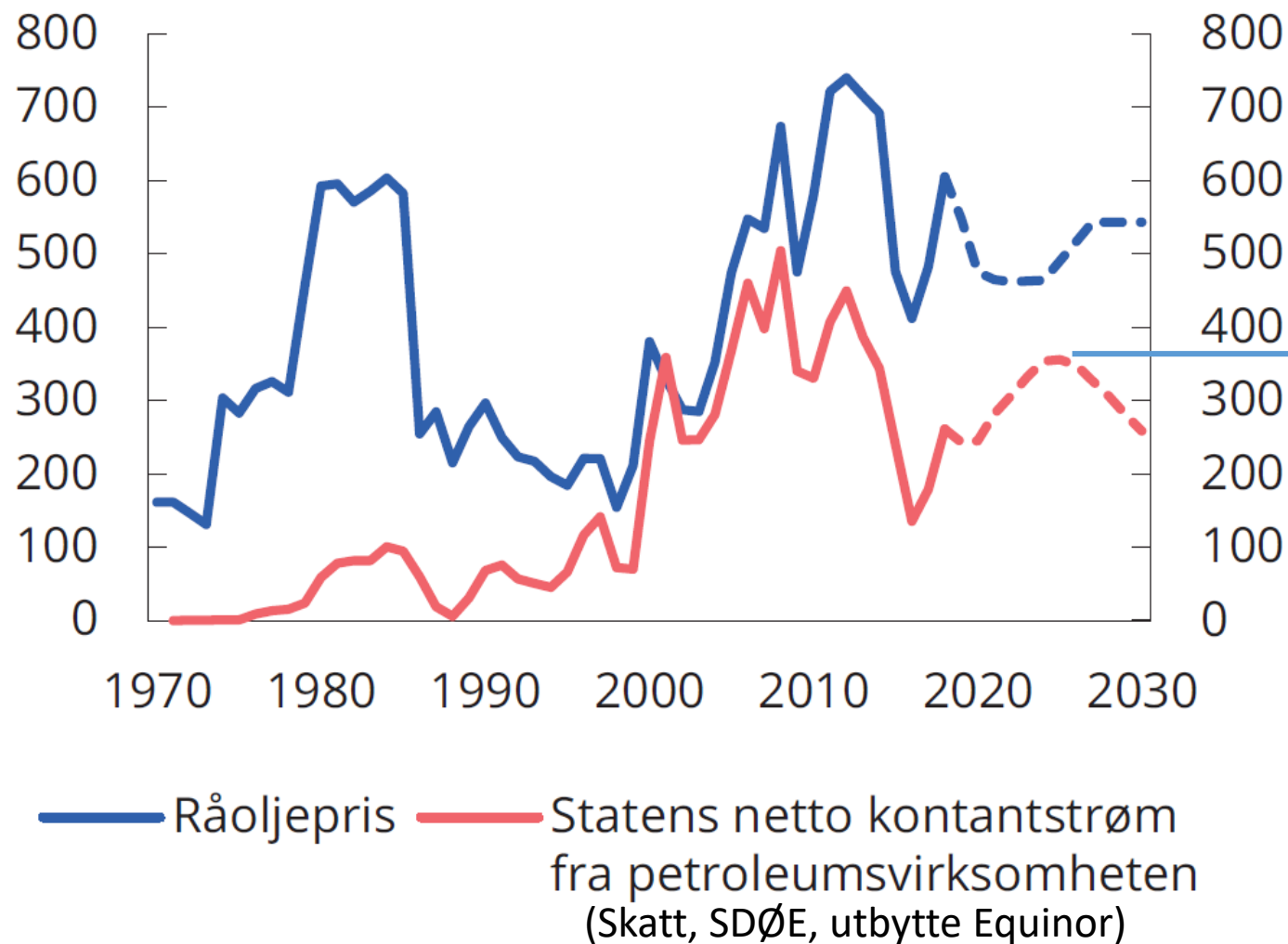
Fortsatt blå himmel



Potensialet og prisforventningene

- Potensialet for petroleumsskattene de neste 10 årene fremstår som bedre enn de 10 forutgående årene
- Hva de årlige inntektene faktisk vil bli, **vil da avhenge av pris** (gitt de faktiske forutsetningene)
- Prisutviklingen (både på olje og gass), sentrale elementer (noen relativt sikre):
 - Utvikling produksjon og mulig tilbud (globalt)
 - OPECs rolle
 - Utvikling etterspørsel (globalt)
 - Forholdet mellom etterspørsel og pågående og planlagt produksjon
 - Politiske utfordringer (Norge)
 - Tildelinger
 - Leterefusjonsordningen
 - Regelverk: nøytralitet
 - Norske «fortrinn» i konkurransen: kvalitet («renere» olje) og «produksjonsavtrykk» (CO₂)

C. Oljepris i 2020-kroner per fat og statens netto kontantstrøm i mrd. 2020-kroner. 1970-2030



Nasjonalbudsjettet 2020

Moderate
prisforutsetninger

(2025)
Forutsatt skattens andel
56% som i 2019

Skatt 202 mrd.

