

KJENNELSER

avsagt
i

2005

av

**Klagenemnda
for
oljeskatt**

Oljeskattekontoret –
Brit Thu Gundersen (brit-thu.gundersen@skatteetaten.no)
Februar 2012

Klagenemndas sammensetning i 2005:

Lagdommer Anne Magnus
Advokat lic. juris Gaute Skirbekk
Cand. oecon. Juul Bjerke
Advokat Grete Dybsjord
Statsautorisert revisor Steinar Farstad
Siviløkonom Alv-Magnus Grindal
Advokatfullmektig Anne Taran Tjølsen

Oppdatering i forhold til tidligere utgivelser:

- **Kjennelser 2004**

Sak nr 6 Kjennelse 22.3.2004 Gjennomskjæring – skattemessig behandling av finansieringsordning ved leie av skytteltankere

Borgarting lagmannsrett stadfestet ved dom 1. mars 2010 tingrettens dom som frifant staten. Selskapets anke ble ikke tillatt fremmet for Høyesterett.

1	KJENNELSE 17.1.2005. OPPREGULERING AV SOKKELENS ANDEL AV NETTO FINANSKOSTNADER	4
2	KJENNELSE 17.1.2005. TRANSPORTKOSTNADER I ENHETSKOST VED GASBANKING	8
3	KJENNELSE 17.1.2005. REFUNDERTE KLAGE- OG PROSESSKOSTNADER	12
4	KJENNELSE 17.1.2005. TILLEGGSSKATTESATS VED URIKTIG RENTEAKTIVERING	14
5	KJENNELSE 17.1.2005. OPPHØR AV SOKKELVIRKSOMHET	16
6	KJENNELSE 14.2.2005. BEREGNING AV ENHETSKOST VED GASBANKING OG MER- OG MINDREUTTAK ETTER FUSJON	22
7	KJENNELSE 14.2.2005. FRADRAG FOR FORSIKRINGSPREMIE BETALT TIL SELSKAP INNEN SAMME KONSERN (CAPTIVE)	25
8	KJENNELSE 23.5.2005. FRADRAG FOR FORSIKRINGSPREMIE BETALT TIL SELSKAP INNEN SAMME KONSERN (CAPTIVE)	43
9	KJENNELSER 20.6.2005. BALANSEFØRING AV UTSATT SKATT PÅ FREMTIDIG FRIINNTÉKT	77
10	KJENNELSE 20. JUNI 2005. TILLEGGSSKATTESATS VED URIKTIG INNARBEIDELSE AV § 10-VEDTAK	82
11	KJENNELSER 14.11.2005. MOTTATT ERSTATNING OG FORSIKRINGSUTBETALING – BETYDNING FOR AVSKRIVNINGER OG FRIINNTÉKT	91
12	KJENNELSE 14.11.2005. GJENNOMSKJÆRING – BEREGNING AV REALISERTE VALUTAELEMENTER PÅ LÅN I USD	98
13	KJENNELSE 12.12.2005. ARMLENGDES RENTESATS PÅ LÅN FRA BESLEKTET SELSKAP. ENDRINGSADGANG/RETTSKRAFT	110

1 Kjennelse 17.1.2005. Oppregulering av sokkelens andel av netto finanskostnader

Med virkning fra inntektsåret 2002 ble lovens system for fordeling av finansposter mellom sokkel og land endret¹. Den tidligere regelen i petrsktl. § 3 d annet ledd – med inntekten i hvert skattedistrikt som fordelingsnøkkel – ble erstattet med fordeling på grunnlag av skattemessige formuesverdier². Etter den nye bestemmelsen hadde imidlertid selskapene mulighet for å påvirke sokkelfradraget gjennom sin kapitalisering. Sokkelens ”normalandel” som fulgte av en fordeling etter formuesverdier, skulle oppreguleres dersom den regnskapsmessige egenkapitalandelen var høyere enn 20%, jf. § 3 d sjuende ledd.

Den foreliggende saken gjaldt et selskap som hadde et temmelig beskjedent sokkelengasjement, men en betydelig virksomhet på land. Netto finanskostnader til fordeling mellom sokkel og land utgjorde kr 10,6 mill. De skattemessige sokkelverdiene var kr 3 mill, og en fordeling etter formuesverdier ga sokkelen en andel på kr 96 620 av finanspostene. Imidlertid hadde selskapet en svært høy regnskapsmessig egenkapitalandel, og ved anvendelse av oppreguleringsbestemmelsen ville selskapets netto finanskostnader komme fullt ut til fradrag på sokkelen – altså et fradrag på kr 10,6 mill. Ved ligningsbehandlingen kom Oljeskattenemnda til at loven ikke kunne forstås å gi grunnlag for et slikt misforhold mellom sokkelverdier og inntektsfradrag. Basert på formålet med bestemmelsen ble sokkelfradraget for finanskostnadene satt til kr 218 941. Klagesaken gjaldt det rettslige grunnlaget for denne reduksjonen.

Oljeskattekontoret pekte på at bakgrunnen for den nye fordelingsregelen var at det tidligere systemet med fordeling etter inntekt førte til en uforholdsmessig belastning av sokkelskattegrunnlaget. Før skatt er inntekten forutsetningsvis langt høyere pr. krone investert på sokkelen enn for investeringer på land. Det tidligere systemet førte til at finanskostnader som reelt sett gjaldt landvirksomheten, kom til fradrag i sokkelinntekten slik at det skjedde en uthuling av særskattegrunnlaget. Denne skjevdelingen ble ansett som en alvorlig svakhet ved petroleumsskatte-

¹ Den nye regelen gjaldt t.o.m. inntektsåret 2006.

² Jf. Kjennelser 2004 sak 17, som beskriver åtte saker som gjaldt fastsetting av fordelingsgrunnlaget.

systemet, jf. NOU 2000:18. Lovendringen bygde på at formuesverdier var bedre egnet enn inntekt til å reflektere den reelle kapitalbindingen innenfor hver virksomhet.

Hensikten med oppreguleringsbestemmelsen var å hensynta tilfeller der selskaper med blandet virksomhet hadde en høyere egenkapitalandel enn 20%. Ifølge Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) skulle bestemmelsen:

”... sikre at fordelingsmekanismen virker nøytralt på den måten at et selskap som både driver særskattepliktig virksomhet på kontinentalsokkelen og virksomhet på fastlandet, ikke får redusert fradrag for netto finansutgifter i sokkeldistriktet på grunn av landvirksomheten ...”.

Formålet var med andre ord å unngå at det oppsto redusert fradrag for selskaper som drev blandet virksomhet i forhold til fradragene som kunne vært oppnådd gjennom et rent sokkelselskap. Oppreguleringsbestemmelsen måtte etter kontorets oppfatning forstås slik at den ga mulighet for å belaste sokkelen med finanskostnader som om sokkelvirksomheten var finansiert med 20% egenkapital og 80% gjeld. I det foreliggende tilfellet ville oppreguleringsbestemmelsen – dersom den skulle praktiseres etter sin ordlyd – føre til et resultat som var motsatt av det som var formålet med innføringen av formuesverdier som fordelingsnøkkel, idet den uforholdsmessige belastningen av sokkelen ville bli langt større enn etter de tidligere reglene.

Kontoret viste til at legalitetsprinsippet ikke blir forstått slik at skattelover i tvilstilfeller skal tolkes i skattyterens favør, jf. Zimmer 2001 s 42. Zimmer peker også behovet for å vektlegge sammenhengen i regelverket ved lovfortolkningen, fordi skattelover ofte blir til under tidsnød og derved kan bli mindre konsistent og logisk oppbygd enn man kunne ønske. I det foreliggende tilfellet var den aktuelle lovregelen – oppreguleringsbestemmelsen – ikke behandlet i NOU 2000:18 eller i den påfølgende høringen, men var kommet til under departementets lovforberedelse. Det var derved ikke usannsynlig at den var konsekvensanalysert i mindre grad enn resten av lovendringene. Kontoret fant støtte i rettspraksis for at lovens ordlyd i enkelte tilfeller kunne fravikes på grunnlag av forarbeider og formålsbetraktninger, og viste i denne sammenhengen til Rt 1970 s 417 (Derros) og Rt 2004 s 344 (Pilotdommen). I begge disse sakene ville en ordlydsfortolkning av loven ført til et resultat som sannsynligvis ikke hadde vært forutsett fra lovgivers side,

og som var atypisk i forhold til bestemmelsens anvendelsesområde. I den foreliggende saken fremgikk det dessuten klart av lovforarbeidene at hensikten med lovendringen hadde vært å oppnå den motsatte effekten av det som etter lovens ordlyd ville bli resultatet her.

Selskapet fremholdt at lovens system aldri hadde vært basert på den reelle sammenhengen mellom på den ene side netto rentekostnader og på den annen side det finansieringsbehovet som forelå på sokkelen. Både før og etter 2002 var lovgivers valg en skjematisk og positivrettslig tilnærmingstype. I normaltilfeller måtte den nye regelen antas å gi en bedre treffsikkerhet enn den gamle. De atypiske forholdene i det aktuelle selskapet – som ikke var resultat av illojale tilpasninger – ga et uvanlig utslag. Slike spesifikke omstendigheter kunne imidlertid slå begge veier, og det var ingen tvil om at et selskap som reelt sett hadde betydelige finanskostnader knyttet til sokkelvirksomheten, ikke ville få fradrag for disse dersom de formelle beregningskriteriene ikke var oppfylt. På samme måte som før lovendringen var ligningsmyndighetene avskåret fra å vurdere fradragets berettigelse ut fra hvor den lånte kapitalen var anbrakt.

Etter selskapets oppfatning forelå det ingen motstrid mellom lovbestemmelsens klare ordlyd og lovgivers uttalte formål. De to dommene som Oljeskattekontoret hadde vist til, var ikke relevante fordi de aktuelle lovbestemmelsene ikke var entydige i disse sakene. På skatterettens område kan det ikke ses hen til formålsbetraktninger når lovens ordlyd er presis. Som et eksempel på vektleggingen av hensynet til skattyterens forutberegnelighet viste selskapet til Rt 1990 s 1293 (Ytterbø).

Klagenemnda viste til at det i lovens forarbeider var fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler måtte avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Lovens ordlyd var entydig, og det var ikke gjort unntak for selskaper der det forelå spesielle omstendigheter.

Oppreguleringsbestemmelsen måtte derved anvendes etter sin ordlyd slik at selskapet fikk fradrag for sine samlede finansutgifter i sokkelinntekten.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om [selskapet] skal innrømmes fradrag for netto finanskostnader i sin helhet i sokkelinntekten for inntektsåret 2002.

Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble det gitt nye regler i petroleumsskatteloven (petrsktl) § 3 d for fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet.

I bestemmelsens syvende ledd er det inntatt en regel om oppjustering av andelen finanskostnader fordelt til sokkelen. § 3 d syvende ledd første punktum lyder slik:

”Selskap som har netto finansutgifter til fordeling, og som etter reglene i § 3 h har en egenkapitalandel som overstiger 20 pst. av summen av gjeld og egenkapital, kan fordele en større andel av nettoutgiftene til sokkeldistriktet enn den andel som følger av bestemmelsene foran i denne bokstav (normalandelen).”

[Selskapet] har negativ finansnetto og en egenkapitalandel på 92,4%. Det er således på det rene at [selskapet] oppfyller vilkårene for oppjustering etter petrsktl. § 3 d syvende ledd.

[Selskapet] er ikke et ordinært utvinningsselskap, idet utvinning kun er en marginal del av selskapets virksomhet. Oppjustering etter bestemmelsens ordlyd innebærer at [selskapet] vil få fradrag for netto finanskostnader i sin helhet i sokkelinntekten, til tross for at finanskostnadene i hovedsak stammer fra landvirksomheten. Oljeskattenemnda la ved ligningen til grunn at anvendelsen av oppjusteringsregelen i [selskapets] tilfelle ga en utilsiktet virkning. Under henvisning til lovens formål ble oppjusteringsbeløpet derfor redusert skjønnsmessig.

Klagenemnda kan ikke se at det er grunnlag for en slik innskrenkende fortolkning av petrsktl. § 3 d syvende ledd. I forarbeidene til de nye reglene i § 3 d om fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.1). Lovgiver har valgt skjematiske regler som skal være enkle å praktisere. Som påpekt av selskapet er ordlyden i § 3 d syvende ledd klar og entydig, og det er ikke gjort unntak for selskaper som er i en spesiell stilling, slik som [selskapet].

Etter dette finner Klagenemnda at oppjusteringsregelen blir å anvende etter sin ordlyd, slik at [selskapet] får fradrag for netto finanskostnader i sin helhet i sokkelinntekten.

Selskapet har etter dette fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

2 Kjennelse 17.1.2005. Transportkostnader i enhetskost ved gasbanking

Ved utlån av gass fra ett felt til et annet brukes den såkalte salgsmetoden som vurderingsprinsipp for verdsettelse av fordring og forpliktelse. For innlåner innebærer dette at selskapet blir inntektsbeskattet for solgt gass og at det gis korresponderende fradrag for fremtidige kostnader knyttet til tilbakelevering av den innlånte gassen³. På utlåners hånd må det skje en aktivering av kostnadene som har medgått til den utlånte gassen. Disse kostnadene kommer til fradrag når det i fremtiden skjer tilbakelevering av gass som gir en salgsinntekt for selskapet. Verdsettelse skal gjøres til full tilvirkningskost⁴.

Selskapet hadde konsekvent latt være å ta hensyn til transportkostnader ved verdsettelsen av sine gasbanking-posisjoner. Dette gir et riktig resultat når slike kostnader blir belastet etter transportert volum; i så fall vil det være innlåneren som dekker dem ifm. lånet og utlåneren som dekker dem ved tilbakeleveringen. I enkelte tilfeller skjer det imidlertid belastning av transportkostnader basert på produsert volum. I slike tilfeller må kostnadene hensyntas ved verdsettelse av både fordring og forpliktelse, jf. at de er dekket av utlåneren og at de vil inngå i innlånerens fremtidige kostnader ved tilbakeleveringen. Under klagebehandlingen var selskapet ikke uenig i at det var grunnlag for en viss justering for transport, men hadde innsigelser til de beregningene som var foretatt under ligningsbehandlingen.

Selskapet var deltaker i en rekke gasbanking-avtaler. For kontrakter der transportkostnader ble belastet etter produsert mengde forelå det en betydelig netto utlånsposisjon. Selskapets inntekt var derved blitt for lav, idet transportkostnader knyttet til utlånsposisjonen var blitt fradragsført i stedet for aktivert. Utlånsposisjonen kunne i det vesentlige henføres til én avtale, og her hadde selskapet eierandel i både det produserende og det innlånende feltet. Etter avregning av disse posisjonene mot hverandre var selskapet netto utlåner av et betydelig volum. Fra rørledningsoperatøren forelå det opplysninger som ga grunnlag for å anslå enhetstariffen til

³ Enkelte ganger er det et mindre volum som skal tilbakeleveres. Avsetningen må justeres i forhold til dette.

⁴ Om verdsettelsen se Kjennelser 2003 sak 19, der det også er referert kjennelser fra hhv. 1995, 1998 og 2000

kr 0,3345743 pr Sm³. Fravikelsesbeløpet under ligningsbehandlingen ble beregnet ved å multiplisere denne tariffen med den nevnte utlånsposisjonen.

Selskapet viste til at det i det aktuelle inntektsåret hadde skjedd en oppløsning av Gassforhandlingsutvalget og at Troll Kommersielle Modell var avviklet som følge av dette. Fra og med gassåret 2002 (fra 1.10.2002) skal salg av norsk tørrgass være selskapsbasert i motsetning til feltbasert. Rapporteringen i selvangivelsen (pr 31.12.2002) var imidlertid i henhold til tidligere praksis og var ment som en foreløpig presentasjon. Ligningen var derved basert på en avtalesituasjon som ikke lenger var gyldig. Selskapet kunne akseptere anvendelse av et tenkt transportelement for selskapets samlede nettoposisjon. Dette elementet burde imidlertid fastsettes ut fra et gjennomsnitt på sokkelen som kunne settes til kr 0,20 pr Sm³. Gjennom den kombinerte anvendelsen av samlet netto utlånsposisjon og en lavere tariff ville inntektstillegget bli betydelig redusert.

Oljeskattekontoret pekte på at den netto utlånsposisjon som selskapet hadde vist til, gjaldt den samlede porteføljen av gasbanking-kontrakter. Derved var også de avtalene der transportkostnader ble belastet i henhold til transportert mengde, inkludert. Denne nettoposisjonen kunne da ikke være en relevant størrelse. Også når det gjaldt størrelsen på transportkostnadene måtte beregningen skje på grunnlag av den tariffen selskapet faktisk hadde betalt som deltaker i det utlånende feltet. Til selskapets anførsler vedrørende den endrede avtalestrukturen for salg av gass bemerket kontoret at det ikke forelå opplysninger fra selskapet om hvordan føringen alternativt skulle ha skjedd, og at det fremsto som rimelig å forholde seg til selvangivelsen slik den faktisk var. Gasbanking-posisjoner må verdsettes ved hver regnskapsavleggelse, og posisjonen ville derved bli reversert det påfølgende året samtidig som den nye avtalestrukturen da kunne legges til grunn ved selskapets verdsettelse.

Klagenemnda sluttet seg til kontorets vurderinger. Selskapet fikk derved ikke medhold i klagen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om transportkostnader skal inngå i enhetskost ved gasbanking der transportkostnader belastes etter produsert mengde.

Oljeskattemyndighetene har lagt til grunn at inntekter og utgifter vedrørende gasbanking skal behandles i henhold til salgsmetoden. Innlåner inntektsbeskattes for faktisk salgsinntekt for salg av lånt gass, og gis fradrag for estimerte fremtidige kostnader på eget

felt ved tilbakelevering av gass. Verdsettelse skal skje til full tilvirkningskost, men skal kun omfatte de kostnadskomponentene som innlåner faktisk skal dekke ved tilbakelevering. Utlåner skal aktivere kostnadene tilknyttet utlånt gass inntil tilbakelevering skjer, og utgiftsføre kostnadene i takt med inntektsføring av solgt tilbakelevert gass. Ved verdsettelse av fordringen skal full tilvirkningskost som hovedregel benyttes.

Nevnte prinsipper tilsier at transportkostnader behandles forskjellig avhengig av om transportkostnadene belastes i henhold til transportert eller produsert mengde:

Dersom transportkostnader belastes etter produsert kvantum:

Som *innlåner* har selskapet ikke dekket transportkostnader når gassen ble lånt ut. Selskapet skal derfor dekke transportkostnader ved fremtidig tilbakelevering. Transportkostnader skal derfor inkluderes i gjeldsforpliktelsen. Som *utlåner* har selskapet dekket transportkostnader når gassen blir lånt ut. Selskapet skal derfor ikke dekke transportkostnader ved fremtidig tilbakelevering. Transportkostnader skal derfor inkluderes i fordringen.

Dersom transportkostnader belastes etter transportert kvantum:

Som *innlåner* har selskapet dekket transportkostnader når gassen ble lånt ut. Selskapet skal derfor ikke dekke transportkostnader også ved fremtidig tilbakelevering. Transportkostnader skal derfor ikke inkluderes i gjeldsforpliktelsen. Som *utlåner* har selskapet ikke dekket transportkostnader når gassen ble lånt ut. Selskapet skal dekke transportkostnader ved fremtidig tilbakelevering. Transportkostnader skal derfor ikke inkluderes i fordringen.

Disse forhold gir det resultat at transportkostnader som belastes i henhold til produsert mengde skal inngå i enhetskost. I de avtaler om gasbanking der [selskapet] er utlåner skal transportkostnadene aktiveres. Der selskapet er innlåner gis det fradrag for en estimert fremtidig verdi av transportkostnadene.

[Selskapets] gjennomgående prinsipper der transportkostnader konsekvent ikke inngår i enhetskost kan således ikke bli riktig der transportkostnadene belastes i henhold til produsert mengde. Det er i klagenotatet lagt til grunn at i enkelte kontrakter belastes transportkostnader i Statpipe sone 1 og 2 i henhold til produsert mengde. Klagenemnda slutter seg til Oljeskattekontorets vurdering om at selskapets føringer bør korrigeres for dette forhold.

Ut fra vurderingene i klagenotatet finner Klagenemnda at korreksjonen kan ta utgangspunkt i [selskapets] andel av utlånt gass på [felt A], men at tilsvarende innlånsposisjon på [felt B] hensyntas. Operatørens rapport over enhetstariffen for Statpipe sone 1 og 2 for [felt A]-deltakerne anses å gi det beste anslag for transportkostnadene. Dette gir samme korreksjon som den som ble gjennomført ved ligningen.

Selskapet har i klagen vist til flere forhold tilknyttet oppløsning av Troll Kommersielle Modell, blant annet at det nå kun er selskapets netto posisjoner mot andre selskaper som vil bli fulgt opp og at det ikke er en relevant tilnærming å ta utgangspunkt i de gamle gasbanking-forholdene mht. transportkostnader i posisjoner pr 31.12.02.

Til dette vil Klagenemnda bemerke at [selskapets] føringer av gasbanking-posisjoner i regnskapet og selvangivelsen for 2002 er basert på tidligere års rapportering og tidligere års regnskaps- og skattemessig behandling. Det er ikke gitt opplysninger som tilsier at posisjonene pr 31.12.02 - som i henhold til ny avtale er selskapsbaserte - ikke representerer de faktiske posisjoner ved årsskiftet. Selskapet har heller ikke gitt nærmere opplysninger om hvordan ny avtale alternativt skulle vært ført i 2002. Oljeskattemyndighetene må ut fra disse omstendigheter kunne forholde seg til selvangivelsen slik den er inngitt, samt legge til grunn opplyste gasbanking-posisjoner pr. 31.12.02.

Klagenemnda kan heller ikke slutte seg til selskapets forslag til skjønnsmessig tilnærming. Forslaget er basert på netto utlansposisjon på alle kontrakter, også kontrakter der transportkostnader belastes i henhold til transportert mengde. Da det kun er transportkostnader tilknyttet produsert mengde som skal inngå i enhetskost, vil det foreslåtte skjønn være lite representativt for de skattemessige effektene av selskapets føringer.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

3 Kjennelse 17.1.2005. Refunderte klage- og prosesskostnader

Utgifter i forbindelse med klagebehandling og søksmål i skattesaker er ikke fradragsberettiget⁵. Fra Oljeskattekontorets side var imidlertid den skattemessige behandlingen av slike pådratte kostnader ikke kontrolltema før ved ligningsbehandlingen for 1998. Det ble da avdekket at en rekke selskaper hadde oppnådd urettmessige fradrag i tidligere inntektsår.

Den foreliggende saken gjaldt et selskap som i 2002 fikk medhold i Høyesterett i et søksmål mot Oljeskattekontoret. Selskapet ble også (delvis) tilkjent saksomkostninger. Av selvangivelsen for 2002 gikk det frem at det ikke var krevet fradrag for prosesskostnader dette året samt at kostnadene som var tilkjent av Høyesterett, var ført som en ikke skattepliktig inntekt. Ved ligningsbehandlingen ble det innhentet opplysninger om hvordan kostnadene ved den aktuelle klage- og rettssaken fordelte seg på inntektsår, og det fremkom at disse for en del var pådratt i 1997 eller tidligere og var kommet til fradrag ved beskatningen. Ved ligningsbehandlingen for 2002 ble selskapets inntekt økt med et tilsvarende beløp.

Selskapet fremholdt i klagen at det hadde vært nektet fradrag for kostnadene ved den aktuelle saken for 1998 og senere inntektsår, uten at det fra oljeskattemyndighetenes side var tatt opp spørsmål om endring av ligningen for tidligere år. Etter selskapets oppfatning måtte det da gjelde en to års frist slik at den foreliggende saken var foreldet. I et senere brev påberopte selskapet at de mottatte saksomkostningene ikke var refusjon av kostnader men derimot en erstatning etter Tvistemålsloven kap. 13.

Oljeskattekontoret mente at problemstillingen i saken ikke var om det kunne gjennomføres endring for de årene kostnadene urettmessig hadde kommet til fradrag. Poenget var at den skattemessige behandlingen måtte baseres på symmetri mellom fradragsførte kostnader og senere refusjon av de samme kostnadene.

Klagenemnda ga selskapet medhold. De tilkjente saksomkostningene representerte refusjon av kostnader som etter sin art ikke var fradragsberettiget, og dette utgangspunktet ble ikke endret av at selskapet tidligere var innrømmet urettmessig fradrag. Den tidligere feilen ved

⁵ Jf. Rt 2005 s 1434 Utv. 2005 s 1271 (Total m.fl)

ligningen kunne ikke repareres gjennom skattlegging av en inntekt som ellers ville vært skattefri.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om en forholdsmessig andel av saksomkostninger tilkjent [selskapet], i forbindelse med Høyesteretts dom [...], skal inntektsføres i 2002.

I årene forut for inntektsåret 1998 ble spørsmål om fradragsrett for klage- og prosesskostnader tilknyttet skattesaker ikke tatt opp til særskilt behandling av Oljeskattenemnda ved ligningen av sokkelselskaper. Under ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 ble imidlertid samtlige særskattepliktige selskaper forespurt om hvordan klage- og prosesskostnader var behandlet regnskaps- og skattemessig. For de selskapene der kostnadene var fradragsført skattemessig ble selvangivelsene fraveket på dette punkt. Oljeskattenemnda har fulgt opp dette for senere inntektsår. I årene før 1998 er det på det rene at en rekke selskaper urettmessig har fått fradrag for slike kostnader.

For [selskapets] vedkommende er en andel av de aktuelle saksomkostningene kommet til fradrag i særskattepliktig inntekt før inntektsåret 1998. Etter Oljeskattekontorets syn taler hensynet til symmetri i beskatningen for at et tilsvarende beløp av tilkjente saksomkostninger må inntektsføres i 2002.

Klagenemnda vil bemerke at de tilkjente saksomkostninger er å anse som refusjon av kostnader som etter sin art ikke er fradragsberettigede. At [selskapet] likevel faktisk har fått fradrag for en del av disse kostnadene, kan ikke endre dette utgangspunkt. Slik Klagenemnda ser det kan tidligere feil ved ligningen ikke repareres ved å skattlegge inntekt som ellers ville være skattefri. En senere refusjon av ikke fradragsberettigede kostnader, kan derfor etter Klagenemndas syn ikke anses som skattepliktig inntekt.

Selskapet må etter dette gis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

4 Kjennelse 17.1.2005. Tilleggsskattesats ved uriktig renteaktivering

Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land skal foretas før eventuell aktivering av rentekostnader, jf. petrsktl. § 3 j⁶. Selskapet hadde gjort dette i motsatt rekkefølge og kunne derved oppnådd et for høyt fradrag i sokkelinntekt dersom feilen ikke var blitt oppdaget. Klagesaken gjaldt tilleggsskatt som var ilagt med 30%.

Den aktuelle feilen ble oppdaget etter at selskapet gjennom brev fra Oljeskattekontoret ble bedt om å redegjøre for egne aktiveringer utover billing. Under ligningsbehandlingen mente selskapet at informasjon som blir innhentet gjennom årlige ”standardbrev” fra kontoret, i praksis måtte anses som opplysninger gitt i selvangivelsen. Dette ble avvist av Oljeskattenemnda under henvisning til at skattyter *”åpenbart ikke kan avvente innsendelse av nødvendig informasjon til ligningsmyndighetene på bakgrunn av en forventning om at han etter innlevering av selvangivelsen vil bli nærmere forespurt om denne informasjonen”*. Under klagebehandlingen holdt selskapet bare fast ved sin subsidiære anførsel, som gjaldt at tilleggsskatt måtte anvendes med redusert sats fordi informasjon som blir innsendt årlig, måtte anses som ”opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over” jf. ligningsloven § 10-4 nr 1, 3.pkt.

Oljeskattekontoret pekte på at at det ifølge juridisk teori er en forutsetning for anvendelse av redusert sats at ligningsmyndighetene faktisk innehar de opplysningene som er nødvendige for å kunne gjennomføre den aktuelle kontrollen. Etter ligningsloven § 4-1 har enhver skattyter plikt til uoppfordret å gi ligningsmyndighetene de opplysningene som er nødvendige for å klarlegge og oppfylle vedkommendes skatteplikt i rett tid. I den foreliggende saken var det på det rene at det ved innleveringen av selvangivelsen ikke forelå opplysninger som kunne avdekke den feilaktige renteaktiveringen. Det var derved ikke hjemmel for å anvende redusert sats.

Klagenemnda pekte på at den aktuelle feilen først kunne oppdages da selskapet svarte på kontorets brev om tilleggsopplysninger. Det kunne ikke tillegges vekt at dette var opplysninger som vanligvis ble innhentet ved

⁶ Bestemmelsen ble tilføyd ved lovendring 14. juni 2001. Fra 2007 er den flyttet til petrsktl. § 3 h.

ligningen. Det er bare opplysninger som foreligger ved innlevering av selvangivelsen som har betydning for om et forhold er lett kontrollerbart. Ligningen ble derved fastholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken har sin bakgrunn i spørsmål om uriktig renteaktivering i forhold til petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 j. Selskapets uriktige renteaktivering fremgikk ikke av selvangivelsen, men ble først oppdaget ved at selskapet ble tilskrevet og bedt om å redegjøre for behandlingen av egne aktiveringer ut over billing.

Det er ikke omtvistet at vilkårene for å anvende tilleggsskatt i lignl. § 10-2 er oppfylt i det foreliggende tilfelle.

[Selskapet] har imidlertid anført at tilleggsskatten bør ilegges med redusert sats (15%). Det er vist til at Oljeskattekontoret hvert år kort tid etter mottakelsen av selvangivelsen sender en form for standardbrev der visse tilleggsopplysninger etterspørres. Selskapets svar med vedlegg må ifølge selskapet anses som opplysninger som Oljeskattekontoret ellers rår over i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1. Det anføres at forholdet var lett kontrollerbart på bakgrunn av de opplysningene som fremkom i selskapets brev av 19. mai 2003.

Det er på det rene at det ikke fremgår av selvangivelsen for 2002 at aktiverte renter ikke var inkludert i finansnettoen. Oljeskattekontoret hadde heller ikke ved mottakelse av selvangivelsen opplysninger som gjorde det mulig å oppdage feilen. Feilen kunne først oppdages da selskapet svarte på kontorets brev om tilleggsopplysninger. At Oljeskattekontoret vanligvis ber om de aktuelle opplysningene kan i denne sammenheng ikke tillegges vekt. Som påpekt i klagenotatet [...] er det de opplysninger som foreligger ved innleveringen av selvangivelsen som har betydning ved vurderingen av om forholdet lett kan kontrolleres. I og med at det var nødvendig for ligningsmyndigheten å innhente opplysninger om det aktuelle spørsmålet, kan Klagenemnda ikke se at vilkårene for å anvende redusert sats er til stede.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

5 Kjennelse 17.1.2005. Opphør av sokkelvirksomhet

Selskapet var eier av en lisensandel fra 1982 og opparbeidet i denne forbindelse et skattemessig underskudd. I 1995 ble andelen overdratt til et annet selskap. Selskapet hadde da ikke noen gjenværende eierinteresser på sokkelen. Klagesaken gjaldt inntektsåret 2002, da Oljeskattenemnda anså selskapets virksomhet på sokkelen som opphørt med den følge at underskudd fra tidligere år ikke lenger kunne fremføres, jf. den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 14-6⁷.

Salgsavtalen for lisensandelen fastsatte at dersom det ble godkjent PUD (Plan for Utbygging og Drift) innenfor lisensområdet innen 2015, skulle kjøperen yte et kontantvederlag til selskapet. Slikt vederlag, som var skattefritt etter vilkårene i § 10-vedtaket, ble utbetalt til selskapet i 2003.

Et annet moment i saken var at spørsmålet om opphør av sokkelvirksomheten tidligere var tatt opp av skattemyndighetene i selskapets kontorkommune. Ved ligningen for 1999-2001 ble virksomheten ansett opphørt, med den følge at selskapet ikke ble gitt adgang til å føre sine løpende renteinntekter mot det fremførte sokkelunderskuddet. Etter å ha forelagt spørsmålet for Oljeskattenemnda ga Oljeskattekontoret i et brev til ligningskontoret i oktober 2002 uttrykk for at det var oljeskattemyndighetene som hadde kompetanse til å avgjøre dette spørsmålet og at sokkelvirksomheten ikke kunne anses opphørt. Det ble i denne forbindelse vist til vederlagsbestemmelsen i salgsavtalen. På bakgrunn av dette ble ligningen i kontorkommunen endret.

I forhold til den foreliggende saken for 2002 viste selskapet til at underskuddet skyldtes investeringer på sokkelen som selskapet ikke hadde lyktes med. Det klare utgangspunktet måtte være at et skattesubjekt får anledning til å benytte slike tap for avregning mot senere inntekter. Oljeindustrien er en virksomhet med svært lange tidsperspektiv, og det burde da utvises adskillig romslighet med hensyn til fremføringsretten. Selskapet viste i denne forbindelse til en lovendring i 2002 som ga rett til fremføring av sokkelunderskudd uten tidsbegrensning. Selv om denne endringen ikke hadde direkte betydning for den foreliggende saken, ga den en indikasjon om at det gjelder andre økonomiske tidshorisonter innen denne næringen enn for annen virksomhet.

⁷ Bestemmelsen ble opphevet med virkning fra inntektsåret 2006, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006)

Det ble videre vist til at underskuddet var godkjent av oljeskatte-myndighetene til og med inntektsåret 2001. Selskapets lave aktivitetsnivå i 2002 hadde sammenheng med at situasjonen mht. fremføringsretten hadde vært uavklart siden 2000, da opphørsspørsmålet ble tatt opp av ligningskontoret i kontorkommunen. Det var opplagt at fremføringsretten var av vesentlig betydning for spørsmålet om hvorvidt man skulle satse videre på nye prosjekter – og tilsvarende opplagt at lang saksbehandlingstid hos skattemyndighetene ikke burde gå ut over selskapet.

Etter avhendelsen av lisensen i 1995 hadde selskapet hatt en løpende vurdering av mulige nye sokkelengasjementer. Også klausulen om salgsvederlag som var knyttet til PUD, nødvendiggjorde en viss oppfølging fra selskapets side. Det kunne ikke ha noen betydning for spørsmålet om opphør av næring at vederlaget var på etter skatt-basis, idet det uansett måtte redegjøres for inntekten både i regnskap og selvangivelse.

Oljeskattekontoret fremholdt at spørsmålet om hva som skal til for at en virksomhet skal anses opphørt i skattemessig sammenheng, måtte vurderes på grunnlag av rettspraksis og tidligere avgjørelser i Klagenemnda.

Vedrørende ligningspraksis viste kontoret til to avgjørelser med ulikt utfall. I den første, som gjaldt et selskap som ikke hadde gjenværende lisenser men som hadde søkt om nye tildelinger i alle konsesjonsrunder og hadde betydelige utgifter til kjøp av seismikk, kom Klagenemnda til at det fortsatt foregikk sokkelvirksomhet i selskapet⁸. I den andre saken, der virksomheten ble ansett opphørt, hadde selskapet ervervet seismikk og hadde overvåket situasjonen med henblikk på nye investeringer. Utgiftene var imidlertid relativt ubetydelige, og selskapet hadde ikke søkt om nye lisenstildelinger. Etter kontorets vurdering måtte den sistnevnte avgjørelsen tillegges betydelig vekt. I den foreliggende saken var det påberopt at det hadde skjedd en løpende vurdering av nye prosjekter og at man forventet en opptrapping av aktivitetene, men dette kunne ikke tillegges større vekt enn kjøpet av seismikk i den tidligere saken.

En avgjørelse i Høyesterett fra 2003 (Skålevik-dommen⁹) gjaldt et eiendomsselskap som avviklet sin siste leiekontrakt i februar 1996 og ervervet to nye eiendommer for utleie høsten 1997. I den mellomliggende perioden hadde selskapet aktivt vurdert nye eiendomsprosjekter i samsvar

⁸ Saken gjaldt inntektsåret 1977 og er omtalt i Utv 1980 s 753

⁹ Skålevik: Rt 2003/293, Utv 2003 s 497 (dissens 4-1)

med sitt formål, og dette ble avgjørende for at den siste virksomheten måtte anses som en videreføring av den første.

Kontoret var ikke avvisende til at de lange tidshorisontene i petroleumsvirksomhet kunne tillegges noe vekt, men dette var ikke et tungtveiende moment. De nye reglene om ubegrenset fremføringsadgang var imidlertid ikke til hinder for en avskjæring etter opphørsbestemmelsen. Som generell regel forutsetter fremføringsretten at virksomheten holdes i gang.

I Utv. 1960 s 192 er det referert følgende uttalelse fra Finansdepartementet:

”Departementet antar at ved overdragelse av en forretning kan virksomheten ikke i relasjon til landsktl § 53 første ledds tredje punktum jfr annet ledd, anses opphørt før salgssummen er oppebåret. En antar at etter § 53 første ledds første punktum kan tidligere års underskudd føres til fradrag i næringens inntekt i opphørsåret.”

Det hadde muligens eksistert en viss oppfatning av at man ikke burde anse virksomhet for opphørt i tilfeller hvor det forelå § 10-vedtak med klausul om mulige utbetalinger i fremtiden. Etter kontorets oppfatning var det imidlertid av betydning om vederlaget var før eller etter skatt. Med et skattefritt vederlag, som i den foreliggende saken, bortfalt både hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollmulighet og hensynet til at skattyteren ikke skulle utsettes for urimelighet ved å bli beskattet for en utbetaling som gjaldt en virksomhet der det tidligere var opparbeidet et underskudd. En klausul om en mulig fremtidig utbetaling var ikke i seg selv tilstrekkelig til å anse en aktivitet som opprettholdt. Når de bærende hensynene bak departementets uttalelse ikke var til stede, kunne denne ikke tillegges avgjørende betydning.

Klagenemnda viste til at opphørsspørsmålet måtte løses ved en konkret vurdering, jf. Skålevik-dommen. Nemnda siterte videre fra sine to avgjørelser vedrørende inntektsårene 1977 og 1992 som kontoret hadde referert til. I den foreliggende saken hadde lisensoverdragelsen skjedd i 1996, og selskapet hadde etter denne tid ikke søkt nye konsesjoner eller foretatt konkrete investeringer. Selskapet hadde ingen ansatte eller aktiva utover bankinnskudd, og hadde beskjedne driftsutgifter. Det kunne ikke påregnes flere inntekter enn det skattefrie vederlaget som selskapet hadde fått utbetalt i 2003.

Vedrørende brevet fra Oljeskattekontoret til ligningskontoret i kontorkommunen bemerket Klagenemnda at dette måtte forstås i den

sammenhengen det var avgitt, nemlig ligningen i kontorkommunen for 1999. Brevet – som for øvrig var upresist formulert idet den praksis det ble vist til måtte antas å gjelde skattepliktige vederlag – kunne ikke oppfattes som en uttalelse om Oljeskattenemndas ligning for inntektsåret 2002.

Etter en helhetsvurdering fant Klagenemnda at selskapets sokkelvirksomhet måtte anses som opphørt pr 2002.

Det ble tatt ut søksmål i saken. Staten ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 21. juli 2006. Tingrettens dom ble stadfestet av Borgarting lagmannsrett 9. januar 2008.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagesaken gjelder spørsmålet om [selskapet] har opphørt med sin sokkelvirksomhet pr 2002.

Av skatteloven § 14-6 annet ledd fremgår:

”Retten til fradrag for underskudd i virksomhet i tidligere år faller bort når skattyter legger ned eller på annen måte opphører med virksomheten, herunder når virksomheten overdras til andre. Udekket underskudd i virksomhet tilbakeføres etter § 14-7.”

Skatteloven § 14-6 gis tilsvarende anvendelse i sokkelvirksomhet i henhold til petroleumsskatteloven §§ 2 og 8. Det er ikke særskilt lovregulert når en virksomhet skattemessig skal anses som opphørt. Spørsmålet blir å løse ved en konkret vurdering, jf. for eksempel Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2003 side 293 (særlig punktene 32-43). Høyesterett tok her stilling til hvorvidt et eiendomsselskap hadde opphørt med næring i skatteloven § 14-6 annet ledds betydning ved å foreta en konkret helhetsvurdering av det aktuelle saksforholdet.

Klagenemnda har i et par tilfeller tatt stilling til opphørsspørsmålet for særskattepliktige. I en klagesak som gjaldt inntektsåret 1977 fant Klagenemnda at virksomheten ikke var opphørt. Her ble blant annet bemerket:

”Klagenemnda legger til grunn at selskapet etter salget av de nevnte utvinningstillatelser i 1976 ikke har drevet noen virksomhet på norsk sokkel som har tilknytning til noen utvinningstillatelse. Selskapet har heller ikke drevet noen selvstendig virksomhet på sokkelen ut over det å søke om nye konsesjoner. Det er på det rene at selskapet har søkt konsesjon i tredje, fjerde og femte konsesjonsrunde, men det er ikke opplyst at selskapet på det nåværende tidspunkt har fått noen nye konsesjoner.

...

I det foreliggende tilfelle må skattyteren sies å fortsette virksomheten på norsk sokkel. Selskapet har riktignok avhendet alle rettigheter selskapet hadde andel i. Selskapet søker imidlertid fortsatt nye konsesjoner, og har i den forbindelse pådratt seg ikke ubetydelige omkostninger. Så lenge selskapet søker nye konsesjoner, må virksomheten, som tar sikte på å etablere petroleumsproduksjon på norsk sokkel, sies å fortsette...”.

I en klagesak for inntektsåret 1992 fant Klagenemnda at virksomheten var å anse som opphørt. Her ble uttrykt følgende:

”For at det kan sies å foreligge virksomhet, må det finne sted en viss aktivitet med økonomisk karakter. Dersom man ser inntektsåret 1992 isolert, er aktiviteten svært liten og utgiftene ubetydelige. Siden spørsmålet det her gjelder er om næringsvirksomheten må anses for å være opphørt, må imidlertid 1992 ses i sammenheng med tidligere år og vurderes i forhold til tidligere aktivitet. Samtidig må man vurdere sannsynligheten for at selskapet igjen vil øke aktiviteten på sokkelen.

...

I det foreliggende tilfellet ble konsesjonene tilbakelevert i 1986, og det har i den mellomliggende periode ikke funnet sted noen leteaktivitet. Etter den tid har det frem til og med 1992 vært utlyst fire konsesjonsrunder hvor selskapet ikke har lagt inn søknad. Selskapets utgifter har de siste 6 år ikke oversteget kr 100.000 pr år, noe som er svært beskjedent tatt i betraktning de beløp som i alminnelighet investeres i petroleumsvirksomhet. Selskapet har ikke fast driftssted i Norge, ingen faste ansatte og de aktuelle utgiftene gjelder kjøp av konsulenttjenester. Selskapet har i følge regnskapet heller ingen aktiva i landet. Det er ikke fremlagt opplysninger som sannsynliggjør at denne situasjonen kommer til å endre seg i nær fremtid.”

Klagenemnda bemerker at [selskapet] har hatt eierandel i en utvinningstillatelse, men at denne andelen ble solgt til [kjøper] i 1996. [Selskapet] har i årene etter 1996 ikke søkt om nye konsesjoner eller foretatt andre konkrete investeringer. Selskapet har ikke ansatte eller aktiva ut over bankinnskudd i Norge, og det har ellers beskjedne årlige driftsutgifter. Klagenemnda legger til grunn at selskapet i henhold til § 10-vedtaket i forbindelse med overdragelsen til [kjøper], har fått utbetalt et beløp, men at det ikke kan påregnes flere utbetalinger fra [kjøper] grunnet overdragelsen av [den aktuelle lisensen]. Det fremgår av § 10-vedtaket [...] at det utbetalte beløp er skattefri inntekt for [selskapet].

Vedrørende denne utbetalingen har Klagenemnda merket seg brevet fra Oljeskattekontoret til [ligningskontoret], datert 21. oktober 2002 (sitert foran [...]) i tilknytning til klagesaken ved [ligningskontoret] for 1999. I brevet fremkommer at Oljeskattenemnda ikke anså virksomheten hos [selskapet] som opphørt. Dette brevet må imidlertid forstås i den sammenheng det er avgitt, nemlig en kommentar til ligningen av selskapet i [kontorkommunen] for inntektsåret 1999. Brevet synes ellers å være upresist formulert, idet den praksis som det vises til, må antas å gjelde skattepliktige kontantvederlag. Klagesaken gjelder spørsmålet om virksomheten skal anses opphørt i inntektsåret 2002. Forannevnte brev kan ikke oppfattes å være en uttalelse om Oljeskattenemndas ligning for inntektsåret 2002.

Etter en helhetsvurdering finner Klagenemnda at selskapets sokkelvirksomhet må anses som opphørt i skattemessig forstand pr 2002.

Avgjørelsen innebærer at utgifter og inntekter i selskapets selvangivelse henføres til land. Ligningen for 2002 blir å fastholde slik selskapet er lignet av Oljeskattenemnda.

Klagen tas ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

6 **Kjennelse 14.2.2005. Beregning av enhetskost ved gasbanking og mer- og mindreuttak etter fusjon**

Ved årsskiftet må gasbankingposisjoner og mer-/mindreuttak av petroleum verdsettes slik at det kan skje en korrekt sammenstilling av inntekter og utgifter. Verdsettelsen skal skje til full tilvirkningskost. For utlån og mindreuttak betyr dette at det skal skje en aktivering av kostnader.

Selskapet hadde overtatt et annet selskap gjennom en fusjon som ihht. Finansdepartementets § 10-vedtak av 21.12.2000 skulle ha regnskaps- og skattemessig virkning fra 1.1.2000. Generelt la selskapet til grunn at regnskapsmessige avskrivninger inngår i enhetskost ved gasbanking mv, og at dette inkluderer avskrivninger av feltandeler som erverves etter samtykke i § 10-vedtak – herunder avskrivninger av regnskapsmessige merverdier. I selvangivelsen for 2000 hadde imidlertid selskapet beregnet enhetskost for feltene som var overtatt gjennom fusjonen, uten å ta hensyn til regnskapsmessig avskrivning av merverdiene. Ved Oljeskattenemndas endringsvedtak ble ligningen endret på dette punktet, og selskapet fikk derved et betydelig inntektstillegg. De aktuelle avskrivningene var imidlertid inkludert i selskapets beregning av enhetskost for 2001, og inntektstillegget hadde derved bare en tidfestingseffekt på ett år.

Selskapet viste til at departementets vedtak av 21.12.2000 som samtykket til fusjonen, ikke anga de skattemessige vilkårene for samtykket. Disse vilkårene ble først fastsatt gjennom departementets vedtak av 29.8.2001. På tidspunktet for innlevering av selskapets selvangivelse for 2000 var det derfor fortsatt uklart om fusjonen ville bli gjennomført.