24.11.2019

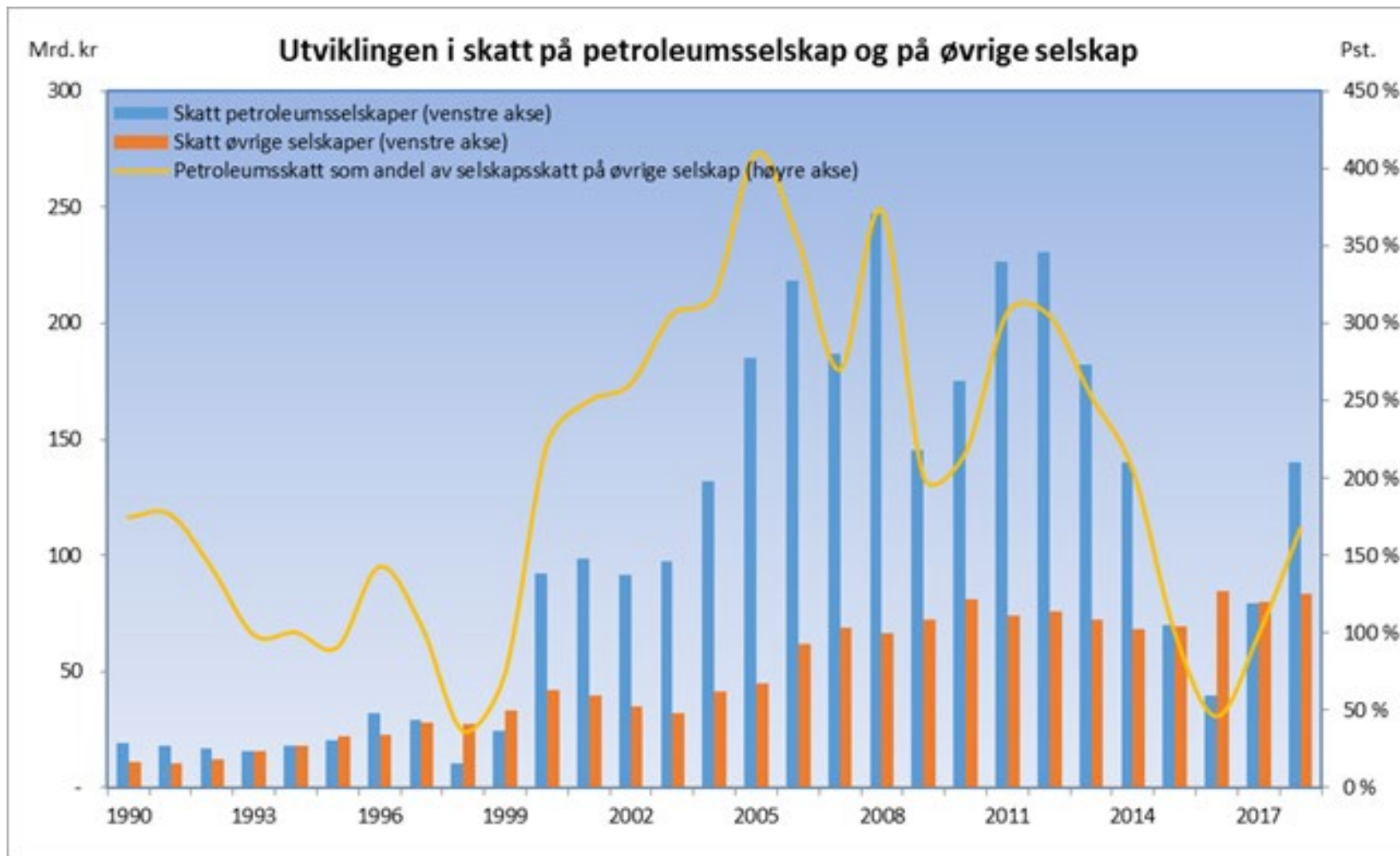
Oljefondets markedsverdi

10 136 944 358 105 NOK

For deg og fremtidige generasjoner

Fortsatt tilførsel frem mot 2030?
Tar staten ut fra fondet forventet netto
kontantstrøm (ca. 360 mrd.) og holder seg
innenfor 3%-grensen forutsetter det et fond
på 12000 mrd. (dagens pengeverdi)





Sannsynlighet for noenlunde tilsvarende bilde de neste 10 årene.

Betydelig variasjon, men petroleumsskattene normalt betydelig høyere enn samlet selskapsskatt øvrige selskap

Petroleumsskatteframtid

- Oljeskattekontoret
 - Fortsatt store og kompetansekrevende utfordringer.
 - Fortsatt behov for høy, spesialisert kompetanse.
- Skatterådgivere
 - Litt avhengige av hva kontoret tar opp.
 - Men mulighetene for (lovlig) skatteplanlegging vil fortsatt være fremtredende – handlingsrommet synes ikke å ha blitt mindre.

Større grunn til bekymring? Norsk økonomi

GENN NÆRINGSLEVEN
TIRSDAG 17. OKTOBER 2013



Økonomi
Knut Anton Mork er professor ved NTNU og Handelshøyskolen BI



Karl Dan-Andersen · Håkon C. Sjøstrand · Kjersti Haugland · Steinar Holden · Elinor Håkonsen · Knut Anton Mork

Knut Anton Mork

De skjulte oljepengene tar også slutt

Ingen nevner de store ekstrainntektene som staten har fått fra fastlandsøkonomien på grunn av ringvirkninger av oljevirksomheten. Heller ikke de varer evig.