Etter selskapets oppfatning måtte tilvirkningskost beregnes basert på de forholdene som var mest sannsynlige på det tidspunktet selskapets selvangivelse ble levert. Selskapet viste i denne sammenheng til en tidligere avgjørelse i Klagenemnda, der anvendelse av estimer ble akseptert for tilfeller der opplysninger om faktiske inntekter og kostnader ikke forelå tidsnok¹⁰. I det foreliggende tilfellet var de skattemessige vilkårene for fusjonen ikke fastsatt da selvangivelsen ble levert, og det var selskapets oppfatning at denne ikke ville bli gjennomført dersom vilkårene ikke ble tilfredsstillende. Ut fra en "beste estimat"-vurdering hadde selskapet derfor valgt å beregne tilvirkningskost på grunnlag av de

¹⁰ Se Kjennelser 2003 sak 3.

regnskapsmessige verdiene som forelå før fusjonen. Dette var en vurdering som ikke kunne tilsidesettes av ligningsmyndighetene.

Oljeskattekontoret anførte at man generelt anser et § 10-vedtak å danne et selvstendig grunnlag for beskatningen av de aktuelle selskapene fra det året vedtaket får skattemessig virkning. I et tenkt tilfelle der det ikke har vært mulig å innarbeide et § 10-vilkår i selvangivelsen – for eksempel fordi vedtaket er fattet for sent – vil oljeskattemyndighetene uansett ha adgang til å legge vilkåret til grunn for ligningen. I det foreliggende tilfellet fremgikk det av begge § 10-vedtakene at fusjonen skulle gjennomføres med skattemessig virkning fra 1.1.2000, og den måtte derfor innarbeides med effekt fra denne datoen – også med virkning for beregning av enhetskost. Hensikten med å sette effektiv dato til 1.1.2000 var at det fusjonerte selskapet skulle beskattes for samlede inntekter og kostnader i 2000 nettopp i inntektsåret 2000, og det forelå ingen grunn til å gjøre unntak for gasbanking og mer-/mindreuttak.

Gitt kontorets oppfatning om at § 10-vedtakene dannet et selvstendig grunnlag for den foretatte ligningen ble merknadene til selskapets anførsler om regnskapsforhold en subsidiær drøftelse. Kontoret pekte for det første på at fusjonen for øvrig var innarbeidet i både regnskap og selvangivelse for 2000 – og herunder at de omdiskuterte merverdiene fra det innfusjonerte selskapets lisenser faktisk inngikk i grunnlaget for regnskapsmessige avskrivninger. På generelt grunnlag bemerket kontoret videre at det er lite som tilsier at de skattemessige vilkårene i et § 10-vedtak vil være av en slik art at de stopper en transaksjon. Ved selskapets regnskapsavleggelse måtte det ha fremstått som klart mest sannsynlig at fusjonen ville bli gjennomført. I den grad den foreliggende problemstillingen kunne anses å være et spørsmål om beste estimat ved regnskapsavleggelsen, var det kontorets syn at også denne tilnærmingsmåten tilsa at avskrivning på regnskapsmessig merverdi skulle inngå i enhetskost.

Klagenemnda bemerket at det allerede av det første § 10-vedtaket, som forelå før regnskapsavleggelsen, fremgikk at fusjonen skulle ha virkning fra 1.1.2000. Det var ingenting i vedtaket som kunne tilsi at de aktuelle avskrivningene ikke skulle gis regnskapsmessig og skattemessig effekt etter vedtakets ordlyd. Den ligningsmessige verdsettelsen av gasbankingposisjoner ble derved opprettholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om de regnskapsmessige avskrivningene tilknyttet merverdien fra [felt tilhørende det overtatte selskapet] skal inngå i beregningen av enhetskost ved gasbanking og mer- og mindreuttak for [selskapet] for inntektsåret 2000.

[...] Etter det opplyste ble beslutningen om fusjon av [de to selskapene] truffet 14. desember 1999. Ved vedtak av 21. desember 2000 ga Finansdepartementet samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 til [selskapets] kjøp av aksjer i [det overtatte selskapet] og etterfølgende fusjon. De nærmere vilkår for samtykket ble fastsatt i et senere § 10-vedtak, som er datert 29. august 2001.

Etter det Klagenemnda forstår er [selskapet] enig i at de omhandlede avskrivningene i utgangspunktet skal inkluderes i enhetskost ved gasbanking og mer- og mindreuttak. Men selskapet mener at i april 2001, som var tidspunktet for innlevering av selvangivelsen for inntektsåret 2000, måtte det være riktig å beregne enhetskosten på grunnlag av de regnskapsmessige verdiene som forelå før fusjonen. Det siste § 10-vedtaket - som fastsatte vilkårene for departementets samtykke - forelå ikke på dette tidspunkt. Det var da slik selskapet så det ikke avklart om fusjonen faktisk ville bli gjennomført.

Klagenemnda bemerker at det allerede av det første § 10-vedtaket fremgår at fusjonen skulle ha regnskapsmessig og skattemessig virkning fra 1. januar 2000. Det følger derved direkte av vedtakets ordlyd at fusjonen skulle innarbeides med skattemessig effekt fra nevnte dato. Som fremholdt i Oljeskattenemndas endringsvedtak [...], er hensikten med § 10-vedtakets effektive dato blant annet at det fusjonerte selskap skal beskattes for samlede inntekter og kostnader tilknyttet produksjon og salg av gass for 2000, nettopp i inntektsåret 2000. Det er intet i § 10-vedtaket som kan tilsi at avskrivningene tilknyttet [felt tilhørende det overtatte selskapet] ikke skal inkluderes ved beregningen av enhetskost ved gasbanking og mer- og mindreuttak. Klagenemnda finner grunn til å tilføye at fusjonen for øvrig var innarbeidet i [selskapets] selvangivelse for 2000, som ble innlevert før det siste § 10-vedtaket.

Etter dette kan selskapet ikke gis medhold i sin klage. Oljeskattenemndas endringsvedtak av 17. desember 2003 blir således å fastholde.

Kjennelsen er enstemmig.

7 Kjennelse 14.2.2005. Fradrag for forsikringspremie betalt til selskap innen samme konsern (captive)

Saken gjaldt spørsmålet om forsikringspremie som selskapet hadde betalt til et konseninternt forsikringsselskap (captive), var i henhold til armlengdestandarden. Ved ligningsbehandlingen for inntektsårene 1990-1993 ble det skattemessige fradraget for forsikringsutgiftene redusert med til sammen kr 80 mill. Avgjørelsene var basert på en prissammenligning med andre selskaper som hadde eierandeler på det aktuelle feltet, og i særlig grad med et selskap som hadde forsikring i markedet.

Under klagebehandlingen fant det sted en omfattende korrespondanse mellom Oljeskattekontoret og selskapet. Behandlingen av saken tok derfor lang tid. Da saken ble oversendt til Klagenemnda hadde nemnda allerede en tilsvarende prisingssak til behandling¹¹, og det ble besluttet å ferdigstille denne før den foreliggende saken ble påbegynt. Den lange saksbehandlingstiden fikk betydning for Klagenemndas vurdering.

Gjennom korrespondansen under klagebehandlingen fikk Oljeskattekontoret tilgang til opplysninger om captivets reforsikringer. Dette ga mulighet for å gjennomføre en prisvurdering etter Kost pluss-metoden. På dette grunnlaget gikk kontoret i klagenotatet inn for en betydelig skjerpelse av skjønnnet. Under Klagenemndas behandling ble det videre foretatt en nærmere analyse etter CUP-metoden. Etter anmodning fra selskapet fritok fem av de øvrige feltdeltakerne kontoret fra sin taushetsplikt slik at selskapet hadde tilgang til relevant informasjon om de ulike selskapenes forsikringsvilkår. I løpet av klagebehandlingen fikk selskapet også tilsendt et notat som oppsummerte Oljeskattekontorets vurdering av de ulike rettskildene.

Oljeskattekontoret viste til at en rekke forhold tilsa at prisvurderingen burde skje etter Kost pluss-metoden. I særlig grad var de forskjellige sidene ved captivets reforsikring i OIL¹² problematisk for gjennomføring av en CUP-vurdering. Etter en omfattende Kost pluss-analyse konkluderte kontoret med at selskapets fradrag for forsikringsutgifter i 1990-1992 burde reduseres ytterligere med totalt kr 126 mill. For inntektsåret 1993 var den

¹¹ Jf. Kjennelser 2003 sak 23

¹² Se andre saker der den gjensidige reforsikringsordningen er nærmere beskrevet

beregnete Kost pluss-premien høyere enn selskapets faktisk betalte premie. Dette indikerte at kontorets skjønnsmessige fastsettelse for de forutgående årene av bl.a. premien for captivets egenregning var svært forsiktig. For 1993 måtte selskapet som utgangspunkt gis medhold i sin fradragspåstand. Imidlertid var det under klagebehandlingen fremkommet opplysninger om at captivet hadde utbetalt såkalt "profit comission" til et beslektet selskap dette året. På bakgrunn av en tidligere avgjørelse¹³ måtte en forholdsmessig andel av denne utbetalingen allokere til selskapet. Den tidligere fravikelsen for 2003 ble derfor foreslått redusert fra kr 10 mill. til kr 3 mill.

Prissammenligningen som ble foretatt under klagebehandlingen, tok utgangspunkt i et skjema der de forskjellige selskapenes rater for fysisk skade var forsøkt gjort sammenlignbare gjennom justeringer som skyldtes ulikheter i forsikringsvilkår mv. Kontoret mente at selskapene som hadde captive-forsikring, i utgangspunktet ikke var relevante sammenligningsgrunnlag slik at sammenligningen måtte konsentreres om det ene selskapet som hadde forsikring i markedet. Det største problemet gjaldt justeringen av selskapets rate som følge av den fordelten captivet hadde ved å ha tilgang til reforsikring i OIL. Det ble videre gjort justeringer for ulikheter mht. egenandel, limit fysisk skade, dekningsomfang, megler/brokerage og samordningsfordel/risikospredning. Sammenligningen indikerte at selskapets forsikringspremie var vesentlig for høy.

Selskapet fremholdt at saken dreide seg om en tjeneste som det fantes markedspriser for, og la frem eksempler på faktiske plasseringer som var gjort av andre selskaper på britisk sokkel. På grunnlag av Amoco-dommen¹⁴ kunne det også slås fast at prisvurderingen måtte skje uten at man så den norske forsikringstakeren i sammenheng med resten av konsernet. For de aktuelle årene hadde selskapet bygget på råd fra et uavhengig forsikringsselskap og fra en megler som på basis av sin kompetanse hadde hatt som oppgave å finne frem til et korrekt markedsnivå for selskapets plassering. Markedsprisen var upåvirket av omstendigheter som gjaldt captivets forhold. I Agip-dommen var det uttrykkelig fastslått at andre captive-plasseringer kunne være relevante som sammenligningsgrunnlag, og ved skjønnsutøvelsen måtte det under enhver omstendighet ses hen til hva som var akseptert som markedsmessig for andre selskaper. Selskapet som Oljeskattekontoret hadde brukt som sammenligningsgrunnlag, var forsikret gjennom en samlet "block policy" for

¹³ se Kjennelser 2003 sak 5, senere stadfestet ved Oslo tingretts dom 19. mai 2004

¹⁴ Amoco-dommen Rt 2002 side 1247, Utv. 2002 side 1369

konsernet, og var derfor ikke egnet. Understøttet av en vurdering foretatt av en uavhengig megler ble det også reist konkrete innsigelser mot de ulike sammenligningsjusteringene som var gjort av kontoret. Videre ble det lagt frem en uttalelse fra megleren vedrørende kontorets beregning av OIL-fordelen. Etter meglerens vurdering var det ikke mulig å forankre kontorets resultat i noen markedssituasjon, og kontorets misforståelse ble bekreftet av det faktum at mange konsern som kvalifiserte for OIL-medlemskap, likevel valgte å stå utenfor denne ordningen.

Selskapet hadde sterke prinsipielle innvendinger til kontorets overgang til anvendelse av Kost pluss-metoden og pekte på at forslaget medførte en betydelig skjerpelse for inntektsår som lå langt tilbake i tid. Metoden innebar også mange usikkerhetsmomenter, i særlig grad for den del av beregningen der man var uten markedsreferanser.

Under henvisning til at saken var blitt meget gammel fant Klagenemnda at det ikke var nødvendig å foreta en vurdering av kontorets forslag om å anvende Kost pluss-metoden som grunnlag for avgjørelsen. Prisvurderingen ble derved basert på det samme faktumgrunnlaget som i Oljeskattenemndas avgjørelser med tillegg av de nye opplysningene som nå forelå om utbetaling av profit commission fra captivet.

Profit commission ble utbetalt fra captivet til et annet konsernselskap med utgangspunkt i de premieinnbetalingene som var gjort av den enkelte forsikringstakeren, herunder det norske selskapet. Utbetalingen skjedde som resultat av gode skadestatistikker. Profit commission fremsto derved som en rabatt i forsikringsavtalen som var begrunnet i forholdet mellom selskapet og captivet. Skattemessig fradragsrett forutsatte en oppofrelse fra skattyterens side. I henhold til tidligere avgjørelser måtte selskapets forsikringskostnader reduseres med tilordnet profit comission. For inntektsårene 1990 og 1991 oversteg disse tilordnede beløpene fravikelsene som var gjort av Oljeskattenemnda med hhv. kr 12 mill. og kr 15 mill, og selskapets inntektsfradrag ble derved redusert tilsvarende.

For 1992 hadde det ikke skjedd utbetaling av profit commission fra captivet. Klagenemnda vurderte derfor fravikelsen som var gjort av Oljeskattenemnda etter CUP-metoden, men fant det tilstrekkelig å foreta en nøye gjennomgang av sammenligningen med det ene selskapet som hadde forsikring i markedet. På enkelte punkter måtte prissammenligningen justeres i selskapets favør, og på andre punkter motsatt vei. I sum forelå det imidlertid en sterk indikasjon på at selskapets rate ikke var

armlengdemessig. Markedsplasseringen fra britisk sektor som var lagt frem av selskapet, var etter nemndas oppfatning ikke tilstrekkelig sammenlignbar med det foreliggende forsikringsforholdet. Ved skjønnsutøvelsen pekte Klagenemnda på at det i Oljeskattenemndas vedtak ikke var tatt hensyn til effekten av captivets OIL-dekning, og fant etter en samlet vurdering at skjønnsresultatet burde opprettholdes.

For 1993 var det skjedd endringer så vel i selskapets forsikringsvilkår som i captivets reforsikring. Nærmere 80% av selskapets risiki var plassert i markedet direkte eller gjennom reassuransen. Oljeskattekontorets Kost pluss-beregning ga en sterk indikasjon på at det ikke forelå skjønnsgrunnlag dette året. Inntektstillegget ble derved frafalt. Samtidig ble det gjort tillegg for selskapets beregnede andel av utbetalt profit commission. Selskapets inntekt ble derved redusert med kr 7 mill.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1) Innledning

Saken gjelder spørsmålet om [selskapets] olje- og gassforsikringer som ble plassert i konsernets egenforsikringsselskap [captivet] for inntektsårene 1990 - 1993, er fastsatt på armlengdes basis. Ved ligningene for inntektsårene 1990 – 1993 ble selskapets fradrag for betalte forsikringspremier redusert skjønnsmessig med hjemmel i § 54 første ledd i skatteloven av 1911.

Bestemmelsen lyder slik:

”For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Er den annen person, selskap eller innretning bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det foreligger grunn til å anta at inntekten eller formuen er redusert, skal dette anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet. Ved skjønn skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.”

Det er på det rene at det foreligger interessefellesskap mellom [selskapet] og [captivet]. Spørsmålet i saken er om de forsikringspremier [selskapet] har betalt til [captivet] og krevet fradrag for, er fastsatt på armlengdes basis. Det er således spørsmål om hva premiene ville vært dersom partene hadde vært uavhengige av hverandre.

2) Tolkningen og anvendelsen av sktl. § 54

Ved vurderingen av hvordan armlengdeprisen etter sktl § 54 første ledd skal fastsettes, er de retningslinjene som OECD har utgitt om internprising, første gang i 1979 og med ny utgave i 1995 (med senere tillegg) av betydning.

Klagenemnda viser til Agip-dommen, Rt 2001 side 1265, der førstvoterende uttalte følgende (side 1277):

”Ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd er det etter min mening, og som anført av partene, grunn til å legge vekt på OECDs Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, som i saken foreligger i en utgave fra 1998. Rapporten omtales i det følgende som OECDs retningslinjer.

OECDs retningslinjer går ut på at hvert enkelt selskap i et multinasjonalt konsern skal behandles som en egen enhet ved inntektsbeskatningen, slik at transaksjoner mellom konsernselskaper innbyrdes i utgangspunktet skal legges til grunn ved ligningen. Det skal altså ikke for konsernet som sådant beregnes et samlet resultat til etterfølgende fordeling på konsernselskapene. At også skatteloven § 54 første ledd forutsetter at hvert enkelt selskap i et konsern skal behandles som en egen enhet, er uomtvistet i saken.

Retningslinjene går videre ut på at en pris som inngår i en innbyrdes transaksjon mellom konsernselskaper - en kontrollert transaksjon - som det i saken uomtvistet er tale om, kan endres ved ligningen. Forutsetningen er at det kan påvises ukontrollerte transaksjoner som er sammenlignbare på de punkter som har betydning for prisen, og som dessuten viser andre priser enn prisen i den kontrollerte transaksjon. Hvorvidt forutsetningen om avvik er oppfylt, skal avgjøres ved en nærmere sammenligning, hvor omstendighetene ved den kontrollerte transaksjon så vel som omstendigheter ved de ukontrollerte transaksjoner som har betydning for prisen, tas i betraktning. Det er etter retningslinjene ikke et vilkår for justering at prisforskjellen er vesentlig eller klar. Men en prisforskjell må det være. Spørsmålet om den nevnte forutsetningen om prisforskjell er oppfylt for Agips vedkommende, er hovedspørsmålet i saken.

Retningslinjen for den prisjusteringen som kan foretas, går ut på at en inntekt en av partene ville ha hatt, men som parten på grunn av interessefellesskapet ikke har hatt, likevel skal anses som partens inntekt og beskattes på hans hånd.

Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om ”det såkalte arms length-prinsipp” i lovforarbeidene, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) side 56, og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.”

Det fremgår av sktl. § 54 første ledd at inntekten skal fastsettes til det inntekten ville ha vært hvis interessefellesskapet ikke forelå mellom selskapene. Høyesterett har i Dowell Schlumbergersaken, Rt. 1995 side 124, formulert vurderingstemaet som følger:

”Av § 54 første ledd følger det forutsetningsvis at reelle transaksjoner mellom f.eks. søsterselskaper får skatterettslige konsekvenser som om de var foretatt mellom uavhengige selskaper. Dersom det er grunn til å anta at vederlaget for en tjeneste er påvirket av interessefellesskapet, gir det ikke grunnlag for skatterettslig å se bort fra transaksjonen, derimot for å korrigere vederlaget slik at det vil samsvare med det som måtte antas å ha vært situasjonen uten interessefellesskapet.”

I Klagenemndas kjennelse av 02.12.96 for et annet oljeselskap – Fina – som også gjaldt spørsmål om fradrag for forsikringspremier betalt til selskapets captive, er vurderingstemaet beskrevet slik:

”Spørsmålet i saken består i å verdsette en aktuell transaksjon, dvs. kjøp av en forsikringstjeneste, som om interessefellesskapet ikke forelå. Utgangspunktet er at transaksjonen skal tenkes gjennomført på de samme betingelser og med det samme innhold som i den avhengige transaksjonen. Har f.eks. et selskap fått gunstige betingelser, skal prisen vurderes i lys av disse kontraktsbetingelsene, men betingelsene i seg selv endres ikke. Den eneste faktiske omstendighet som skal endres er at man tenker seg at interessefellesskapet ikke er til stede.”

Denne kjennelsen ble brakt inn for domstolene. I Borgarting lagmannsretts dom av 18 februar 2003 – som er rettskraftig – heter det bl.a.:

”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 benytter Brittany som sin forsikringsgiver. Lagmannsretten er enig med staten i at denne felles opptreden, som gir Brittany tilgang på billigere reforsikring, må tillegges betydning. Lagmannsrettens 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”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at ved fastsettelsen av armlengdeprisen, er det bare avhengigheten mellom selskapene det skal sees bort fra. De øvrige faktiske omstendigheter ved transaksjonen skal forutsettes uendret.

OECDs retningslinjer gir anvisning på forskjellige beregningsmetoder som kan brukes for å finne den konkrete armlengdeprisen.

I angjeldende sak har Klagenemnda vurdert to av de angitte metodene nærmere.

Den første er den såkalte CUP-metoden. "Comparable uncontrolled prices" eller på norsk SUP-metoden "Sammenlignbare ukontrollerte priser". I denne metoden sammenligner man den konserninterne prisen med prisen for en tilsvarende vare eller tjeneste inngått mellom uavhengige parter under tilsvarende kommersielle forhold og under tilsvarende omstendigheter.

Den andre metoden er kost-pluss-metoden. I mange tilfeller vil det i praksis være vanskelig eller umulig å anvende CUP-metoden. Det vil da måtte vurderes om en kost-pluss-metode kan være en bedre metode for å fastsette en armlengdepris. Ved en kost-pluss-metode vil man i den foreliggende sak måtte ta utgangspunkt i den reforsikringspremie som captivet må betale ved reforsikring (kost) og gi et påslag for captivets risiko i egen regning og andre relevante kostnader (pluss). Klagenemnda viser til at kost-pluss-metoden i utgangspunkt anbefales ved prisvurdering av bl a tjenester. I retningslinjenes pkt 2.32 heter det:

".....Denne metoden [kost pluss] er antagelig mest nyttig i tilfelle der halvfabrikata selges mellom nærstående parter, der nærstående parter har inngått avtaler om felles fasiliteter eller om langsiktige kjøps- og leveringsordninger, eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder tjenesteytelse."

3) Generelt

Klagenemnda vil bemerke at grunnlaget for at Oljeskattenemnda fant at det var hjemmel for å fastsette selskapets forsikringspremie vedrørende fysisk skade ved skjønn, var en prissammenligning med andre selskapers forsikringspoliser på [det aktuelle feltet]. Ved ligningsbehandlingen for årene 1990 – 1993 forelå ingen opplysninger om captivets reforsikringskostnader vedrørende [selskapets] risiki. I forbindelse med klagebehandlingen har opplysninger om reassuransen blitt innsendt. Oljeskattekontoret har i klagenotatet foretatt en prisvurdering basert på en kost-pluss-metode og har ut i fra dette kommet med forslag om at det foretatte skjønn skjerpes betydelig for årene 1990 – 1992.

Etter at ligningene for inntektsårene 1990 – 1993 ble foretatt har det kommet frem nye opplysninger vedrørende utbetalinger av profit commission fra [captivet] til [captivets] holdingselskap. Opplysninger om at det forelå en avtale, benevnt som Profit Sharing Agreement fremkom første gang under klagebehandlingen for inntektsårene 1982 – 1987. Det ble ikke gitt noen opplysninger om avtalen i selvangivelsene for 1991 – 1993. Ved brev av 08.03.93 fikk Oljeskattekontoret opplyst at det var utbetalt profit commission for årene 1990 og 1991. Det ble videre opplyst at det for 1992 ikke var utbetalt noen profit commission fra [captivet].

Klagenemnda avsa 20.03.95 kjennelse i klagesaken for 1982 - 87. Under domstolsbehandlingen av årene 1986 – 1987 fremkom ytterligere opplysninger om avtalen samt beregningen av profit commission. Det viste seg da at captivet hadde utbetalt profit commission til [holdingselskapet] i perioden 1982 – 1991 og for 1993. Profit commission avtalen opphørte fra og med inntektsåret 1994.

For inntektsårene 1988 og 1989 ble [selskapet] beskattet for den andel av profit commission som vedrørte den forsikringsavtalen som selskapet hadde med [captivet]. Klagenemnda

oppretholdt ved kjennelse av 10.03.03 den foretatte ligning. Selskapet brakte saken inn for domstolene og ved Oslo tingretts dom av 19.05.04 ble ligningen stadfestet. Dommen er rettskraftig. Retten konkluderte med at [selskapet] hadde inngitt ufullstendige opplysninger under ligningsbehandlingen for inntektsårene 1988 og 1989.

Slik Klagenemnda ser det, må nemnda ha anledning til å avgjøre klagesaken basert på den samlede informasjon som nå foreligger om selskapets forsikringsforhold. Da ligningen fant sted for inntektsårene 1990 – 1993, hadde selskapet, som det fremgår foran, ikke gitt skattemyndighetene fullstendige opplysninger om profit commission avtalen. Det vises også til tingrettens dom. Oljeskattenemndas avgjørelse for det enkelte inntektsår er således basert på et ufullstendig faktum.

Klagenemnda viser til at saken er blitt meget gammel og at den gjelder inntektsårene 1990 – 93. Klagenemnda har sett det slik at det ikke er nødvendig å gå nærmere inn i de kost-pluss-vurderinger som Oljeskattekontoret har foretatt og basert sitt forslag på. Klagenemnda finner at nærværende klagesak kan avgjøres ved å legge til grunn det faktum som forelå for Oljeskattenemnda samt ved å ta hensyn til de nye opplysningene om Profit Sharing Agreement og utbetalingene av profit commission fra [captivet].

Klagenemnda vil bemerke at dette innebærer at selskapets fradragsberettigede forsikringspremier ved klagenemndskjennelsen vil kunne bli redusert ytterligere i forhold til Oljeskattenemndas avgjørelser.

4) Det enkelte inntektsår

Klagenemnda vil i det følgende kommentere det enkelte inntektsår.

4.1 1990 - 1991

For inntektsårene 1990 og 1991 utgjør profit commission som i Oljeskattekontorets klagenotat av 03.07.02 [...] er foreslått henført til [selskapet] henholdsvis kr 31 739 050 og kr 33 497 653.

Klagenemnda bemerker at Oljeskattenemndas skjønnsresultat for 1990 var tilbakeførte forsikringspremier med kr 19 825 860 og for 1991 med kr 18 120 000.

Beregningen av profit commission utbetalt fra [captivet] til [holdingselskapet] er gjort med utgangspunkt i de premieinnbetalinger som er foretatt av den enkelte forsikringstaker, herunder [selskapet]. Profit commission utbetales som resultat av ”good performance”, nærmere bestemt forsikringstakernes – herunder [selskapets] – gode skadestatistikker. [Holdingselskapet] er ikke forsikringstaker, og har selv heller ingen relevant skadestatistikk.

Den profit commission som ble utbetalt til [holdingselskapet] i tilknytning til [selskapets] forsikringer er således beregnet utelukkende ut fra forhold som knytter seg til [selskapet] og til [captivet]. Sett på denne bakgrunn fremstår profit commission som en rabatt i forsikringsavtalen begrunnet i forholdet mellom avtalepartene, dvs. [selskapet] og [captivet].

Skatteloven § 44 første ledd (sktl. § 44 (1)) er hovedhjemmelen for skattemessig fradrag i skatteloven av 1911, og lyder som følger:

”Fra det antatte bruttobeløp av inntekten dras, foruten renter av skattyterens gjeld, alle utgifter som skjønnes å være pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. [...]”

Det er ikke tvilsomt at utgifter til forsikring i næringsvirksomhet i prinsippet er fradragsberettigede, jf. også sktl. § 44 (1) bokstav b.

Sktl. § 44 (1) oppstiller imidlertid et generelt oppofrelseskrav, jf. formuleringen ”pådratt”.

[Selskapet] anfører at det foreligger en oppofrelse av fordel i forhold til sktl. § 44 (1), ettersom [selskapet] skattemessig må vurderes som et selvstendig subjekt, og det ikke er tvilsomt at selskapet faktisk har betalt de avtalte premier til [captivet]. Selskapet mener at det avgjørende må være en vurdering av hvorvidt premiene avtalt mellom [selskapet] og [captivet] er ”markedsmessige” og viser i den forbindelse til sktl. § 54 første ledd.

Som nevnt foran var profit commission spørsmålet gjenstand for klagebehandling for inntektsårene 1988 og 1989. Klagenemnda avsa den 10.03.03 kjennelse i saken. Fradragsberettiget forsikringspremie ble redusert med den profit commission som måtte tilordnes [selskapet]. Oslo tingrett opprettholdt, som det fremgår foran, ligningen ved dom av 19.05.04. Fra tingrettens premisser hitsettes:

” For at en utgift skal være fradragsberettiget, må den innebære en oppofrelse av fordel for skattyter. Dersom skattyter mottar en motytelse i form av vederlag eller lignende, vil utgiften ikke være fradragsberettiget i den utstrekning motytelsen tilsvarende utgiften. For denne del av utgiften foreligger da bare en ombytting av verdier.

Spørsmålet blir dermed om [selskapet] har oppofret hele det beløpet som er betalt til [captivet] eller om selskapet har fradragsført et større beløp enn det som faktisk er oppofret.

Det er ubestridt at [selskapet] faktisk har betalt de avtalte bruttopremiene til [captivet]. Isolert sett er det klart at [selskapets] formuesstilling er redusert som følge av disse utbetalingene. Det kan imidlertid ikke være avgjørende, da det i skatteretten gjelder et alminnelig tilordningsprinsipp.

Skattemyndighetene kan og skal foreta skattlegging på bakgrunn av de reelle forhold, og det må da tas utgangspunkt i hva selskapets forsikringer reelt sett har kostet. Spørsmålet blir om [selskapet] for skattemessige formål skal tilordnes kravet på profit commission utbetalt av [captivet] i tilknytning til [selskapets] forsikringer. Er dette tilfellet, har [selskapet] reelt sett kun oppofret brutto forsikringspremie fratrukket profit commission relatert til selskapets forsikringer. Selskapets fradrag skal da reduseres tilsvarende.

Det er derfor nødvendig å få klarhet i det reelle innholdet i avtalen om profit commission.

Den inngåtte Profit Agreement er fremlagt under saken. Avtalens betegnelser er ikke i seg selv avgjørende. Det sentrale er avtalens reelle innhold. Retten finner klart på bakgrunn av de fremlagte dokumenter og det som fremkom under hovedforhandlingen at den utbetalte profit commission må anses som en rabatt i forsikringsavtalen mellom [selskapet] og [captivet]. Det alminnelige tilordningsprinsipp tilsier derfor at inntekter og kostnader skattemessig skal tilskrives den som reelt oppebærer dem. I denne saken innebærer det at [selskapet], i egenskap av å være den reelle avtalepart, i skattemessig henseende blir å tilordne den rabatt som er nedfelt i avtalen. Det er følgelig ikke nødvendig for retten å komme inn på hvorvidt rabattordningen var ”markedsmessig” eller ikke.

Rettens konklusjon blir at [selskapet] skal ha sine fradragsberettigede forsikringsutgifter redusert som følge av at det er utbetalt profit commission fra [captivet] til [holdingselskapet].”

Klagenemndas konklusjon etter dette er at [selskapets] fradragsberettigede forsikringspremier må reduseres med den profit commission som skulle vært tilordnet selskapet.

De beløpsmessige størrelser som er lagt til grunn i klagenotatet er ikke bestridt av selskapet og Klagenemnda finner det derfor ikke nødvendig å gå nærmere inn på disse. Selskapet gis fradrag for betalte forsikringspremier redusert med tilordnet profit commission.

For inntektsåret 1990 reduseres selskapets fradragsberettigede forsikringspremier med kr 31 739 050. Oljeskattenemnda tilbakeførte ved ligningen kr 19 825 860, slik at ytterligere kr 11 913 190 i betalte forsikringspremier tilbakeføres. For inntektsåret 1991 reduseres selskapets fradragsberettigede forsikringspremier med kr 33 497 653. Oljeskattenemnda tilbakeførte ved ligningen kr 18 120 000, slik at ytterligere kr 15 377 653 i betalte forsikringspremier tilbakeføres.

4.2 1992

Skjønnsadgang 1992

For inntektsåret 1992 ble det ikke utbetalt noen profit commission fra captivet. Oljeskattenemnda tilbakeførte kr 31 500 000 som ikke fradragsberettigede forsikringsutgifter basert på en prissammenligning med andre selskapers forsikringer på [det aktuelle feltet]. Premieraten for fysisk skadeforsikring ble redusert fra rate 1,71% til rate 1,20%.

Selskapet viser til at excess polisen [...] ble plassert i markedet til samme premie som [selskapet] betalte til captivet og at dette forhold viser at det på grunn av kapasitetsproblemer i 1992 hadde vært en betydelig økning i premieratene fra 1991.

Klagenemnda bemerker at fem andre selskaper på [det aktuelle feltet] har opphevet Oljeskattekontorets taushetsplikt. [Selskapet] har etter dette fått oversendt

forsikringsopplysningene som [andre selskaper, benevnt hhv. A, B, C, D og E i Oljeskattekontorets prissammenligningsskjema] har innsendt for angjeldende inntektsår.

Klagenemnda viser til at den uavhengige plasseringen som er foretatt av [selskap D] hadde en rate på [det aktuelle feltet] som lå betydelig under det [selskapet] betalte. Raten på denne uavhengige plasseringen er beregnet til ca 1 %. Videre skal Klagenemnda bemerke at Oljeskattenemnda tok hensyn til at forsikringspremiene økte fra 1991 til 1992. For 1991 fikk selskapet godkjent fradrag for forsikringspremier beregnet på grunnlag av en premierate på 0,9%.

Prinsipalt hevder selskapet at premiekontrollen må foretas på basis av forsikringsplasseringer i det direkte energimarkedet. Det anføres at forsikringspremien for selskapets forsikringer ble fastsatt i henhold til det som var gjeldende markedspremie. Selskapet har i brev av 26.01.05 fremlagt to markedsplasseringer vedrørende felt i engelsk sektor som selskapet mener indikerer et ratenivå som er i samsvar med det [selskapet] betalte. Når det gjelder bruk av [selskap Ds] forsikringsplassering, anfører selskapet at det foreligger ufullstendige opplysninger om premievilkår, og selskapet mener av den grunn at betydningen av denne plasseringen reduseres vesentlig.

Selskapet har fått meglerselskapet [NN] til å kommentere Oljeskattekontorets premiesammenligning for 1990. [NN] konkluderer med at det, etter at det er foretatt relevante justeringer, ikke er vesentlige forskjeller i premien mellom [selskapet] og [selskap D].

Klagenemnda skal bemerke at selskapet både er uenig i hvilke forhold det må justeres for, og størrelsene på justeringene for å komme fram til sammenlignbare rater.

Markedsplasseringene som er fremlagt av selskapet i 2005 kan ikke direkte sammenlignes med [selskapets] forsikringer. Det vil være nødvendig å foreta en rekke justeringer for å få plasseringene sammenlignbare. Spesielt synes risikobildet forskjellig ved antall plattformer, beskaffenhet og geografisk plassering. For øvrig er det også forskjeller i forsikringsvilkårene. Klagenemnda viser i den forbindelse til Høyesteretts premisser i Agip-dommen vedrørende sammenligninger med andre felt. Fra dommen hitsettes (side 1278):

”Forsikringsvilkår for selskaper som produserer olje eller gass på kontinentalsokkelen, varierer fra felt til felt, idet feltene viser klare forskjeller i risikobildet. Forsikringer tegnet av andre deltakere i [det aktuelle feltet] ga derfor de best tilgjengelige indikasjoner på markedsvilkår for dette feltet.”

Klagenemnda viser videre til at [selskap Ds] forsikringer på [det aktuelle feltet] er foretatt i markedet og gjelder samme type risiki som [selskapet] har forsikret. Begge selskapers forsikringer gjelder [det aktuelle feltet]. Klagenemnda mener at de foreliggende opplysninger om denne forsikringen gir grunnlag for å foreta en armlengdevurdering av [selskapets] forsikringspremie. Klagenemnda finner således at sammenligningen med [selskap D] er tilstrekkelig for å vurdere spørsmålet om det foreligger et markedsmessig avvik for [selskapets] del.

Klagenemnda er enig med selskapet i at det vil det være nødvendig å gå nøye igjennom [selskap Ds] plassering ved sammenligningen for å vurdere hvilken vekt denne markeds plasseringen kan tillegges.

Selskapet har anført at det ved armlengdevurderingen også må tas hensyn til forsikringer tegnet av andre selskaper på [det aktuelle feltet] som hadde sine forsikringer i captives. Det vises spesielt til premieratene til [selskapene A og B], som begge var høyere enn [selskapets] rater. Klagenemnda skal bemerke at forsikringspremiene for disse to selskapene ble fastsatt skjønnsmessig for årene 1990 – 1992 og en sammenligning med disse to selskapene er, etter Klagenemndas mening, derfor ikke relevant.

Klagenemnda viser til kjennelsen av 20.03.95 vedrørende [selskapets] forsikringer for årene 1982 – 1987 hvor det ble foretatt prissammenligning med [selskap Ds] forsikringer. [Selskap Ds] forsikringsopplegg for disse årene var i det vesentlige det samme som i 1992. Klagenemnda viser til Høyesteretts premisser i Agip-dommen inntatt i Rt. 2001 s. 1265 vedrørende den prissammenligning som ble foretatt for 1986 og 1987 hvor det vedrørende spørsmålet om adgang til skjønn ble uttalt, jf. side 1284:

”Klagenemnda sammenlignet med fire andre Ekofisk-selskaper - Phillips, Norske Fina AS og Norsk Hydro Produksjon AS, som alle hadde forsikringsavtaler med captiver, og Elf Aquitaine Norge AS, som hadde forsikringsavtaler med uavhengige forsikringsselskaper. Ved fastsettelsen av sammenligningsforsikringene tok Klagenemnda følgende utgangspunkt:

”Ved prissammenligningen vil det således være nødvendig å gå nøye igjennom det enkelte selskaps forsikringsbetingelser og sammenligne med Agips forsikringsbetingelser for å vurdere hvor stor vekt man kan legge på det enkelte selskaps rate.”

Dette var i samsvar med OECDs retningslinjer, jf. foran om at omstendighetene ved de enkelte avtaler skal tas i betraktning.

Den ankende part har reist innvendinger mot Klagenemndas bruk av de andre selskapers forsikringer. For det første er det anført at de egenandelene som de andre selskapene hadde, gjorde større utslag i forsikringspremiene enn Klagenemnda har lagt til grunn. For det andre er det anført at den ”swing-dekning” som Norsk Hydro Produksjon AS hadde i sin forsikring, gjorde et større utslag i forsikringspremien enn Klagenemnda har bygget på. For det tredje er det anført at også den ”pakking” av forsikringer som Norsk Hydro Produksjon AS og Elf Aquitaine Norge AS hadde foretatt, gjorde et større utslag i forsikringspremiene enn Klagenemnda har lagt til grunn.

Alle de forholdene som er nevnt, dreier seg om skjønnsmessige anslag, som Klagenemnda hadde kompetanse til å gjøre, jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1. Jeg kan ikke se at det foreligger grunnlag for å fastslå at anslagene er feilaktige.”

Klagenemnda skal bemerke at selskapets kommentarer knytter seg til prissammenligning for 1990. Sammenligningsforholdene er ikke vesentlig endret for 1992, og de prinsipielle

anførsler fra selskapets side vedrørende sammenligningen med [selskap D] for 1992 kan ikke sees å være av vesentlig forskjell i forhold til 1990.

Forsikringen av [selskap Ds] risiki inngikk i en "worldwide" pakkepolise. Dette vil i utgangspunkt, avhengig av markedsforholdene, kunne gi lavere premier som følge av større spredning av risiki og større premievolum. Dette er såkalte samordningsfordeler som vil kunne oppnås i markedet. Klagenemnda viser til Borgarting lagmannsretts dom av 18. februar 2003 hvor dette spørsmålet ble behandlet. Lagmannsretten konkluderte med at felles opptreden av captivet og de operative søsterselskapene, hadde gitt forhandlingsfordeler som kunne gi lavere forsikringspremier. Det vises til lagmannsrettens premisser på dette punkt som er sitert foran [...]. Lagmannsretten fant at fordelene ved felles opptreden – grupperabatten – måtte fordeles på det norske selskapet og de operative søsterselskapene.

Klagenemnda vil bemerke at [selskapets] forsikringer inngikk i captivets reforsikringsopplegg på en slik måte at det må antas at slike samordningsfordeler også kunne bli oppnådd på [selskapets] hånd. Det vil således i utgangspunkt ikke være nødvendig å justere for dette forholdet i forbindelse med sammenligning med [selskap Ds] rate. Klagenemnda viser også til Høyesteretts premisser i Agip-dommen på dette punkt hvor det heter, jf. Rt. 2001 side 1286-1287:

"Videre har Klagenemnda tatt hensyn til at Agip hadde krav på en andel i en samordningsrabatt som ENI-konsernet oppnådde ved at samtlige forsikringer for selskaper utenfor Italia ble plassert hos Finas

.....

Jeg kan ikke se at fremgangsmåten er beheftet med feil som kan lede til opphevelse. "

Klagenemnda skal bemerke at på grunnlag av de opplysninger som foreligger vedrørende captivets reassuranse av [selskapets] risiki for 1992 er det sannsynlig at samordningsfordelen faktisk var noe mindre enn det den var for [selskap D]. Dette må det tas hensyn til ved sammenligningen, og da i [selskapets] favør.

Selskapet viser til at plasseringen av [selskap Ds] forsikringer ble administrert sentralt i konsernet. Administrasjonskostnadene er ikke reflektert i [selskap Ds] forsikringspremier og selskapet mener at det derfor må foretas en justering på 5% i favør av [selskapet] for sammenligningsformål.

Klagenemnda er enig med selskapet i at det i prinsippet er riktig å ta hensyn til denne kostnaden ved sammenligningen, men mener at justeringen må settes lavere enn 5%.

Når det gjelder dekningsvilkår i polisene, kan ikke Klagenemnda se at det er slike forskjeller i vilkårene at det kan antas å ha hatt prisvirkninger av betydning. Dette gjelder også forsikringsverdier hvor det ble lagt til grunn den verdi som operatøren [...] anbefalte.

Størrelsen på egenandelen vil ha betydning for premiens størrelse. [Selskap D] hadde en egenandel på ca USD 1,8 mill for 100% interesse. [Selskapet] hadde avtalt en egenandel på USD 250 000 for 100% interesse eller USD 32 600 for selskapets eierandel. Klagenemnda

vil bemerke at denne egenandelen er svært lav. Det vises i den forbindelse til Høyesteretts bemerkninger til [spørsmål om] egenandel [..], jf. Rt. 2001 side 1284:

”Den ankende part har gjort gjeldende at en egenandel på USD 32.600 lå innenfor det markedsmessige, om enn i den nedre del av dette. Jeg finner at denne anførselen ikke kan føre frem. Den er ikke tilstrekkelig underbygget. Jeg legger særlig vekt på at det ikke er opplyst noe om skadeoppgjør hvor en så lav egenandel som USD 32.600 er lagt til grunn.”

Egenandelen var den samme i 1992 og 1987. Klagenemnda viser til at et annet selskap på [det aktuelle feltet] hadde en egenandel på USD 250 000 for 100% og finner under tvil likevel å kunne akseptere en slik egenandel som markedsmessig. [Selskap Ds] rate i 1992 for sammenligningsformål må således justeres for forskjell i egenandel. Når det gjelder størrelsen på denne justeringen, vises det til de justeringer som ble foretatt ved forskjellige egenandeler vedrørende inntektsårene 1986 og 1987 som ble behandlet i Høyesterett. På dette grunnlag vil en skjønnsmessig økning i raten på noe over 5% anses å være rimelig ved å redusere egenandelen fra [selskap Ds] nivå til [selskapets] nivå.

I Oljeskattekontorets prissammenligning, som ble sendt selskapet i brev av 13.05.04, ble det foretatt en justering på 15% i selskapets disfavør fordi [selskapet], i motsetning til [selskap D], ikke hadde brukt megler ved plasseringen av forsikringspolisen.

Det anføres fra selskapets side at det må legges til grunn at meglerens provisjon i [selskap D] plasseringen neppe oversteg 15%. Det anføres videre at netto provisjon trolig var betydelig lavere. Selskapet mener at [selskap D] fikk en lav rate som følge av at en benyttet megler til å plassere ”Block Marine Policy”, som var en svært omfattende og komplisert plassering i energimarkedet. Av den grunn mener selskapet at det ikke skal foretas noen justering på dette punkt.

Klagenemnda er enig med selskapet i at en justering på 15% er for høy. Netto kostnad for bruk av megler var sannsynligvis betydelig mindre. Klagenemnda mener at det således må foretas en mindre justering i selskapets disfavør på dette punkt.

Selskapet har anført at opplysningene om [selskap Ds] forsikringer generelt er ufullstendige. Med de beregnede ratene for [selskap D] blir det faktiske grunnlag svært usikkert, og selskapet mener det blir vanskelig å foreta meningsfulle sammenligninger. Dette gjelder spesielt usikkerheten om [selskap D] hadde et ”swing” vilkår i sin forsikring. Ved å avtale ”swing”vilkår er den endelige premie avhengig av størrelsen på skadeserstatninger i poliseperioden. Etter selskapets mening er det sannsynlig at et slikt vilkår forelå i angjeldende periode og det vises til at [selskap D] hadde ”swing” vilkår i polisene for 1986 og 1987. Et slikt vilkår medfører en annen risikofordeling mellom forsikringstaker og forsikringsgiver enn det som forelå for [selskapets] forsikring. Selskapet mener at det må foretas en justering på 10% i favør av [selskapet] på dette punkt.

Klagenemnda er enig med selskapet i at det foreligger noe ufullstendige opplysninger vedrørende spørsmålet om [selskap D] hadde et ”swing” vilkår i forsikringspolisen. Klagenemnda viser imidlertid til Oljeskattekontorets brev til selskapet av 08.10.04 og 12.11.04, hvor det redegjøres nærmere for [selskap Ds] forsikringer. Ut fra de foreliggende opplysninger mener Klagenemnda at [selskap D] forsikringer for 1992 ikke hadde en type

”swing” vilkår som det må foretas justeringer for ved sammenligning med [selskapets] forsikring.

Klagenemnda skal videre bemerke at [konsernet] ved [captivet] var medlem i OIL. Captivet fikk vederlagsfritt tildelt denne posisjonen og kunne benytte den fordelaktige forsikringsdekningen i OIL som sin reassuranse. Tilordning av en mulig fordel ved å ha forsikring i OIL var oppe i Fina-saken. Av dommen avsagt av Borgarting lagmannsrett 18. februar 2003, fremgår det at lagmannsretten ikke fant det nødvendig å gå nærmere inn på reforsikringen i OIL. I Oslo byretts dom av 3. desember 1999 er det imidlertid gitt følgende bemerkninger til spørsmålet om tilordningen av OIL dekingen:

”Etter rettens syn er de lave reforsikringskostnadene som oppnås gjennom OIL-medlemskapet en fordel som [captivet] kan utnytte fordi [morselskapet] er medlem i OIL. Retten er således enig med Klagenemnda på dette punkt. I relasjonen til å kunne utnytte OIL-fordelen kan captivets funksjon, som Klagenemnda skriver, sammenlignes med en meglers funksjon. At captivet i tillegg har tatt en viss egenregning er en annen sak. Det var ikke nødvendig å gå igjennom [captivet] for å tegne polisen i OIL. Det synes da ikke rimelig at hele fordelen av den rimelige forsikringen i OIL skal tilordnes [captivet].