● For en gangs skyld har statsbudsjettet fått skryt av mange mikroøkonomer. Det er stramt. Finansministeren begrunner den nye holdningen med at det er like viktig å stramme til i gode tider som å pøse på i dårlige tider. Det har hun rett i. Men hennes egne beregninger tyder ikke på at tidene er så fantastiske.

Det kan vi lese ut av Finansdepartementets justering av det oljekorrigerte underskuddet for det de mener skyldes konjunkturelle faktorer.

Jeg tenker altså på forskjellen mellom «oljekorrigert underskudd» og «strukturelt oljekorrigert underskudd». Det er uttrykk som neppe hadde vunnet noen konkurranser om leservennlighet. Ikke desto mindre uttrykker de departementets oppfatning av hvor konjunktursituasjonen ligger. I og med at det strukturelle underskuddet for 2020 er større enn det justerte, sier tallene for så vidt at tidene er gode. Men justeringsbeløpet utgjør mindre enn en halv prosent av budsjettets totale utgifter. Det tilsvarer mindre enn en tiendedel av de tilsvarende tallene for 2007 og 2008, som Finansdepartementet regner som siste konjunkturtopp.

Hvorfor er regjeringen da så opptatt av å stramme inn allerede nå?

En mulig årsak kan være valutakursen. Krona har som kjent svekket seg betydelig siden vinteren for halvannet år siden. Det har i seg selv fått fondverdien til å stige i norske kroner. Bare i fjor fikk kronerevalueringen fondet til å stige med om lag 250 milliarder. Tre prosent av det er 7,5 milliarder. Hvis regjeringen tror at kronerkursen skal tilbake til gamle nivåer, gir det god grunn til å være forsiktig.