Retten er etter dette kommet til at det er riktig i forbindelse med kost pluss-vurderingen, slik Klagenemnda har gjort, å allokere noe av fordelen ved lavere reforsikringskostnader til forsikringstaker, her [det norske selskapet]. Hvis markedskreftene hadde virket også i forholdet mellom [selskapet] og [captivet] ville fordelen ved rimelig dekning i OIL virket inn på premiens størrelse også i direkteforsikringen.”

Oljeskattekontoret har i klagenotatet av 13.05.04 beregnet OIL fordelen skjønnsmessig til å utgjøre ca 30%.

Selskapet har fått meglerselskapet [NN] til å kommentere klagenotatet på dette punkt. Det er fremlagt beregninger for hva selskapets premier ville ha vært om man la til grunn en allokering av OIL premien og fastsatte markedspremier for de risiki som ikke ble dekket i OIL. Klagenemnda konstaterer at det er betydelige forskjeller mellom [NNs] premieberegninger og de kost-pluss vurderinger som ble omtalt i notatet av 13.05.04. Dette gjelder spesielt premien på egenandel i OIL, samt premie for dekingen over OIL ansvarsgrense. Etter Klagenemndas mening er det ikke nødvendig å ta standpunkt til disse premievurderingene. Ved vurderingen om det foreligger en OIL fordel for 1992 er det etter Klagenemndas mening tilstrekkelig å se på premien for det laget til [selskapet] som faktisk ble avdekket i OIL.

Selskapet anfører i brev av 12.11.04 vedrørende dekingen i OIL at det ikke er relevant å beregne en premie basert på en kost-pluss vurdering. Manglende markedsinformasjon gjør at det ikke er mulig å etablere et ”kost” og et ”pluss” element. Selskapet hevder subsidiært at [NNs] beregninger viser at ”The membership in OIL is not extremely beneficial compared to other insurance solutions”.

Klagenemnda viser i den forbindelse til at også selskapets beregninger tyder på at dekingen i OIL utgjør en fordel som det ikke ble tatt hensyn til når forsikringspremien til

captivet ble fastsatt. I 1990 betalte [selskapet] en rate på 1,22%, mens selskapets kostpluss beregning basert på dekning i OIL viser en rate på 1,06%, jf vedlegg til brev av 12.11.04 og 26.01.05. Begge ratene gjelder "ground up". Dette gjelder for året 1990, men Klagenemnda kan ikke se at det foreligger opplysninger som tilsier at forholdet er vesentlig annerledes i 1992. Standardraten i OIL var i perioden stabil, mens den generelle utvikling i markedet i samme periode var en økning i ratene.

De forhold som er drøftet foran medfører noen justeringer som reduserer og noen som forhøyer [selskapets] rate i sammenligning med [selskap Ds] rate. I sum endrer imidlertid ikke dette bildet av at det er en vesentlig forskjell på disse ratene. Klagenemnda mener etter dette at sammenligning med [selskap Ds] rate på [det aktuelle feltet] på 1%, med relevante justeringer, gir en sterk indikasjon på at den raten på 1,71% som [selskapet] betalte i 1992, ikke var på armlengdes basis.

Klagenemnda har etter en samlet vurdering kommet til at det er grunn til å anta at selskapets inntekt for 1992 har blitt redusert som følge av interessefellesskapet og at vilkårene i sktl § 54 første ledd for å fastsette forsikringspremien ved skjønn er til stede.

Skjønnsutøvelse 1992

I henhold til sktl § 54 første ledd skal inntekten ved skjønn fastsettes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. For 1992 fastsatte Oljeskattenemnda selskapets fysiske skaderate til 1,2% og la ved skjønn vekt på raten til [selskap D] på [det aktuelle feltet]. Oljeskattenemnda tok ved skjønnsutøvelse ikke hensyn til forsikringsdekningen i OIL.

Klagenemnda viser til de justeringer som må foretas for å kunne sammenligne [selskap D] og [selskapets] rater og som er drøftet foran.

På dette grunnlag finner Klagenemnda at skjønnsresultatet bør opprettholdes.

Godkjent 100% premie ble fastsatt til USD 11 111 245. Dette gjelder premie som vedrørte seksjon I i polisen. Denne seksjonen omfattet premie for fysisk skade, vrakfjerning, redningsforanstaltninger og terrorist dekning. Premien for denne seksjonen som omfattet en hovedpolise og en excess polise utgjorde USD 15 876 389. Dette utgjorde en rate på 1,71%. Det vises til klagenotat av 03.07.02 [..]. Ved ligningen ble det imidlertid tatt med en premie på USD 331 980 fra seksjon 3 som omfattet en ekstra dekning av de vrakfjerningsverdier som oversteg 25% av plattformverdiene. Inkluderes denne premien blir totalpremien selskapet betalte USD 16 208 369 og beregnet rate blir 1,75%. Basert på denne premien ble tilbakeføringen ved ligningen beregnet som følger:

	USD	USD	NOK
Forsikringsverdi [selskapets] andel	925 937 042		
Premie fysisk skade seksjon 1 E-246-92		14 728 925	
Andel excess polise seksjon 1 E-8292-92		1 479 444	
Betalt premie 100% - 1,75% av forsikringsverdi		16 208 369	
Godkjent premie 1,20% av forsikringsverdi		11 111 245	
Tilbakeført premie 100%		5 097 124	
Premie betalt til captivet 95%		4 842 268	
Tilbakeført i kr, kurs 6,525494			31 598 193
Avrundet skjønn			31 500 000

Klagenemnda legger til grunn at sammenligningen med [selskap D] omfatter fysisk skadepremien vedrørende seksjon I på USD 15 876 389 og at tilbakeført premie må beregnes på grunnlag av denne premien. Beregningen blir som følger:

	USD	USD	NOK
Forsikringsverdi [selskapets] andel	925 937 042		
Premie fysisk skade seksjon 1 E-246-92		14 396 945	
Andel excess polise seksjon 1 E-8292-92		1 479 444	
Betalt premie 100% - 1,71% av forsikringsverdi		15 876 389	
Godkjent premie 1,20% av forsikringsverdi		11 111 245	
Tilbakeført premie 100%		4 765 144	
Premie betalt til captivet 95%		4 526 887	
Tilbakeført i kr, kurs 6,525494			29 540 173
Avrundet skjønn			29 500 000

Som følge av denne korrigeringen endres tilbakeført premie fra kr 31 500 000 til kr 29 500 000.

4.3 1993

For inntektsåret 1993 fikk [selskapet] redusert sine forsikringspremier skjønnsmessig med kr 10 400 000. Selskapet betalte en rate på 1,64%. Skjønnet var basert på en rate på 1,40%. Ved ligningen ble det registrert at [selskap D] som var i markedet, betalte en rate på 1,43% for [det aktuelle feltet]. Klagenemnda skal bemerke at [selskapet] økte sin egenandel fra USD 250 000 til USD 2 500 000 i polisen for 1993. Nytt i 1993 var at [captivet] i tillegg til å ta 80% av direktepolisen, reassurerte en betydelig andel av denne risiko. På grunnlag av foreliggende opplysninger legger Klagenemnda til grunn at opp mot 80% av [selskapets] risiki ble plassert direkte, eller via reassuranse, i markedet. I den forbindelse vises det til Oljeskattekontorets kost-plus beregninger som gir en sterk indikasjon på at den betalte forsikringspremien er på armlengdes basis.

Klagenemnda har etter samlet vurdering kommet til at det ikke foreligger grunnlag for skjønn for dette året. Selskapets påstand må således i utgangspunkt godkjennes og Oljeskattenemndas skjønnsmessige tilbakeføring på kr 10 400 000 frafalles.

For 1993 ble det imidlertid utbetalt profit commission fra [captivet]. Det vises til Klagenemndas bemerkninger for inntektsårene 1990 og 1991 [...] vedrørende dette forholdet. Klagenemnda legger til grunn at [selskapets] andel av profit commission som ble

utbetalt fra [captivet] utgjorde kr 3 382 906 [..]. Selskapet skal i henhold til sktl § 44 (1) ha fradrag for de forsikringsutgifter som er ”pådratt”. For skattemessige forhold skal [selskapet] tilordnes den profit commission som vedrører selskapets forsikringer. Selskapets fradrag skal da reduseres tilsvarende.

5) Sammenfatning - Konklusjon

For 1990 og 1991 er Klagenemnda kommet til at selskapets fradragsberettigede forsikringspremier må reduseres med ytterligere kr 11 913 190 og kr 15 377 653 i forhold til Oljeskattenemndas tilbakeføringer.

For 1992 opprettholder Klagenemnda i utgangspunktet Oljeskattenemndas skjønnsresultat men foretar en beregningsteknisk premiejustering, slik at selskapet får et øket premiefradrag på kr 2 000 000.

For 1993 reduseres selskapets utgiftsførte forsikringsutgifter med allokert profit commission på kr 3 382 906. Videre frafalles Oljeskattenemndas tilbakeføring på kr 10 400 000. Netto økes selskapets fradragsberettigede forsikringspremier med kr 7 017 094.

Kjennelsen er enstemmig.

8 Kjennelse 23.5.2005. Fradrag for forsikringspremie betalt til selskap innen samme konsern (captive)

Etter avgjørelser i Oljeskattenemnda var selskapets fradrag for forsikringsutgifter for inntektsårene 1989-1992 og 1994-1996 fraveket med til sammen kr 282 mill. De fleste av fravikelsene var basert på en prissammenligning (CUP-metoden). For de to siste årene var det imidlertid anvendt Kost pluss. Under klagebehandlingen trakk selskapet klagen for CUP-årene. Tvistetemaet for de gjenstående årene 1995 og 1996 gjaldt i hovedsak hva som var den mest relevante prisingsmetoden. Fravikelsesbeløpene for disse årene utgjorde til sammen kr 135 mill.

Klagebehandlingen gjennomgikk ulike faser og tok lang tid. Dette skyldtes delvis at Klagenemnda besluttet å fullføre behandlingen av en annen captive-sak før denne saken ble påbegynt. I klagenotatet hadde Oljeskattekontoret fastholdt bruken av Kost pluss. Under Klagenemndas behandling ble det imidlertid også foretatt en analyse etter CUP-metoden for et felt der selskapet var deltaker. I dette notatet fra kontoret ble det anvendt anonymiserte opplysninger om de øvrige deltakerne på feltet, og prissammenligningen ble foretatt med utgangspunkt i det eneste selskapet som hadde tegnet sin forsikring i markedet. Etter anmodning fra selskapet løste deretter fem av feltdeltakerne kontoret fra sin taushetsplikt slik at selskapet fikk tilgang til full informasjon om disse deltakernes forsikringsvilkår. I løpet av klagebehandlingen skjedde det en viss endring i rettskildebildet gjennom rettskraftige dommer som gjaldt andre selskaper. På selskapets anmodning utarbeidet Oljeskattekontoret et tilleggsnotat der rettskildene ble analysert, slik at selskapet også på dette området ble gitt mulighet for kontradiksjon.

Oljeskattekontoret pekte på at captivet var et redskap som ble brukt for å få redusert konsernets forsikringspremier ved plassering av konsernets risiki i energiforsikringsmarkedet. Besparelsen skyldtes delvis den samordnede opptreden fra konsernselskapene som tegnet sin forsikring i captivet og delvis at captivet ikke trengte å utføre en del funksjoner som var vanlige i forsikringsselskaper. Denne valgte forretningsstrategien måtte det tas hensyn til ved prisvurderingen av de enkelte selskapenes forsikring i captivet, idet forholdet som skulle "tenkes bort", bare var interessefellesskapet mellom selskapet og captivet. Det var derved relevant

å se hen til alle sider ved forsikringsforholdene. Muligheten som captivet hadde for å tegne reforsikring gjennom OIL mv, oppsto som følge av den oljerelaterte virksomheten i de operative konsernselskapene. Denne muligheten var overlatt til captivet uten noen motytelse, og fordelene av denne forsikringsdekningen måtte da tilordnes de enkelte selskapene. I det foreliggende tilfellet var selskapets forsikringspremie fastsatt på grunnlag av uttalelser fra eksterne forsikringsrådgivere som hadde vurdert hvilke betingelser selskapet kunne oppnådd ved en markedsplassering. Dette vurderingstemaet tok ikke hensyn til de faktiske forholdene i saken. Etter kontorets vurdering var Kost pluss-metoden best egnet som grunnlag for å fastsette hva prisen ville ha vært dersom partene hadde vært uavhengige.

Også dersom CUP-metoden skulle legges til grunn, måtte det tas hensyn til OIL-fordelen. Kontoret vurderte denne fordelene med utgangspunkt i en beregning av captivets reforsikringspremie på feltet og kom frem til at selskapets forsikringspremie for sammenligningsformål måtte økes med 40%. Etter kontorets oppfatning kunne andre selskapers captive-forsikringer ikke anses som relevante CUP'er, og disse måtte tillegges mindre vekt enn markedsplasseringer. Sammenligning ble derfor gjennomført med det eneste selskapet på feltet som var forsikret i markedet. I tillegg til justering for OIL-fordelen ble det gjort ulike justeringer

Selskapet fremholdt at det var den faktiske forsikringstjenesten som var gjenstand for vurdering. For dette formålet var CUP den metoden som var klart foretrukket av OECD – jf. i denne forbindelse retningslinjenes pkt. 2.9 som fastslo at problemer med å foreta pålitelige justeringer ift. transaksjoner i markedet ikke i seg selv var prekluderende for anvendelse av metoden. Betydningen av mulige forskjeller mellom den kontrollerte transaksjonen og sammenligningsgrunnlaget måtte under enhver omstendighet holdes opp mot påliteligheten av eventuelle andre metoder. Etter selskapets oppfatning var usikkerhetsmomentene ved anvendelse av kost pluss-metoden betydelig større enn ved CUP.

Selskapet imøtegikk kontorets begrunnelse for at CUP ikke kunne anvendes. Det ville være i strid med "the separate entity approach" om man skulle ta hensyn til fordelene som oppsto ved at konsernet samordnet sine forsikringer gjennom captivet. Denne fordelene måtte anses som et resultat av selve forsikringsvirksomheten i captivet. Heller ikke kontorets antagelse om at captivet hadde oppnådd gunstige betingelser gjennom reforsikringen i OIL hadde noen relevans for vurderingen av premien som selskapet hadde betalt til captivet. Også langsiktigheten i OIL-forholdet var uten betydning,

idet selskapets faktiske poliser ble inngått for ett år om gangen i overensstemmelse med vilkårene i det uavhengige markedet. Det relevante spørsmålet var hvilken premie selskapet hadde måttet betale ved forsikring i markedet. Som grunnlag for en CUP-vurdering forelå det en premieoversikt for markesplasseringer i Nordsjømarkedet som var utarbeidet av selskapets forsikringstekniske rådgiver. Selskapet var dessuten kjent med at Oljeskattekontoret hadde tilgang til betydelig informasjon om markedsforhold og hadde mulighet for å innhente bistand fra forsikringskyndige personer. Herunder måtte det også ses hen de vilkårene som var oppnådd av et annen selskap på det aktuelle feltet som hadde foretatt plassering i markedet av 30% av sin forsikring.

Hovedproblemet med anvendelse av kost pluss-metoden var etter selskapets vurdering at man ikke hadde noe markedsmessig utgangspunkt for vurderingen, idet det ikke fantes uavhengige forsikringsselskaper som tilbød forsikringsdekning basert på en slik prisingsmetode. Vedrørende kost-elementet oppsto det problemer allerede ved allokeringen av captivets reforsikringspremie til de ulike risiki som inngikk i reforsikringen. OIL var dessuten heller ikke et ordinært forsikringsselskap, og risikooverføringen til dette selskapet var vesentlig mindre enn en ordinær reassuranse. Den tilsynelatende lave reforsikringspremien kunne tilskrives en rekke særtrekk som det måtte justeres for – herunder beløpsmessige begrensninger pr skade og pr år, risiko for retroaktiv premie som følge av egne skader samt økning i basisrate som følge av andre selskapers skader. I kost-elementet måtte det videre foretas prising av den risikoen captivet beholdt i egen regning, og dette måtte foretas av kvalifisert forsikrings-ekspertise. Ved fastsettelsen av bruttomarginen (pluss-elementet) syntes Oljeskattenemnda bare å ha tatt hensyn til administrasjonskostnader og kredittrisiko. Et hovedelement i påslaget måtte imidlertid være fortjeneste. I denne forbindelse måtte det tas hensyn til at energiforsikring har et betydelig element av katastroferisiko. I gode tider må et uavhengig forsikringsselskap derved vise en konstant og sterk fortjenesteevne.

Den konkrete uenigheten mellom Oljeskattekontoret og selskapet under forutsetning av at Kost pluss skulle anvendes, gjaldt særlig prisingen av den risikoen captivet hadde beholdt ift. reforsikringen i OIL. Til underbygging av selskapets standpunkt ble det lagt frem en vurdering fra en sakkyndig som konkret hadde gjennomgått selskapets risikobilde. Videre var det selskapets oppfatning at påslaget på 5% var vesentlig for lavt.

I forhold til anvendelse av CUP var selskapet grunnleggende uenig i den betydningen OIL-effekten var tillagt. I tillegg pekte selskapet på at forsikringsrater var avhengig av en rekke forhold som for eksempel plasseringens størrelse og sammensetning, selskapets skadehistorie, tidspunktet for plassering osv. På grunnlag av usikkerheten i markedsmaterialet måtte det utvises tilbakeholdenhet ved prisjusteringene. Betydningen av den sammenligningen kontoret hadde gjennomført med et selskap med plassering i markedet, var redusert fordi denne forsikringen ikke gjaldt det aktuelle feltet spesifikt men omfattet dette konsernets verdensomspennende aktivitet. Justeringen som kontoret hadde gjort for denne ulikheten var langt fra tilstrekkelig, og vilkårene dette selskapet hadde oppnådd måtte ses på som et ytterpunkt i intervallet av armlengdepriser.

I forhold til de opplysningene selskapet fikk tilgang til etter opphevingen av taushetsplikten mente selskapet at kontoret hadde tatt utilstrekkelig hensyn til en rekke forhold av betydning for premiefastsettelsen, herunder tidspunktet for polisefornyelse (underbygget med en utredning fra en forsikringsmegler), betingede rabattordninger, ulikheter i limits og sublimits samt egenandeler og risikospredning. Etter selskapets oppfatning var det eneste rimelige sammenligningsgrunnlaget det selskapet som hadde foretatt plassering i markedet av 30% av sin forsikring.

På bakgrunn av rettskraftige avgjørelser konstaterte Klagenemnda at det ved vurdering av konserninterne transaksjoner bare skal ses bort fra selve avhengigheten mellom partene og at de øvrige faktiske omstendighetene skal forutsettes uendret. Som et generelt utgangspunkt viste nemnda videre til at OECDs retningslinjer bedømte Kost pluss-metoden som godt egnet ved priskontroll av tjenester.

Captivet hadde plassert en vesentlig del av reforsikringen i OIL. Denne muligheten oppsto som følge av den oljerelaterte virksomheten i konsernet og var tilflytt captivet uten vederlag. En rekke forhold indikerte at OIL-medlemskapet var en fordel, herunder captivets økonomi og OILs lave kostnadsnivå og betydelige kapitaloppbygging. Også konkrete beregninger viste at forsikring i OIL ga lavere premie enn forsikring i markedet. Mellom uavhengige parter ville tilgang til en slik reforsikringsordning vært hensyntatt ved prisfastsettelsen mellom partene. Klagenemnda var ikke enig med selskapet i at man vurderte en annen transaksjon enn den faktiske når man ved beskatningen tok hensyn til OIL-fordelen.

Samordning av konsernets forsikringer gjennom captivet ga også en spredning av risiko som ville ført til en premiereduksjon ved plassering i markedet. Det var ikke i strid med "the separate entity approach" å ta hensyn til denne samordningsrabatten ved prisvurderingen.

Valg av metode for prisvurderingen måtte skje etter en konkret vurdering av forholdene i den enkelte sak. Dersom anvendelse av CUP-metoden var like enkel som anvendelse av en annen metode, ville CUP-metoden ha forrang.

Rateoversiktene fra markedet som var fremlagt av selskapet, var etter Klagenemndas oppfatning ikke egnet som sammenligningsgrunnlag. Siden forholdene varierte fra felt til felt ville det være mer nærliggende å foreta sammenligning med de øvrige deltakerne på det aktuelle feltet. Selskapet hadde i særlig grad påberopt seg sammenligning med en lisensdeltaker som hadde foretatt en 30% plassering i markedet. Etter Klagenemndas oppfatning var en slik markedsplassering ikke i seg selv tilstrekkelig til å anse det aktuelle selskapets forsikring som markedsmessig. Dette selskapet var dessuten lignet etter påstand for de aktuelle inntektsårene, og forsikringspremiene var derved ikke vurdert av Klagenemnda. Av de tre andre feltdeltakerne som var forsikret gjennom captive, hadde to selskaper fått sine forsikringspremier fastsatt på skjønnsmessig grunnlag. En prissammenligning kunne derved ikke bygges på disse.

Én feltdeltaker var forsikret i markedet. Det var betydelig uenighet mellom Oljeskattekontoret og selskapet om hvordan prissammenligningen med denne deltakeren kunne foretas. Imidlertid indikerte også selskapets egne beregninger at captivets OIL-dekning hadde gitt en lavere reforsikringspremie for konsernet, og denne fordelingen måtte det justeres for ved en prissammenligning. I tillegg måtte det justeres for en lang rekke andre ulikheter ved bruk av CUP-metoden. Beregningene som var gjort under klagebehandlingen, indikerte at selskapets premie var vesentlig høyere enn den andre feltdeltakerens.

Også anvendelse av Kost pluss-metoden måtte nødvendigvis forutsette at man gjorde visse anslag. Det var imidlertid tegnet reforsikring for vesentlige deler av den forsikrede risikoen. Etter en helhetsvurdering fant Klagenemnda at forholdene i saken lå bedre til rette for anvendelse av Kost pluss enn for CUP-metoden. Med særlig henvisning til at OIL-fordelen ikke var hensyntatt ved prisfastsettelsen mellom partene fant nemnda at vilkårene for å fastsette forsikringspremien ved skjønn var oppfylt.

Det forelå ikke opplysninger om hvor stor del av OIL-premien som gjaldt norske risiki, og Klagenemnda foretok derfor en skjønnsmessig allokering i samsvar med kontorets forslag. For prising av captivets egenregning oppsto det flere vanskelige spørsmål. Problemene med disse skjønnsmessige fastsettelsene var likevel mindre enn de ville vært ved anvendelse av CUP. Usikkerheten ga imidlertid grunnlag for en forsiktig skjønnsutøvelse. Et særlig spørsmål gjaldt selskapets krav om at det måtte tas hensyn til at OIL-premien for de etterfølgende fem årene ville bli økt dersom utbetalingene for skader i forsikringsåret oversteg et visst nivå. Klagenemnda uttrykte tvil om hvorvidt dette var en forsikringsrisiko i tradisjonell forstand. Selv om selskapets forsikringspolise ble tegnet for ett år av gangen var avtalene i realiteten på minimum fem år. Ved anvendelse av Kost pluss-metoden ville en eventuelt økning i OIL-premien da bli hensyntatt som et økt kost-element i fremtidige år. Den aktuelle risikoen måtte imidlertid hensyntas ved den skjønnsmessige fastsettelsen av fortjenestemarginen.