Når en valutakurs beveger seg så mye som den norske kronen nå har gjort, kan det være nærliggende å tro at den snart skal vende tilbake til gamle nivåer. Erfaring viser imidlertid at dette sjelden stemmer. Faktisk har ingen til dato klart å formulere en prognose om tidens som konsekvens gir bedre resultater enn å tro at dagens kurs vil vedvare.

Selvfølgelig vil alle at kronerkursen ikke vil holde seg konstant, problemet er å kunne spå hvilken vei den går. Dette synes jeg gjør det vanskelig å bruke kronerkursen som grunn til å holde igjen på offentlig pengebruk.

Det som nok heller har fått regjeringen til



å holde igjen, er økningen av at de store oljeinntektene ikke kan ventes å fortsette. Litt paradoksalt er dette for en regjering som insisterer på at oljevirksomheten skal fortsette så lenge det er olje igjen. Men det vil jo i beste (eller verste) fall bare innebære en utsettelse av den nedtrapningen som en dag må komme.

Jeg mener dette kan ansebare enda større utfordringer for budsjettpolitikken enn det dagens politikere går ut fra. For det staten får ut av oljevirksomheten, er ikke begrenset til det oljeselskapene selv betaler, det som på departementalt nivå heter «statens netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten». I tillegg kommer det ringvirkningene av oljevirksomheten har gitt av lønnsomhet og lønnsutvikling i fastlandsøkonomien, skriver arkitektfæstsen, her fra Kårstø. Foto: Tomas Alf Larsen

staten omtrent likt i så måte.

Bare en liten del av oppgangen kan forklares av sterkere utvikling i norske enn svenske kroner.

En annen liten del kan forklares av litt sterkere vekst i produksjon av varer og tjenester. Men det aller meste deler seg om at norske bedrifter har hatt langt mer fordelaktig utvikling når det gjelder prisene på det de produserer. Det skyldes først og fremst den sterke etterspørselen etter varer og tjenester fra fastlandsøkonomien som oljevirksomheten har stått for. Dette etterspørselspresset vedvarer faktisk fortsatt tross oljeselskapenes forsøk på å presse prisene nedover.

For fastlandsbedriftene har dette blitt inntekter og for deres ansatte god lønn. Slikket betaler vi skatt av, og når pengene brukes, betaler vi moms og andre avgifter. Men alt skyldes altså i siste omgang oljevirksomheten.

Etter som den avvikes, vil også disse ekstraordinære statlige inntektene forsvinne. Det vil gjøre fremtidig budsjettarbeid ekstra krevende.

Til dags dato har jeg ikke sett noen politikere, i regjering eller opposisjon, peke på disse utfordringene.

Indirekte oljeeffekt
↓ Offentlige inntekter ekskl. olje, per innbygger Norge som andel av Sverige



2013 DN grafikk / Kilde: Eurostat - Macrobond

Debutantenring Vistar i Trondheim
Telefon: 02 90 10 00
Internett: 02 90 10 00
E-post: debutanten.no

Hovedinnlegg Hovedinnlegg
2013 4500 tegn med maks 100 ord
Innhold: Hovedinnlegg
2013 4500 tegn med maks 100 ord
Innhold: Hovedinnlegg

Alt stoff som leveres til Dagbladet
Innhold: 2013 4500 tegn med maks 100 ord
Innhold: 2013 4500 tegn med maks 100 ord
Innhold: 2013 4500 tegn med maks 100 ord

For det staten får ut av oljevirksomheten, er ikke begrenset til det oljeselskapene selv betaler, det som på departementalsk heter «statens netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten». I tillegg kommer det ringvirkningene av oljevirksomheten har gitt av lønnsomhet og lønnsutvikling i fastlandsøkonomien. Det har gitt den norske staten inntekter som våre naboland bare har kunnet drømme om.

Selv om vi ser bort fra direkte oljeinntektene, mottok den norske staten i fjor nesten 50 prosent mer i inntekter per innbygger enn tilsvarende for den svenske staten, regnet i samme valuta. **Så sent som ved århundreskiftet lå den norske og svenske staten omtrent likt i så måte.**

Det skyldes først og fremst den sterke etterspørselen etter varer og tjenester fra fastlands-økonomien som oljevirksomheten har stått for. Dette etterspørselspresset vedvarer faktisk fortsatt tross oljeselskapenes forsøk på å presse prisene nedover.