For ulikheter i dekningsvilkårene mellom selskapets polise og captivets reforsikring fantes det mulighet for å tegne tilleggsdekninger i markedet. Klagenemnda fant grunnlag for å fastsette denne til 15% av beregnet armlengdepremie for selskapets forsikring. Videre måtte det justeres for ulikheter i egenandel. For dette formålet hadde Oljeskattenemnda tatt utgangspunkt i markedsplasseringer som var foretatt av to andre selskaper. Klagenemnda fastholdt den fastsatte raten under henvisning til at den var godt i overkant av en anslått markedsrate.

Selskapet hadde sagt seg enig i at marginen som vanligvis ble brukt ved frontingtjenester kunne danne grunnlag for prising av captivets administrasjon og kredittrisiko. Klagenemnda var ikke enig med selskapet i at det i tillegg måtte gjøres påslag for fortjeneste. Vesentlige deler av captivets risiko var reforsikret gjennom OIL, og captivet kunne i denne forbindelse sammenlignes med et frontingselskap. Prisingen av captivets egne risikoer var foretatt med utgangspunkt i markedspriser som måtte forutsettes å inkludere et fortjenesteelement. Oljeskattenemndas påslag på 5% av så vel reassuransepremien som beregnet premie for egenregning ble ansett som rimelig.

Det samlede resultatet av Klagenemndas vurdering var at selskapets fradrag for forsikringspremie ble redusert med kr 0,6 mill.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken gjelder spørsmålet om premiene for [Selskapets] olje- og gassforsikringer, som ble plassert i konsernets egenforsikringsselskap [Captivet] for inntektsårene 1995 – 1996, er fastsatt på armlengde basis. Ved ligningene ble selskapets fradrag for betalte forsikringspremier redusert skjønnsmessig med hjemmel i § 54 første ledd i skatteloven av 1911.

Denne bestemmelsen lyder slik:

”For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn. Er den annen person, selskap eller innretning bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det foreligger grunn til å anta at inntekten eller formuen er redusert, skal dette anses å være en følge av interessefellesskap med mindre skattyteren godtgjør noe annet. Ved skjønn skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.”

Det er på det rene at det foreligger interessefellesskap mellom [Selskapet] og [Captivet]. Spørsmålet i saken er om de forsikringspremier [Selskapet] har betalt til [Captivet] og krevet fradrag for, er markedsmessige. Det er således spørsmål om hva premiene ville vært dersom partene hadde vært uavhengige av hverandre.

1) Anvendelsen av sktl. § 54

Ved vurderingen av hvordan armlengdeprisen etter sktl § 54 første ledd skal fastsettes, er de retningslinjene som OECD har utgitt om internprising, første gang i 1979 og med ny utgave i 1995 (med senere tillegg) av betydning.

Når det gjelder det nærmere forholdet mellom sktl § 54 første ledd og OECDs retningslinjer tar Klagenemnda utgangspunkt i Agip-dommen (Rt 2001 side 1265 på sidene 1277-1278):

”Ved tolkingen og anvendelsen av skatteloven § 54 første ledd er det etter min mening, og som anført av partene, grunn til å legge vekt på OECDs Report Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, som i saken foreligger i en utgave fra 1998. Rapporten omtales i det følgende som OECDs retningslinjer.

OECDs retningslinjer går ut på at hvert enkelt selskap i et multinasjonalt konsern skal behandles som en egen enhet ved inntektsbeskatningen, slik at transaksjoner mellom konsernselskaper innbyrdes i utgangspunktet skal legges til grunn ved ligningen. Det skal altså ikke for konsernet som sådant beregnes et samlet resultat til etterfølgende fordeling på konsernselskapene. At også skatteloven § 54 første ledd forutsetter at hvert enkelt selskap i et konsern skal behandles som en egen enhet, er uomtvistet i saken.

Retningslinjene går videre ut på at en pris som inngår i en innbyrdes transaksjon mellom konsernselskaper - en kontrollert transaksjon - som det i saken uomtvistet er tale om, kan endres ved ligningen. Forutsetningen er at det kan påvises

ukontrollerte transaksjoner som er sammenlignbare på de punkter som har betydning for prisen, og som dessuten viser andre priser enn prisen i den kontrollerte transaksjon. Hvorvidt forutsetningen om avvik er oppfylt, skal avgjøres ved en nærmere sammenligning, hvor omstendighetene ved den kontrollerte transaksjon så vel som omstendigheter ved de ukontrollerte transaksjoner som har betydning for prisen, tas i betraktning. Det er etter retningslinjene ikke et vilkår for justering at prisforskjellen er vesentlig eller klar. Men en prisforskjell må det være. Spørsmålet om den nevnte forutsetningen om prisforskjell er oppfylt for Agips vedkommende, er hovedspørsmålet i saken.

Retningslinjen for den prisjusteringen som kan foretas, går ut på at en inntekt en av partene ville ha hatt, men som parten på grunn av interessefellesskapet ikke har hatt, likevel skal anses som partens inntekt og beskattes på hans hånd.

Jeg antar at skatteloven § 54 første ledd sammenholdt med de kortfattede uttalelser om "det såkalte arms length-prinsipp" i lovforarbeidene, jf. Ot.prp.nr.26 (1980-1981) side 56, og med rettspraksis, i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd."

På denne bakgrunn legger Klagenemnda til grunn at skatteloven § 54 første ledd gir uttrykk for det samme som OECDs retningslinjer. Av skatteloven § 54 første ledd følger at skatterettslig skal selskapets forsikringspremie fastsettes slik premien ville ha vært dersom det ikke forelå et interessefellesskap mellom [Selskapet] og [Captivet]. Høyesterett har i Dowell Schlumbergersaken, Rt. 1995 side 124, formulert vurderingstemaet som følger:

"Av § 54 første ledd følger det forutsetningsvis at reelle transaksjoner mellom f.eks. søsterselskaper får skatterettslige konsekvenser som om de var foretatt mellom uavhengige selskaper. Dersom det er grunn til å anta at vederlaget for en tjeneste er påvirket av interessefellesskapet, gir det ikke grunnlag for skatterettslig å se bort fra transaksjonen, derimot for å korrigere vederlaget slik at det vil samsvare med det som måtte antas å ha vært situasjonen uten interessefellesskapet."

I Klagenemndas kjennelse av 02.12.96 for et annet oljeselskap – Fina – som også gjaldt spørsmål om fradrag for forsikringspremier betalt til selskapets captive, er vurderingstemaet beskrevet slik:

"Spørsmålet i saken består i å verdsette en aktuell transaksjon, dvs. kjøp av en forsikringstjeneste, som om interessefellesskapet ikke forelå. Utgangspunktet er at transaksjonen skal tenkes gjennomført på de samme betingelser og med det samme innhold som i den avhengige transaksjonen. Har f.eks. et selskap fått gunstige betingelser, skal prisen vurderes i lys av disse kontraktsbetingelsene, men betingelsene i seg selv endres ikke. Den eneste faktiske omstendighet som skal endres er at man tenker seg at interessefellesskapet ikke er til stede."

Denne kjennelsen ble brakt inn for domstolene. I Borgarting lagmannsretts dom av 18 februar 2003 – som er rettskraftig – heter det bl.a.:

”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 benytter 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.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at ved fastsettelsen av armlengdeprisen, er det bare avhengigheten mellom selskapene det skal sees bort fra. De øvrige faktiske omstendigheter ved transaksjonen skal forutsettes uendret.

Det neste spørsmålet er hvordan armlengdeprisen skal beregnes. OECDs retningslinjer gir anvisning på forskjellige beregningsmetoder som kan brukes for å finne den konkrete armlengdeprisen.

I angjeldende sak har Klagenemnda vurdert to av de angitte metodene nærmere.

Den første er den såkalte CUP-metoden. CUP er en forkortelse for "Comparable uncontrolled prices" eller på norsk "Sammenlignbare ukontrollerte priser" (SUP-metoden). I denne metoden sammenligner man den konserninterne prisen med prisen for en tilsvarende vare eller tjeneste inngått mellom uavhengige parter under tilsvarende kommersielle forhold og under tilsvarende omstendigheter.

Den andre metoden er kost-pluss-metoden. Ved en kost-pluss-metode vil man i den foreliggende sak måtte ta utgangspunkt i den reforsikringspremie som captivet må betale ved reforsikring (kost) og gi et påslag for captivets risiko i egen regning og andre relevante kostnader (pluss). Klagenemnda konstaterer at kost-pluss-metoden av OECD ansees godt egnet ved priskontroll av tjenester. I retningslinjenes pkt 2.32 heter det:

”.....Denne metoden [kost pluss] er antagelig mest nyttig i tilfelle der halvfabrikata selges mellom nærstående parter, der nærstående parter har inngått avtaler om felles fasiliteter eller om langsiktige kjøps- og leveringsordninger, eller der den kontrollerte transaksjonen gjelder tjenesteytelse.”

Klagenemnda har nedenfor [...] foretatt en nærmere drøftelse av valg av metode.

2) Betydningen av reforsikringen i Oil Insurance Limited

Ved vurderingen av om [Selskapets] forsikringspremier er markedsmessige er det, uansett hvilken metode som legges til grunn ved beregningen av armlengdeprisen, nødvendig å se nærmere på betydningen av [Captivets] reforsikring i OIL. Oljeskattenemnda har sett det slik at [Captivet], gjennom reforsikring i OIL, er gitt tilgang til en reassuranse på fordelaktige vilkår, som må hensyntas ved prissettingen av [Selskapets] forsikringspremier. Selskapet er uenig i dette. Fra selskapets side er det fremholdt at det er [Selskapets] forsikring i [Captivet] som skal vurderes, og ikke den reforsikring som [Captivet] kjøpte hos andre.

Vesentlige deler av de fysiske skaderisiki som ble dekket under [Selskapets] forsikringspolise ble av [Captivet] reassurert i OIL. Dekningen i OIL forutsetter i utgangspunktet at hele konsernet deltar. Verken mor- eller datterselskaper kan etter OIL-reglene delta uten at samtlige deltar.

I utgangspunktet var betingelsen for medlemskap, i følge Shareholders Agreement slik den lød mars 1995, at et selskap (konsern) måtte ha mer enn 50% av sine bruttoinntekter eller 50% av sine brutto aktiva (gross assets - verdier målt i historisk kostpris) knyttet til petroleumsvirksomhet. Medlemmet må dessuten være "Financially Responsible", det vil si at OIL vurderer det slik at selskapet har evne til å oppfylle sine forpliktelser overfor OIL.

I henhold til Shareholders Agreement pkt. 14.02 gis det adgang til å utnevne et selskap i konsernet som en felles forsikringstaker, "a joint policyholder" i OIL. Dette selskapet vil formelt fremstå som forsikringstaker. Det kan for eksempel være et operativt datterselskap, men vil ofte være et captive i konsernet. OIL's forsikringsdekning benevnes i sistnevnte tilfelle som reforsikring. Hvis OIL dekningen i konsernet organiseres på denne måten følger det av pkt 14.02 siste setning at:

"The premium to be paid shall be guaranteed by the Shareholder or Named Insured, as the case may be, and shall be computed as if the Shareholder or Named Insured , as the case may be, alone were the sole named policyholder."

Morselskapet [...] er registrert som medlem og er etter det som er opplyst aksjonær i OIL i henhold til Shareholders Agreement. [Captivet] er "joint policyholder" og gis adgang til denne forsikringsdekningen.

Bestemmelsene i Shareholders Agreement om medlemmets adgang til å utnevne "joint policyholder" og garantien som morselskapet har stilt overfor OIL, viser etter Klagenemndas mening at morselskapet ensidig kan bestemme hvilket rettssubjekt i [Konsernet] som skal inneha posisjonen som forsikringstaker i OIL. Garantien til OIL sikrer oppfyllelse av de forpliktelser som medlemmet har påtatt seg overfor OIL.

Klagenemnda skal bemerke at det er den oljerelaterte virksomheten i de operative selskapene i konsernet, herunder [Selskapet], som gjør konsernet kvalifisert til å være medlem i OIL. [Captivet] driver ikke slik virksomhet. Ved at konsernet har fått muligheten til å la [Captivet] være "joint policyholder" i OIL, fremstår denne avdekkingen av risiki i OIL som [Captivets] reforsikring av [Selskapets] risiki. De eventuelle fordeler som OIL systemet har, blir etter Klagenemndas oppfatning overført til [Captivet] vederlagsfritt.

[Captivet] er gitt tilgang til en reforsikring som ikke hensyntas ved prissettingen av de risiki som [Selskapet] plasserer i [Captivet].

Klagenemnda finner grunn til å fremholde at hvis et oljeselskap har sin forsikringsdekning direkte i OIL foreligger det en direkte forsikring. Hvis oljeselskapet har oppnevnt et captive som en "joint policyholder", er avtalen med OIL som en reassuranse, men forøvrig med nøyaktig samme vilkår. Polisenes ordlyd er eksakt den samme i begge tilfeller. Et captive eier normalt ingen petroleumsrelaterte aktiva og det er i form av en reforsikringspolise at captivet kan få dekket skader for de aktiva som er forsikret.

På hvilken måte forsikringen i OIL skjer, og hvilket eller hvilke konsernselskap som opptrer som formell forsikringstaker, er et spørsmål som konsernet avgjør selv.

Selskapet har anført at hvis man tar hensyn til captivets dekning i OIL i armlengde-vurderingen av [Selskapets] polise i captivet, vurderes en annen transaksjon enn den faktisk foreliggende transaksjon. Klagenemnda er ikke enig i dette. Det er i prinsippet forsikringskjøper som bringer med seg OIL dekningen i forhandlingene med captivet. Denne dekningen overlates vederlagsfritt til [Captivet] for å brukes som captivets reassuranse. I et uavhengig forhold ville en forsikringskjøper i en slik situasjon betinget seg en lavere forsikringspremie.

Det er sikker rett at den skattemessige behandlingen av en transaksjon, skal basere seg på de reelle forhold. Realiteten i forsikringsdekningen i OIL er at før forsikringsavtalen mellom [Captivet] og [Selskapet] blir inngått, er det norske selskapets aktiva allerede forsikret i OIL gjennom morselskapets medlemskap.

Etter Klagenemndas oppfatning forholder det seg på samme måte med reassuransen i OCIL og TOPS.

Tilordning av en mulig fordel ved å ha forsikring i OIL var oppe i Fina-saken. Av dommen avsagt av Borgarting lagmannsrett 18. februar 2003, fremgår at lagmannsretten ikke fant det nødvendig å gå nærmere inn på reforsikringen i OIL. I Oslo byretts dom av 3. desember 1999 er det imidlertid gitt følgende bemerkninger til spørsmålet om tilordningen av OIL dekningen:

"Etter rettens syn er de lave reforsikringskostnadene som oppnås gjennom OIL-medlemskapet en fordel som Brittany kan utnytte fordi morselskapet, Petrofina S.A, er medlem i OIL. Retten er således enig med Klagenemnda på dette punkt. I relasjonen til å kunne utnytte OIL-fordelen kan captivets funksjon, som Klagenemnda skriver, sammenlignes med en meglers funksjon. At captivet i tillegg har tatt en viss egenregning er en annen sak. Det var ikke nødvendig å gå igjennom Brittany for å tegne polisen i OIL. Det synes da ikke rimelig at hele fordelen av den rimelige forsikringen i OIL skal tilordnes Brittany.

Retten er etter dette kommet til at det er riktig i forbindelse med kost pluss-vurderingen, slik Klagenemnda har gjort, å allokere noe av fordelen ved lavere reforsikringskostnader til forsikringstaker, her Fina. Hvis markedskreftene hadde virket også i forholdet mellom Fina og Brittany ville fordelen ved rimelig dekning i OIL virket inn på premiens størrelse også i direkteforsikringen."

Etter Klagenemndas oppfatning må det vurderes konkret hvorvidt reforsikring i OIL innebærer en fordel.

Medlemskapet i OIL innebærer at konsernet for de aktuelle inntektsår fikk dekket en forsikringsmessig kapasitet på USD 225 mill (100%). Hvis flere selskaper som er medlem i OIL er med på samme felt, økte limit for de angjeldende år til USD 337,5 mill. For [Selskapet] er det opplyst at dekningen utgjorde USD 178 mill.

Klagenemnda er enig med selskapet i at dekningen i OIL har begrensninger sammenlignet med vilkårene i [Selskapets] direkte polise. Dette gjelder både mht høyere egenandel, limit, vilkår, samt forpliktelser til å betale inn ekstrapremie som følge av erstatningsutbetalinger. Det forhold at dekningen i OIL har sine "hull" er etter Klagenemndas mening ikke noe argument for ikke å ta hensyn til denne dekningen ved vurdering av armlengdepremien. Hadde ikke [Captivet] blitt tildelt denne dekningen, ville [Konsernet] vært direkte dekket i OIL og kunne ha tegnet en såkalt "wrap around" polise som fanget opp de risiki som ikke ble dekket i OIL. [Captivet] har selv tegnet en "wrap around OIL" polise i direktemarkedet hvor det i det vesentlige er norske risiki som er dekket. Selskapet kunne ha gått til det samme marked og oppnådd samme betingelser som [Captivet]. "Hullene" i dekningen vedrører risiki som [Captivet] tar i egen regning og det må fastsettes en premie for disse risiki, slik at armlengdepremien for det laget OIL dekker kan beregnes.

Etter Klagenemndas mening må det anses sannsynliggjort at captivet hadde en fordel ved å få tilgang til forsikringsdekningen i OIL. Det er en rekke forhold som tilsier dette. Det vises blant annet til captivets økonomi[...]. Videre vises det til at OIL har lave kostnader sammenlignet med direktemarkedet. Kapitaloppbyggingen i OIL mot slutten av nittiårene har vært betydelig og Klagenemnda har merket seg at OIL tilbakebetalte USD 700 mill til sine medlemmer i perioden 1998-2001. Konkrete beregninger som er foretatt [...], viser etter Klagenemndas mening at forsikringen i OIL gav lavere premier enn tilsvarende dekning i markedet.

Klagenemnda mener således at dekningen i OIL må tas hensyn til ved prissettingen av [Selskapets] forsikring i [Captivet].

Konsekvensen av [Konsernets] OIL medlemskap må etter Klagenemndas syn bli at ved en prissammenligning med uavhengige plasseringer i det direkte forsikringsmarkedet, må det korrigeres for prisvirkninger av OIL dekningen. Ved bruk av en kost-pluss-metode må OIL premiene direkte legges til grunn ved beregningen av kostelementet i premiekalkulasjonen.

3) Samordningsfordel

Ved at captivet samler risiki fra de forskjellige operative selskapene i konsernet og foretar en samlet avdekking i det direkte forsikringsmarkedet, får man en spredning av risiki ved forsikringsplasseringen. Det er fra meglerhold uttalt at en slik samordning vil kunne gi en premiereduksjon, avhengig av markedsf forholdene. Ved å anvende en kost-pluss-metode vil en slik samordningsrabatt bli direkte fordelt i forbindelse med allokering av reforsikringspremiene mellom de operative selskapene. Ved bruk av en CUP metode vil dette måtte være et mulig justeringspunkt ved prissammenligningen.

Selskapet har anført at en slik fordeling av samordningsrabatten står i strid med OECD retningslinjenes prinsipp om "the separate entity approach". Det vises til Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt 2002 side 1247 (Amoco-dommen) om dette prinsippet (side 1255).

Etter Klagenemndas mening er ikke prinsippet om "the separate entity approach" til hinder for at det tas hensyn til en eventuell samordningsfordel. Også uavhengige selskaper vil kunne gjennomføre et tilsvarende samarbeid som [konsernselskapene] har gjort i nærværende sak. Samordningsfordelen stammer fra det faktiske samarbeidet, ikke fra avhengigheten mellom de operative selskapene. Klagenemnda skal bemerke at Høyesterett i Agip-saken, jf Rt 2001 side 1265, var av den oppfatning at det ikke var en uriktig rettsanvendelse å ta hensyn til samordningsfordeler som oppstod ved denne type forsikringsplasseringer (jf side 1286 og 1287).

Det vises i denne forbindelse også til lagmannsrettens premisser i Fina-saken om at felles opptreden som gav captivet tilgang til billigere reforsikring, måtte tillegges betydning, jf det som foran [...] er sitert fra lagmannsrettens dom. Lagmannsretten konkluderte som følger på dette punkt :

Lagmannsretten finner således at fordelen 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 beskjedne andel av grupperabatten."

Klagenemnda kan således ikke se at Høyesteretts uttalelser i Amoco-saken vedrørende "the separate entity approach" står i strid med lagmannsrettens synspunkter om henføring av samordningsrabatten.

4) [Captivets] økonomi

Ved vurderingen av om [Selskapet] forsikringspremier er markedsmessige er det etter Klagenemndas oppfatning også av interesse å se på captivets økonomiske situasjon. Klagenemnda viser til Høyesteretts dom i Agip-saken, Rt. 2001 side 1265 hvor Høyesterett vedrørende skjønnsutøvelsen uttalte (side 1287):

"Endelig har Klagenemnda vist til Finas gode resultater, med de muligheter for å utbetale "profit commission" som forelå. Jeg kan ikke se at fremgangsmåten er beheftet med feil som kan lede til opphevelse."

Klagenemnda viser til Oljeskattenemndas vedtak for inntektsåret 1996 [...], hvor det er foretatt en gjennomgang av [Captivets] regnskaper for de år klagesaken gjelder.

Klagenemnda har festet seg ved noen forholdstall som etter Klagenemndas oppfatning viser at [Captivet] har hatt en svært god fortjeneste på intern forsikringsvirksomhet for det enkelte år. Forsikringen av [Selskapet] utgjorde over 30% av [Captivets] brutto premieinntekter.

Combined Ratio (CR) for [Captivet] er beregnet til 43% for 1995 og 34% for 1996[...]. Combined Ratio viser totale erstatninger og driftsutgifter målt i prosent av netto premier

og er summen av skadeprosent og kostnadsprosents. Dette forholdstallet er et mål på forsikringsvirksomhetens lønnsomhet. Dersom Combined Ratio er over 100%, vil selskapet måtte tære på kapitalavkastningen. Dette er imidlertid ikke uvanlig blant forsikringsselskaper, heller ikke innen energiforsikring.

Combined Ratio tallene viser at [Captivet] har hatt en god fortjeneste på denne forsikringen.

Klagenemnda vil imidlertid bemerke at det er nødvendig å analysere [Captivets] virksomhet og risikoprofil nærmere når man skal vurdere hvilken vekt en svært lav Combined Ratio skal tillegges ved vurderingen av om forsikringspremien på [Selskapets] polise var på armlengde basis.

Hvis et captive tar katastroferisiki i egen regning, vil Combined Ratio måtte bli lavere enn i forhold til et captive som tar de lavere lag av en risiko. Når man holder de høyeste lag i egen regning, vil skadeprosenten jevnt over være lav. Katastrofehendelser forekommer statistisk sett med mange års mellomrom. Imidlertid må captivet bygge opp kapital for å møte en eventuell stor skade, og fortjenesten for det enkelte år må bli høyere enn et captive med en annen risikoprofil. [Captivet] tar vesentlig risiko i de lavere lagene og vil kunne regne med en jevnere risikoprofil.

Etter Klagenemndas mening medførte rimelig reassuranse for [Captivet] i OIL systemet (OIL, TOPS, OCIL) at behovet for å kjøpe reassuranse i det direkte markedet ble betydelig redusert. Deler av denne reduksjonen i reassuransepremier ville etter Klagenemndas syn kommet [Selskapet] til gode i et tilsvarende uavhengig forsikringsforhold. Hvilken premie som ville vært avtalt, må vurderes konkret. Klagenemnda kan ikke se at det er sannsynliggjort at man ved fastsettelsen av forsikringspremien for pakkepolisen for perioden 1995 – 1996 tok hensyn til at [Captivet] avdekket deler av sine risiki i OIL systemet.