Indirekte oljeeffekt

↓ Offentlige inntekter ekskl. olje, per innbygger Norge som andel av Sverige



| År | Andel (%) |
|------|-----------|
| 1995 | 100 |
| 1996 | 92 |
| 1997 | 98 |
| 1998 | 100 |
| 1999 | 105 |
| 2000 | 110 |
| 2001 | 125 |
| 2002 | 115 |
| 2003 | 120 |
| 2004 | 135 |
| 2005 | 145 |
| 2006 | 150 |
| 2007 | 155 |
| 2008 | 150 |
| 2009 | 155 |
| 2010 | 150 |
| 2011 | 155 |
| 2012 | 140 |
| 2013 | 140 |

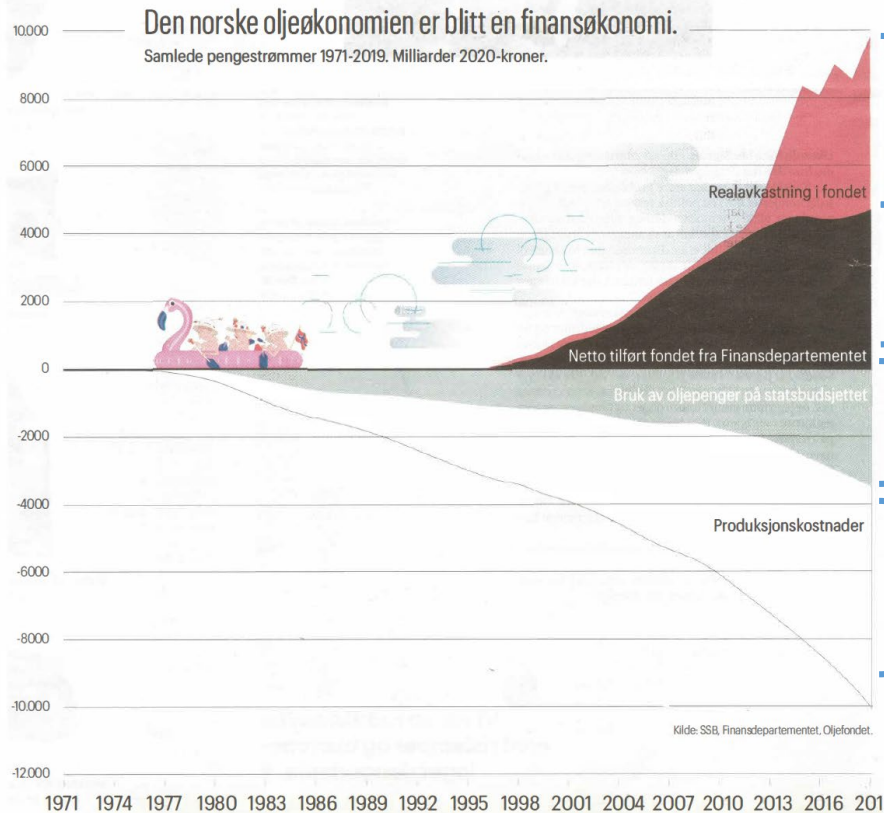
2013 DN grafikk / Kilde: Eurostat - Macrobond

For fastlandsbedriftene har dette blitt inntekter og for deres ansatte god lønn. Slikket betaler vi **skatt** av; og når pengene brukes, betaler vi **moms og andre avgifter**. Men alt skyldes altså i siste omgang oljevirksomheten. Etter som den avvikes, vil også disse ekstraordinære statlige inntektene forsvinne.

Etter oljen skal vi leve av børsen

Oljefondet er mer enn dobbelt så stort som verdien av oljereservene i bakken. Norge har gått fra oljenasjon til børsnasjon.

ILLUSTRASJON Terje Tønnessen



Realavkastning

Netto tilført

Bruk

Produksjonskostnader

Ulik
(Ring)virkning?