Videre vil de administrative kostnadene i et captive være lavere enn i et uavhengig selskap som forsikrer tilsvarende risiki. Dette er forhold som etter Klagenemndas mening medfører høyere overskudd i et captive, sammenlignet med et tilsvarende uavhengig forhold.

Etter dette mener Klagenemnda at regnskapet til [Captivet] gir en indikasjon på at [Selskapets] polise ble overpriset og at en armlengdepris mellom [Captivet] og [Selskapet] ville vært lavere enn det som ble avtalt mellom partene. Det vil således være relevant å trekke inn dette forhold i vurderingen av om det foreligger adgang til skjønn og i en eventuell skjønnsutøvelse.

5) Metodevalg

Når det gjelder spørsmålet om hvilken metode som i foreliggende sak skal anvendes for å finne den konkrete armlengdeprisen, legger Klagenemnda til grunn at det i det vesentlige er enighet om sakens faktum. Selskapets forsikringsopplegg for de to årene som klagesaken gjelder har i det vesentlige vært lik. Dette gjelder også [Captivets] reforsikringsopplegg av de risiki som inngår i [Selskapet] direkte polise. Den nærmere drøftelse av valg av metode vil således kunne foretas samlet for de angjeldende år.

Oljeskattenemnda har ved ligningene av selskapet anvendt kost-pluss-metoden. [Selskapet] er ikke enig i dette. Fra selskapets side er det anført at armlengdeprisen må fastsettes ved bruk av CUP-metoden.

Når det gjelder hvilke føringer som OECD's retningslinjer legger på valget av metode ved beregningen av armlengdeprisen i den enkelte sak, finner Klagenemnda grunn til å ta utgangspunkt i Høyesteretts merknader om dette i Agip-dommen (Rt. 2001 side 1265, på side 1278):

”OECDs retningslinjer foreskriver flere forskjellige metoder som kan benyttes når armlengdeprinsippet i praksis skal anvendes ved bedømmelse av kontrollerte transaksjoner. Den ankende part har anført at Klagenemnda ikke har fulgt den metoden som etter retningslinjene er den prinsipale, nemlig å sammenligne prisene i Agips kontrollerte transaksjoner med priser i ukontrollerte transaksjoner basert på markedsvilkår. I stedet har Klagenemnda foretatt en konkret sammenligning med forsikringsavtalene til de øvrige deltakere i [Feltet], hvorav tre var forsikret i captiver.

Til dette bemerker jeg at Klagenemnda tok det utgangspunkt som jeg har gjengitt foran, at «sammenligningsgrunnlaget måtte være hva markedsvilkår på området tilsier». Men Klagenemnda konstaterte at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelige i noen større utstrekning. I denne situasjonen fant Klagenemnda å kunne legge vesentlig vekt på en sammenligning med forsikringer tegnet av andre deltakere i [Feltet] med større andeler. Jeg kan ikke se at dette er uttrykk for en uriktig rettsoppfatning. OECDs retningslinjer gir anvisning på flere metoder, men ingen av dem dekker slike situasjoner som saken gjelder. Retningslinjene må derfor tillempe, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv. Under enhver omstendighet må saken avgjøres etter skatteloven §54 første ledd, som klart tillater bruk av forskjellige metoder.”

Klagenemnda konstaterer etter dette at sktl § 54 første ledd innebærer at det kan benyttes ulike metoder for å beregne vurderingskriteriet armlengdeprisen. Videre konstateres at OECDs retningslinjer om valg av metode må anvendes i lys av de særskilte forhold i den enkelte sak, og etter omstendighetene derfor kan bli å tillempe. I forhold til hvilke føringer som OECDs retningslinjer legger på valget av metode ved beregningen av armlengdeprisen, vil Klagenemnda videre vise til lagmannsrettens dom av 18. februar 2003 om dette spørsmålet i Fina-saken:

”Som tidligere nevnt omtaler OECDs retningslinjer flere metoder. I nærværende sak er det, som det fremgår, spørsmål om anvendeligheten av kost pluss-metoden i forhold til CUP-/SUP-metoden - dvs polisesammenligninger.

I OECDs retningslinjer punkt 2.7 om CUP- eller SUP-metoden heter det at hvis «rimelig presise justeringer» kan gjøres for å eliminere forskjeller mellom den transaksjonen man undersøker og den man sammenligner med

...er SUP-metoden den mest direkte og pålitelige måten å anvende armlengdeprinsippet på. Følgelig er SUP-metoden *i slike tilfeller* å foretrekke fremfor alle andre metoder (rettens uthevelse).

Videre heter det i punkt 2.9 blant annet:

Som for enhver metode, er SUP-metodens relative pålitelighet avhengig av hvor presise justeringer som kan foretas for å oppnå sammenlignbarhet.

Lagmannsretten oppfatter OECDs retningslinjer slik at *under ellers like forhold* - dvs hvor forholdene ligger like godt til rette for bruk av CUP-/SUP-metoden som andre metoder - har CUP-/SUP-metoden forrang.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at i en sak hvor faktum er slik at anvendelse av CUP-metoden er like enkel som anvendelse av for eksempel kost-pluss metoden, så har CUP-metoden forrang etter OECDs retningslinjer.

For øvrig vil Klagenemnda vise til enkelte sentrale bestemmelser om valg av metode i OECDs retningslinjer hvor det direkte fremgår at valget av metode må tillempes etter omstendighetene i den enkelte sak. Det vises til OECDs retningslinjer punkt 1.69 hvor det heter:

”...i vanskelige tilfeller derimot, når ingen enkelt metode peker seg ut, vil en fleksibel tilnærming gjøre at bevismateriale fra flere metoder kan brukes sammen”,

Videre vises til OECDs retningslinjer punkt 1.70 hvor det heter:

”Det er ikke mulig å gi spesifikke regler som vil dekke alle tilfeller. Generelt bør partene forsøke å komme frem til en fornuftig ordning som tar hensyn til de ulike metoders mangel på presisjon, samt ønsket om høyere grad av sammenlignbarhet og et mer direkte og tettere forhold til transaksjonen. Det bør ikke være slik at nyttig informasjon, som for eksempel kan utledes av ukontrollerte transaksjoner som ikke er identiske med de kontrollerte transaksjonene, skal avskrives bare fordi et rigid sammenlignbarhetskrav ikke fullt ut oppfylles. ”.

Enn videre vises til OECD's retningslinjer punkt 1.16 hvor det heter:

”.....Derfor, som drøftet i kapittel II, sammenligner sammenlignbar ukontrollert pris-metoden en kontrollert transaksjon med lignende ukontrollerte transaksjoner for å gi et direkte estimat av den pris partene ville ha avtalt dersom de hadde valgt et direkte markedsalternativ til den kontrollerte transaksjonen. Metoden blir imidlertid et mindre pålitelig substitutt for forretninger gjort på armlengdes avstand dersom ikke alle de aspekter ved disse ukontrollerte transaksjonene som i vesentlig grad påvirker prisen som forhandles frem mellom uavhengige foretak, er sammenlignbare”.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at OECDs retningslinjer innebærer at valget av metode for å beregne armlengdeprisen må baseres på en vurdering av de faktiske forhold i

den enkelte sak, og at anvendelsen av den valgte metode uansett må tilempes i lys av de faktiske omstendigheter.

Anvendelsen av armlengdeprinsippet baseres generelt på en sammenligning av betingelsene i en kontrollert transaksjon med betingelsene i en transaksjon mellom uavhengige foretak. For at en slik sammenligning skal være nyttig må de relevante økonomiske aspekter ved de situasjoner som skal sammenlignes være tilstrekkelig sammenlignbare.

5.1 Bruk av CUP-metoden

Prinsipalt hevder selskapet at premiekontrollen må foretas på basis av forsikringsplasseringer i det direkte energimarkedet. Det anføres at [Selskapets] forsikringspremier til [Captivet] ble fastsatt på basis av CUP metoden ved at de ble basert på [Captivets] markedskunnskap og råd fra ledende meglere, samt ved konkrete sammenligninger.

Det hevdes videre at det finnes en rekke mer sammenlignbare plasseringer som gir bedre veiledning fordi sammenligningen er enklere. Det vises spesielt til to oversikter over fysisk skaderater for plasseringer fra norsk og engelsk sokkel i Nordsjøen for 1995 og 1996 som er blitt utarbeidet av [en forsikringsmegler].

Slik Klagenemnda ser det gir disse rateoversiktene liten hjelp ved den konkrete vurdering om [Selskapet] har betalt armlengde premier til [Captivet]. Det er ikke fremlagt nærmere dokumentasjon for den enkelte transaksjon som gjør det mulig å foreta en reell sammenligning.

[Selskapets] forsikringer i foreliggende sak gjelder [et felt]. Etter Klagenemndas mening vil det ved en prissammenligning være mer nærliggende å sammenligne [Selskapets] forsikringspremier med de premier andre selskaper har for sine forsikringer på [det samme feltet]. Klagenemnda viser i denne forbindelse til Høyesteretts premisser i Agip-dommen vedrørende sammenligninger med andre felt, hvor det heter (side 1278):

”Forsikringsvilkår for selskaper som produserer olje eller gass på kontinentalsokkelen, varierer fra felt til felt, idet feltene viser klare forskjeller i risikobildet. Forsikringer tegnet av andre deltakere i Ekofisk ga derfor de best tilgjengelige indikasjoner på markedsvilkår for dette feltet.”

Fire andre selskaper på [feltet] har opphevet Oljeskattekontorets taushetsplikt vedrørende innsendte forsikringsopplysninger ved ligningen. Dette gjelder [selskap] benevnt som selskap A i Oljeskattekontorets prissammenligningsskjema som ble sendt [Selskapet] i brev av 27.02.03. Videre gjelder det [selskap] benevnt som selskap B, [selskap] benevnt som selskap C, [selskap] benevnt som selskap D og [selskap] benevnt som selskap F. [Selskapet] har fått oversendt selskapenes forsikringsopplysninger for kommentarer.

Selskapet har anført at prissammenligningene som selskapet har foretatt med disse selskapene viser at [Selskapet] premier må sies å være markedsmessige.

Selskapet hevder særlig at sammenligninger med [selskap Bs] forsikringspremier, som ble godkjent for 1995 og 1996, viser at [Selskapets] premier må aksepteres som markedsmessige.

Klagenemnda vil bemerke at 70% av forsikringen til [selskap B] ble plassert i captive. Det forhold at 30% av forsikringen ble plassert i markedet for den samme premie, medfører ikke at [selskap Bs] forsikring må anses som en ukontrollert transaksjon. Klagenemnda viser til lagmannsrettens premisser i dommen av 18. februar 2003 vedrørende Fina. Fra side 22 i dommen hitsettes:

”Videre mener lagmannsretten at heller ikke Storebrands inntreden i 1985 godtgjør at Finas premier var markedsmessige. Som nevnt tegnet Storebrand seg bare for en andel på 5 prosent, mens resten gikk til Brittany. At den helt dominerende andel av risikoen skulle til Brittany, var hele tiden en forutsetning - hvilket ikke er bestridt. Som fremhevet av byretten (dommens s. 70) har man her den paradoksale situasjon at under forhandlingene mellom Storebrand og Fina var begge parter - ikke bare Storebrand - interessert i et høyt premienivå.”

Selv om det i [selskap Bs] tilfelle ble plassert en så stor andel som 30% i markedet, mener Klagenemnda at de samme forhold gjør seg gjeldende her.

At [selskap B] har fått godkjent sine forsikringer ved ligningen er slik Klagenemnda ser det ikke avgjørende. Klagenemnda konstaterer at [selskap B] ble lignet etter påstand vedrørende forsikringsutgifter for inntektsårene 1995 og 1996. Klagenemnda har således aldri vurdert [Bs] forsikringspremier for disse inntektsår.

Det er videre fra selskapets side påberopt forskjellsbehandling når [selskap B] har fått akseptert sin forsikringspåstand. Heller ikke dette kan selskapet høres med. Klagenemnda viser til at det ble påberopt forskjellsbehandling i Fina-saken og det henvises til byrettens premisser på dette punkt:

”Fina har særlig vist til at Norsk Hydro har fått akseptert høye premier betalt til captivet Norsk Industriforsikring og at det ville være usaklig forskjellsbehandling hvis Fina ikke fikk aksept for like høye premier. Retten legger til grunn at Fina under behandlingen for Klagenemnda ba om at selskapets premier ble sammenlignet med de Norsk Hydro betalte selv om selskapet ikke anførte synspunktet om forskjellsbehandling.

Norsk Hydro ble lignet av Oljeskattenemnda i 1982 og 1983. Retten legger til grunn at selskapet ikke er blitt lignet av Klagenemnda. Alene forskjellen i organenes trinnhøyde må innebære at Klagenemnda må kunne komme til andre resultater enn Oljeskattenemnda. Fina kan derfor ikke gis medhold i sin anførsel om forskjellsbehandling. Retten er også enig med staten i at spørsmålet om vilkårene for skjønnsligning etter sktl § 54, 1. ledd er til stede, er rettsanvendelse. Av det følger at myndighetene har plikt til å foreta skjønnsligning hvis vilkårene er til stede. Hvis Fina derimot kunne ha vist til fast ligningspraksis på området, ville saken kunne stille seg annerledes.”

Det skal bemerkes at for lagmannsretten ble ikke forskjellsbehandling påberopt av Fina.

[Selskapene F, C og A], som er rettighetshavere på [Feltet], har sine forsikringer i captives. To av selskapene har fått fradragsberettigede forsikringspremier for 1995 og 1996, skjønnsmessig fastsatt. Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er noen grunn til å sammenligne [Selskapet] med disse selskapene.

Når det gjelder [selskap D], har dette selskap foretatt en uavhengig plassering av sine forsikringer på [Feltet]. [Selskap D] hadde en rate som lå betydelig under det [Selskapet] hadde for de angjeldende inntektsår.

[Selskapet] er forelagt et notat fra Oljeskattekontoret, [...], hvor det er forsøkt å gjennomføre en prissammenligning for fysisk skadeforsikring på [Feltet] 1995 med [selskap D].

Selskapet mener at sammenligninger med forsikringene til [selskap D] er mindre relevant. [Ds] forsikringer inngikk i konsernets "world wide" pakkepolise. Dette medførte generelt lavere premier. [Selskapet] stiller videre spørsmål om allokering av premie til norske risiki har skjedd på basis av markedsmessige vurderinger. Dette gjør en sammenligning med [D] mer usikker og [Selskapet] mener videre at det må foretas flere justeringer for å gjøre [Ds] og [Selskapets] forsikringer sammenlignbare.

Klagenemnda konstaterer at det er stor uenighet mellom selskapet og Oljeskattekontoret om hva som er relevante justeringselementer og størrelsen på den enkelte skjønnsmessige justering. Når det gjelder justeringen for mulig fordel ved forsikring i OIL, skal Klagenemnda bemerke at denne beregningen har sitt grunnlag i kost-pluss beregninger og prising av egenregning som nærmere blir drøftet [nedenfor]. Beregningen av en mulig fordel er således basert på de samme konklusjoner som trekkes i en kost-pluss vurdering. Når det gjelder prissammenligning må en mulig OIL fordel beregnes på feltnivå. Som nevnt foran gjelder klagesaken forsikringer for bare ett felt [...].

Selskapet har anført at Oljeskattekontoret har beregnet fordelene ved å ha dekning i OIL feil. I en av selskapets alternative beregninger fant selskapet [...] at OIL dekningen ikke medfører noen fordel og at raten som beregnes for OIL laget inkludert verdiene for egenandelslaget i OIL, er høyere enn den raten som selskapet betalte til [Captivet]. Dette skyldes at beregnet premie på de risiki i OIL laget som beholdes i egenregning settes betydelig høyere enn det som er gjort i Oljeskattekontorets tilleggsnotat av 13.05.04, jf foran [...].

Selskapets beregninger viser en rate på ca 1,30% for OIL laget med grunnlag i lagets forsikringsverdier, [...]. Denne raten omfatter premie for fysisk skade, vrakfjerning og brønnkontroll. Oljeskattekontoret har beregnet at [Selskapet] betalte en rate på 2,36% for dekningen av fysisk skade, vrakfjerning og brønnkontroll, beregnet på grunnlag av forsikringsverdi. jf foran [...]. Klagenemnda skal bemerke at disse ratene ikke er direkte sammenlignbare, men viser til at også selskapets egne beregninger gir en indikasjon på at OIL dekningen har gitt en lavere forsikringskostnad for konsernet, som ikke har blitt tatt hensyn til ved premiefastsettelsen mellom [Selskapet] og captivet.

Klagenemnda har merket seg selskapets anførsler vedrørende Oljeskattekontorets beregning av raten for OIL laget, jf foran [...]. Klagenemnda er i og for seg enig med selskapet i at det vil gi en bedre indikasjon på størrelsen av en OIL fordel, å ta

utgangspunkt i en beregnet rate for OIL laget "ground up", hvor premie for egenandel i OIL er medtatt. Dette vil imidlertid medføre nok et skjønnsselement ved beregning av denne raten.

De store forskjellene i selskapets og Oljeskattekontorets rateberegninger viser etter nemndas mening at det er mange usikre elementer i beregningene. Klagenemnda mener likevel at beregningene klart indikerer at det foreligger en OIL fordel som det må justeres for i en prissammenligning med [selskap D].

Klagenemnda bemerker at kostnadsprosenten til OIL som har vært på ca 2% er betydelig lavere enn kostnadsprosenten i direktemarket. Nemnda viser i den forbindelse til OILs egen redegjørelse om dette på sin hjemmeside på Internett, jf foran [...]:

"OIL's rating and premium plan is specifically designed to allow the Company to operate at a 100% combined ratio. In other words, over the long-term, premiums collected from our members will equal the sum of losses paid to our members and the Company's operating expenses. OIL's historical expense ratio is approximately 2% and is unmatched by any other insurance carrier. For our members, the Company's unparalleled operating efficiency translates into highly competitive insurance facility."

Captivets reassuranse i OIL, OCIL og TOPS i angjeldende år utgjør en betydelig del av captivets totale reassuranse. Det vises til det Klagenemnda foran har redegjort for om captivets fortjenesteforhold [...].

Raten til [selskap D] for 1995 er av Oljeskattekontoret beregnet til 0,93% på grunnlag av selskapets forsikringsverdi. Denne raten omfatter premie for fysisk skade, vrakfjerning og brønnkontroll. For [Selskapet] er denne raten beregnet til 2,36%.

Klagenemnda skal bemerke at [selskap D] har oppgitt at operatørens forsikringsverdier på [Feltet] i utgangspunkt er lagt til grunn ved forsikringen. Omregnet til norske kroner er det imidlertid en mindre forskjell. Denne forskjellen vil ha en mindre betydning på raten. Klagenemnda konstaterer at [Selskapet] og Oljeskattekontoret i utgangspunkt er enige om justeringen for ulike egenandeler på 7,5% og betydningen av "world wide" plasseringen til [D] på 10%. Det kan i tillegg være vilkårsforskjeller som ikke er nærmere angitt.

Selskapet har anført at det må foretas en oppjustering av [D]-raten på 10%, fordi forsikringsavtalen til [D] løper fra 01.01 95 og [Selskapets] polise løper fra 01.12.94. Det var et fallende marked på dette tidspunktet og det vises til uttalelser fra [et forsikringsselskap] om premievariasjoner i markedet på slutten av året.

Klagenemnda skal bemerke at det er betydelige forskjeller mellom [Selskapets] og [selskap Ds] forsikringsplasseringer. Dette gjelder både forskjeller knyttet til selve transaksjonen og partene som deltar i transaksjonen.

Slik Klagenemnda ser det, er uansett fordelene ved reforsikring i OIL et viktig justeringselement ved en prissammenligning.

Klagenemnda finner grunn til å påpeke at det også er andre forhold som gjør en direkte prissammenligning vanskelig. Det gjelder betydningen av pakkepolise, tidspunkt for inngåelsen av forsikringsavtalen og det forhold at et captive har lavere kostnader sammenlignet med markedet. Klagenemnda viser til at [Selskapet] har fått en rabatt på 20% fordi det ikke ble brukt megler ved plasseringen i [Captivet].

Etter Klagenemndas mening er det ikke bare tale om å sammenligne ratenivå på grunnlag av forsikringsverdi, dekningsomfang, egenandel, forskjellige rabatter, premievolum, tidspunkt for transaksjonen osv. Det er også relevant å legge vekt på at forsikring i captive kan ha et vesentlig mer langsiktig perspektiv enn ved tegning av forsikring i det direkte forsikringsmarkedet, med den følge at captivets kostnader reduseres. Også andre forskjeller i transaksjonens innhold og partenes forhandlingsposisjon, er etter Klagenemndas mening relevante.

Det som kjennetegner et captive er bl.a. at selskapet har et begrenset antall forsikrings-takere, begrenset administrasjon og liten eller ingen organisasjon for å foreta premieberegning. Kunnskapen om de risiki som forsikres, og dermed risikohåndteringen, vil være bedre enn det som vil være vanlig i markedet. Dette kan også skyldes at captivet normalt gis mulighet til selv å velge hvilke risiki og lag det ønsker å beholde i egen regning og hvilke av konsernets risiki og lag som skal plasseres videre i energiforsikringsmarkedet. De ulike hovedmarkedene i det direkte energiforsikringsmarkedet beskrives gjerne som London, Skandinavia, USA og kontinentet. I tillegg er det en rekke andre markeder som har mindre andeler. Klagenemnda skal bemerke at [Captivet] har plassert den del av reassuransen som ikke er avdekket i OIL, i det direkte energimarked – i det vesentligste i Lloyds. Det er det samme markedet som [Selskapet] måtte ha plassert sine forsikringer i, i tillegg til OIL, hvis selskapet ikke hadde forsikret seg i captive.

Videre vil captivet ikke ha kostnader for å skaffe seg kunder. På den annen side vil forsikringstaker normalt ikke benytte noen forsikringsmegler ved plassering i captivet og premien vil av den grunn kunne bli redusert ved at brokerage i sin helhet tilfaller kunden. Etter OECDs retningslinjer skal en ta hensyn til de funksjoner som utføres både ved vurdering av sammenlignbarhet og prising av internttransaksjoner.

Transaksjonens langsiktighet, er som nevnt, en faktisk omstendighet som det er relevant å hensynta. Klagenemnda mener at realiteten i avtaleforholdet mellom [Selskapet] og [Captivet] er at dette er basert på langsiktighet, selv om avtalen i prinsippet inngås for ett år om gangen. [Captivets] anvendelse av OIL viser etter Klagenemndas mening denne langsiktighet.

Klagenemnda finner på bakgrunn av de justeringselementer som er drøftet foran å måtte legge til grunn at bruk av CUP-metoden i den foreliggende sak vil medføre mange justeringer. Dersom denne metoden skulle anvendes mener Klagenemnda at det mest relevante sammenligningsgrunnlag ville være [selskap Ds] forsikringer på [det aktuelle feltet]. Det vises særlig til at [Ds] forsikring er foretatt i markedet. De beregninger og justeringer som er foretatt for å søke sammenlignbarhet med [D], indikerer at [Selskapet] betalte en premie inkludert brønnkontroll som lå vesentlig over den premie [D] betalte.

5.2 Bruk av Kost-pluss-metoden

Kost-pluss-metoden tar utgangspunkt i kostnadene en leverandør av eiendeler eller tjenester pådrar seg i en kontrollert transaksjon for eiendeler overdratt eller tjenester ytet til en nærstående kjøper. Et passende kost-pluss-påslag blir så tillagt denne kostnaden, for å komme frem til et passende overskudd i lys av de funksjoner som er utøvet og markedsforholdene. Beløpet som fremkommer etter at kost-pluss-påslaget er tillagt ovennevnte kostnad kan betraktes som en armlengdepris for den opprinnelige kontrollerte transaksjonen. Dette fremgår av retningslinjene pkt 2.32.

I OECDs retningslinjer pkt 1.16 om sammenlignbarhetsanalyse beskrives kost-pluss-metoden slik:

”Likeledes sammenligner og kost-pluss-metoden brutto overskuddsmargin realisert gjennom den kontrollerte transaksjonen med brutto overskuddsmargin realisert gjennom lignende ukontrollerte transaksjoner. Sammenligningen gir et estimat for den brutto overskuddsmargin en av partene kunne tjent dersom vedkommende part hadde utført de samme funksjonene for et uavhengig foretak og gir derfor et estimat for den betaling parten ville forlangt og den andre part ville vært villig til å betale, på armlengdes avstand, for utførelse av disse funksjonene.”

I henhold til retningslinjenes pkt 2.34 er en ukontrollert transaksjon sammenlignbar med en kontrollert transaksjon for kost-pluss-metodens formål, dersom en av to betingelser er oppfylt:

”1. ingen av forskjellene (hvis noen) mellom de to transaksjonene som sammenlignes eller mellom foretakene som utfører transaksjonene, ville i vesentlig grad kunne påvirke kost-pluss-påslaget i det åpne marked, eller 2. rimelige presise justeringer kan gjøres for å eliminere de vesentlige konsekvensene av slike forskjeller.”

Det fremgår videre at det er omfanget og påliteligheten av disse justeringene som vil påvirke den relative påliteligheten av analysen som utføres i henhold til kost-pluss-metoden i hvert enkelt tilfelle. For å vurdere metodens egnethet, må man derfor vurdere captive-forsikring, slik nærmere gjennomført i denne saken, og de økonomiske og forsikringsmessige forholdene som har betydning for den pris som ville ha vært avtalt mellom uavhengige i tilsvarende eller lignende forhold.

OECD's retningslinjer pkt 2.36, 2.37 og 2.38 lyder slik:

”2.36 Kost-pluss-metoden byr på visse vanskeligheter når den skal anvendes korrekt, spesielt ved fastsettelse av kostnader. Selv om det er et faktum at et foretak må dekke inn sine kostnader over tid for å kunne overleve, er det ikke sikkert at det er disse kostnadene som bestemmer hva som er et passende overskudd i et spesifikt tilfelle i ett enkelt år. Selv om selskaper i mange tilfeller av konkurransemessige grunner blir tvunget til å nedjustere priser i overensstemmelse med kostnaden ved å produsere vedkommende varer eller yte vedkommende tjenester, finnes det andre tilfeller der det ikke er noen klar

forbindelse mellom nivået på de påløpte kostnader og markedsprisen (f.eks. der det er gjort en verdifull oppdagelse og eieren kun har pådratt seg begrensede forskningskostnader i forbindelse med oppdagelsen).

2.37 I tillegg bør man ved anvendelse av kost-pluss-metoden se til at man legger et sammenlignbart påslag til et sammenlignbart kostnadsgrunnlag. For eksempel, dersom leverandøren som det henvises til ved anvendelse av kost-pluss-metoden bruker innleide driftsmidler i sin virksomhet, er det ikke sikkert at kostnadsgrunnlaget er sammenlignbart uten justering dersom leverandøren i den kontrollerte transaksjonen eier sine driftsmidler. På samme måte som videresalgsprismetoden baserer kost-pluss-metoden seg på en sammenligning av det kostnadspåslag som oppnås av den kontrollerte leverandøren av varer eller tjenester med det kostnadspåslag som oppnås av en eller flere ukontrollerte enheter i sammenlignbare transaksjoner. Derfor må forskjeller mellom de kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner som påvirker påslagets størrelse analyseres for å fastslå hvilke justeringer som bør foretas i de ukontrollerte transaksjoners respektive påslag.

2.38 For dette formål er det spesielt viktig å ta hensyn til forskjeller i kostnadsnivå og -type – driftskostnader og andre kostnader, herunder finansieringskostnader – forbundet med funksjoner utført og risikoer antatt av de partene eller transaksjonene som sammenlignes. Vurdering av slike forskjeller vil kunne indikere følgende:

1. Dersom kostnader gjenspeiler en funksjonell forskjell (hensyn tatt til aktiva benyttet og risikoer antatt) som ikke er hensyntatt ved anvendelse av metoden, kan det være påkrevet med en justering av kost-plusspåslaget.
 2. Dersom kostnadene gjenspeiler ytterligere funksjoner som er separate fra de aktivitetene som vurderes ved hjelp av metoden, kan det være nødvendig å fastsette særskilte vederlag for disse funksjonene. Slike funksjoner kan eksempelvis være tjenesteytelser som det kan fastsettes en passende godtgjørelse for. På samme måte kan kostnader forårsaket av kapitalstrukturer som gjenspeiler ordninger som ikke er overensstemmende med armlengdeprinsippet fordre separate justeringer.
 3. Dersom kostnadsforskjeller mellom partene som sammenlignes bare gjenspeiler foretakenes effektivitet eller ineffektivitet, hvilket vanligvis vil være tilfelle for ledelses-, administrasjons- og generelle kostnader, kan det være hensiktsmessig å unnlate justering av bruttomarginen.
- I et hvilket som helst av de ovennevnte tilfeller over kan det være hensiktsmessig å supplere kost-pluss- og videresalgsprismetoder gjennom å vurdere resultatene oppnådd ved anvendelse av andre metoder (se punkt 1.69–1.70).”

Som det fremgår av disse retningslinjer er det ved kost-pluss-metoden viktig at man legger et sammenlignbart påslag til et sammenlignbart kostnadsgrunnlag. For dette formål er det spesielt viktig å ta hensyn til forskjeller i kostnadsnivå og kostnadstyper forbundet med funksjoner som utføres og den risiko partene påtar seg. Dersom kostnadene gjenspeiler en funksjonell forskjell som ikke er hensyntatt ved anvendelse av metoden, kan det være påkrevet med en justering av kost-pluss-påslaget. Dersom kostnadene gjenspeiler ytterligere funksjoner som er separate fra de aktiviteter som vurderes ved hjelp av metoden, kan det være nødvendig å fastsette et særskilt vederlag for disse funksjonene.

Slike funksjoner kan eksempelvis være tjenesteytelser som det kan fastsettes en passende godtgjørelse for. På samme måte kan kostnader forårsaket av kapitalstruktur som gjenspeiler ordninger som ikke er overensstemmende med armlengdeprinsippet forde separate justeringer. For kostnadsforskjeller som bare gjenspeiler effektivitet eller ineffektivitet kan det være hensiktsmessig å unnlate justering av bruttomarginen.

Kost-pluss-påslaget kan være en bruttomargin eller en nettomargin og forskjellen på de to typene påslag er forklart nærmere i retningslinjenes pkt 2.41.

I Fina-saken fant både byretten og lagmannsretten at kost-pluss-metoden var den mest anvendelige metode.

Byretten pekte på at man stod overfor tjenesteyting over tid og at captivets forsikring av Finas risiki syntes å være vel egnet for vurdering på et kost-pluss grunnlag.

Klagenemnda er på det rene med at kost-pluss-analysen forutsetter at man gjør visse anslag. Slike anslag vil det som regel alltid være behov for, uansett hvilken metode man anvender.

Om kost-pluss-metoden uttaler Borgarting lagmannsrett i dommen av 18. februar 2003 følgende:

”Også ved kost pluss-metoden - der man fokuserer på Brittanys kostnader til re-forsikring mv. - må det foretas en del justeringer, eller skjønnsmessige anslag.
.....

Samlet sett ser lagmannsretten det slik at i den foreliggende sak er de skjønnsmessige anslag færre og mindre kompliserte ved kost pluss-metoden enn ved polisesammenligninger. Lagmannsretten finner således at forholdene her ligger bedre til rette for bruk av kost pluss-metoden enn for polisesammenligninger, og tar i det følgende utgangspunkt i kost pluss-metoden.

Et viktig poeng i denne sammenheng er at Brittany, etter lagmannsrettens oppfatning, bare beholdt en nokså begrenset egenrisiko - jf nærmere nedenfor. Prissetting av egenrisiko kan være vanskelig - men jo mindre egenrisikoen er, jo mindre er disse vanskene og også betydningen av dem.”

I angjeldende sak er det grunn til å påpeke at vesentlige deler av [Selskapets] risiki er reassurert i markedet og OIL, slik at man har en faktisk premie på deler av de risiki som er gjenstand for priskontroll.

5.3 Oppsummering av metodebruk

Klagenemnda mener at det er mulig å foreta en henføring av captivets reassuranssekostnader som vedrører [Selskapets] risiki. I tillegg til forsikringen i OIL, OCIL og TOPS er de øvrige risiki reforsikret i det samme energiforsikringsmarkedet som et oljeselskap uten captive ville ha forsikret seg, og reforsikringen er derfor av interesse ved en priskontroll av betalt premie. [Captivets] reforsikring er nettopp en plassering mellom uavhengige i energiforsikringsmarkedet og som sådan spesielt interessant ved vurderingen

av internprisen mellom [Selskapet] og [Captivet]. At det må foretas korreksjoner for ulikheter er en annen sak. Kost-elementet i kost-pluss-metoden er i dette tilfellet ikke bare egne pådratte kostnader, men det er samtidig kostnader for en konkret plassering i markedet. De vanskeligheter ved fastsettelse av kostnader som omtales i OECD 2.36 er derfor ikke tilstede i særlig grad i denne sak. Samlet sett finner Klagenemnda at forholdene i denne saken ligger bedre til rette for bruk av kost-pluss-metoden enn for CUP-metoden, og tar i det følgende utgangspunkt i kost-pluss-metoden.

6) Oppsummering skjønnsadgang

Klagenemnda er etter en samlet vurdering kommet til at det er grunn til å anta at selskapets inntekt for 1995 – 1996 er blitt redusert. Det legges til grunn at dette skyldes interessefellesskapet mellom selskapet og captivet. Klagenemnda viser til at det er en rekke forhold som ikke er hensyntatt ved prisfastsettingen av forsikringspremien til captivet. Dette gjelder spesielt dekningene i den gjensidige forsikringsordningen OIL med tilknyttede dekningsordninger i OCIL og TOPS. Klagenemnda ser det slik at premien mellom [Selskapet] og [Captivet] hadde vært lavere hvis disse dekningene hadde vært hensyntatt. Klagenemnda finner etter dette at vilkårene i sktl. § 54 første ledd for å fastsette forsikringspremien ved skjønn er tilstede.

7) Skjønnsutøvelse

I henhold til sktl. § 54 første ledd skal inntekten ved skjønn fastsettes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Når det gjelder spørsmålet om hvilken metode som i foreliggende sak skal anvendes for å finne den konkrete armlengdeprisen, vises det til Klagenemndas bemerkninger foran [...] om at forholdene ligger bedre til rette for bruk av kost-pluss-metoden enn for CUP-metoden. Klagenemnda tar derfor utgangspunkt i kost-pluss-metoden.

I det følgende vil Klagenemnda drøfte de enkelte elementer i en kost-pluss beregning av armlengde premie for de angjeldende år. Kostelementet i beregningen er reassuranse-premiene som [Captivet] har betalt.

Det må videre settes en forsikringspremie på de risiki som [Captivet] tar i egen regning. I pluss-elementet vil det inngå kostnader vedrørende administrasjon, kredittrisiko og eventuelle andre tjenester utover administrasjon. Videre skal det gjøres et påslag for fortjeneste knyttet til de funksjoner [Captivet] utfører for denne type transaksjoner.

Klagenemnda finner det hensiktsmessig å drøfte det enkelte element separat med utgangspunkt i 1995 og deretter kommentere prisingselementet for det følgende året. Klagenemnda viser i den forbindelse til selskapets subsidiære anførsler vedrørende prisingen av det enkelte element i kost-pluss beregningen, jf foran [...].

Innledningsvis konstaterer Klagenemnda at premiene for olje- og gassrisiki i Nordsjøen fallt betydelig fra slutten av 1994 frem til 1996. Klagenemnda baserer denne premieutviklingen på uttalelser som er fremlagt i saken, samt observert prisutvikling på plasserte forsikringer i markedet. Klagenemnda skal bemerke at selskapet er enig i denne beskrivelsen av markedsutviklingen.

8) Reassuransen

Når det gjelder reassuransekostnadene [Captivet] hadde vedrørende risiki som [Selskapet] forsikret, er det i utgangspunkt enighet om tallmaterialet. Det er imidlertid uenighet om hvor stor del av disse reassuransekostnadene som skal henføres til de norske risiki.

Nedenfor gis en oppstilling over captivets reassurandører og nærmere begrunnelse for de reassuransepremier som antas rimelig å henføre til de norske risiki.

8.1 OIL

Selskapet har fremlagt dokumentasjon for konsernets totale premier til OIL. Etter anmodning fra [Morselskapet] har OIL spesifisert premien for tre geografiske områder. En slik spesifikasjon kan gis i henhold til "Shareholders agreement" pkt.14.03. Selskapet har blitt bedt om at premien vedrørende norske risiki også spesifiseres. Klagenemnda konstaterer at selskapet har opplyst at en slik allokering ikke kan foretas. OIL premien vedrørende norske risiki inngår i premien vedrørende "non US risiki".

Klagenemnda skal videre bemerke at [Selskapet] har blitt anmodet om å gi en oppstilling over verdier (gross assets) som er innmeldt vedrørende norske risiki. Slik oppstilling er ikke fremskaffet. Selskapet har imidlertid innsendt "A Consolidated Statement of Unmodified Gross Assets" som utgjør en oppstilling over konsernets totale innmeldte verdier til OIL. Selskapet har for øvrig vist til selskapets årsrapport vedrørende verdiene på norske eiendeler.

Klagenemnda vil således måtte foreta en skjønnsmessig allokering av OIL premien. Selskapet har i sine bemerkninger til Oljeskattekontorets kost-plus beregninger anført at det ikke vil være riktig å fordele premien på grunnlag av de forsikrede eiendelers verdier. Det anføres at nytten av OIL dekningen er betydelig større for den norske del av virksomheten som har store enkeltrisiki, enn for bensinstasjoner, pipelines på land osv som finnes i [et annet land]. Det hevdes også at i forhold til konsernets offshoreinstallasjoner er det på det rene at [det aktuelle feltet] står i en særstilling, med meget stor egenandel og investeringer.

Klagenemnda skal i den forbindelse bemerke at fra og med 1996 foretok OIL en risikovekting av de forskjellige sektorene som ble forsikret i OIL. I 1996 var risikiene inndelt i sektorene Refinery & Marketing/ Petrochemicals, Exploration & Production Offshore, Exploration & Production Onshore, Pipelines, Chemicals, Electric Utilities, Mining og Other. Sektorvektingen innebærer en differensiering av risiko i de ulike sektorene. OIL foretar dermed en risikovekting mellom sektorene ved å justere beregningsgrunnlaget, i stedet for å operere med ulike rater for de enkelte sektorer.

Oljeskattekontoret har på grunnlag av de opplysninger selskapet har fremskaffet, foreslått å henføre den vesentligste del av premien vedrørende "non US risiki" til norske risiki. Klagenemnda har merket seg selskapets argumentasjon, men vil bemerke at selskapet ikke har gitt tilstrekkelige opplysninger til at denne argumentasjon nærmere kan vurderes. Det vises også til at selskapet i sine alternative kost-pluss beregninger har benyttet den allokeringen av OIL premie som Oljeskattenemnda har lagt til grunn. Klagenemnda finner derfor å kunne bygge på det skjønnsmessige anslag over OIL premie som kan henføres til norske risiki. Klagenemnda kan ikke se at dette anslaget er urimelig eller vilkårlig.

Det vises til Oljeskattekontorets klagenotat [..], hvor OIL premien settes skjønnsmessig til USD 3 400 000 for 1995 og USD 2 062 008 for 1996.

Dekningen av de norske risiki i OCIL og i ansvarspolisene, inngikk i ”non US” risiki. Klagenemnda legger til grunn Oljeskattekontorets forslag til fordeling [...]. Klagenemnda vil bemerke at selskapet ikke har noen kommentarer til denne fordelingen.

Følgende premie henføres til norske risiki:

<i>Dekning</i>	<i>USD</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>
OCIL		309 656	369 626
Ansvarspolise 1		1 700 000	1 027 374
Ansvarspolise 2			310 000

[Captivet] forsikret to av plattformene på [feltet] i TOPS til en rate på 0,6% av ansvarsbeløpet. Premien for 1995 utgjorde USD 647 400 og for 1996 USD 12 000.

For 1995 hadde [Captivet] en ”wrap around OIL” polise som var plassert i Lloyds. Premien for denne polisen var USD 5 730 000. Det fremgår av fremlagt ”Schedule” at dekingen i det vesentligste gjaldt norske verdier i tillegg til verdier på engelsk sokkel.

Oljeskattekontoret har skjønnsmessig henført USD 5 000 000. Klagenemnda finner denne fordelingen til norsk sokkel rimelig og legger den til grunn.

8.2 Oppsummering reassuranse

<i>Dekning</i>	<i>USD</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>
OIL		3 400 000	2 062 008
OCIL		309 656	369 626
Ansvar		1 700 000	1 337 374
TOPS		647 400	12 000
Lloyds		5 000 000	
Totalt		11 057 056	3 781 008

9) Prising av egenregning

9.1 Generelt

En betydelig del av [Captivets] egenregning knytter seg til såkalte ”hull” i den deking OIL har gitt. Dette gjelder i utgangspunkt tre forskjeller i vilkår mellom [Selskapets] polise og OIL polisen, og består av (1) ”Difference in Condition” (DIC), (2) forskjeller i ansvarsbeløp, betegnes som ”Difference in Limit” (DIL) og (3) egenandel i OIL. Risiko for retrospektive premie som følge av erstatninger for egne skader har [Captivet] dekket ved deltakelse i Pool B i OIL.

Klagenemnda vil bemerke at de beløpsmessige forskjeller under pkt 1 og 2 ikke konkret er identifisert. Prisingen av forskjellene må derfor foretas ved skjønn. Dette er elementer som inngår i en ”wrap around” OIL polise som er en vanlig dekningsform sammen med OIL dekingen.

[Selskapet] har subsidiært kommet med bemerkninger til Oljeskattekontorets forslag til armlengde premie for den enkelte risiko som holdes i captivet for egen regning. Selskapet har anført at det ikke foreligger markedspriser for denne egenregning som enkelt kan legges til grunn ved prisfastsettelsen. Av den grunn mener selskapet at kost-pluss-metoden ikke bør legges til grunn.

Selskapet har i brev av 29.10.04 foretatt alternative kost-pluss beregninger. Klagenemnda har merket seg at uenigheten mellom selskapet og Oljeskattekontoret er størst når det gjelder prissettingen av den egenregning som [Captivet] beholder, samt størrelsen på fortjenestepåslaget. Etter selskapets mening vil også en riktig prising av disse faktorene i en kost-pluss tilnærming bekrefte at den premie selskapet har betalt er riktig.

Klagenemnda erkjenner at kost-pluss metoden medfører at det må foretas vurderinger og at resultatet vil måtte baseres på flere skjønsmessige forhold. Som Klagenemnda foran har redegjort for vil imidlertid andre metoder medføre mer kompliserte og usikre anslag for å etablere en armlengde premie. Prissetting av en forsikringstjeneste er nøye knyttet til den konkrete transaksjonen og betydelige deler av [Selskapets] polise er plassert i markedet og OIL-systemet. For disse risiki er det etablert en kost, samtidig som plasseringene kan gi indikasjon på armlengde premie for den egenregningen som er beholdt. I tillegg til dette er det tatt utgangspunkt i markedsplasseringer andre selskaper har foretatt. Disse plasseringene vil også gi en prisindikasjon for armlengde premie.

Den premiedokumentasjonen som er fremlagt må etter Klagenemndas mening brukes med forsiktighet. Det er fra Klagenemndas side forsøkt å legge til grunn et romslig skjønn for de forhold hvor prisingen er usikker.

Klagenemnda vil i det følgende drøfte nærmere det enkelte prisingsselement som inngår i kost-pluss vurderingen for så vidt gjelder egenregningen.

9.2 Ansvar for økning av minimumspremie

[Selskapet] anfører at det skal beregnes en risikopremie vedrørende ansvar for økning i minimumspremie i OIL.

Alle medlemmene i OIL må delta i "Pool A" og betale "Minimum Basic Annual Premium". Pool A dekker kun 60% av skadene. I henhold til Shareholders Agreement fra mars 1995 som er fremlagt i saken, tar premieberegningen utgangspunkt i en standardrate som er felles for alle medlemmene. Den årlige premien for det enkelte medlem beregnes som standardraten multiplisert med "Risk Based Modifier" (0,3) multiplisert med "Gross Assets". Med "Gross Assets" menes her produktet av "Election Modifier" og sum justerte innmeldte verdier (Modified Assets). Justeringen innebærer at regnskapsmessige verdier (US Gaap) multipliseres med sektorvekt, faktorer for egenandel (deductible weighting), limit, og eventuelt med andre justeringer.

Hovedelementene i standardraten fastsettes som gjennomsnittlige årlige tap utover USD 10 millioner per hendelse (standard egenandel) som er inntruffet hos alle forsikrede over den siste 5 årsperioden, multiplisert med 2 og dividert med alle forsikredes "Gross Assets". Standardraten er dermed 2 ganger andelen historiske skader i forhold til årets "Gross Assets".

Samlet betaler selskapene årlig inn "minimum basic annual premium" som tilsvarer gjennomsnittet av de siste fem års utbetalte skader, dvs skader utover standard-egenandelen på USD 10 millioner pr hendelse. Minimumspremien blir fordelt til det enkelte selskap etter dets andel "Gross Assets". Beregningsteknisk foregår dette ved at skadehistorikken multipliseres med 2 og at standardraten senere multipliseres med "Risk Based Modifier" som settes til 0,3, slik at $60\%(2 \cdot 0,3)$ av skadene tilbakebetales i Pool A.

Som følge av den konkrete skadeutvikling vil standardraten endres for hvert år. Klagenemnda vil bemerke at det samme skjer i markedet, i tillegg til andre faktorer som påvirker premien.

Selskapet har anført at OIL dekningen som i prinsippet har en løpetid på 5 år frem i tid, medfører økt premie i denne 5 års perioden som følge av erstatninger som ikke dekkes av det enkelte medlem. Det vises til at [Selskapet] ikke har noen risiko for denne mulige rateøkningen og at det er [Captivet] som faktisk vil måtte dekke en eventuell premieøkning.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke er fremlagt faktiske plasseringer som viser at markedet forsikrer denne type risiko. Det vises til at selskapet har anført i kommentar til klagenotatet at en slik risiko ikke kan plasseres separat i det kommersielle reassuranse-markedet.

Klagenemnda er enig i Oljeskattekontorets bemerkninger i klagenotatet av 02.03.01 på dette punkt, og henviser til disse, jf. foran.

Klagenemnda vil videre bemerke at hvis det skulle legges til et premieelement for denne risikoen ved en kost-pluss beregning, måtte det fra selskapets side sannsynliggjøres at dette er en forsikring som faktisk er mulig å tegne, og det måtte spesifiseres til hvilke vilkår. Spesielt måtte det spesifiseres hva som ville være den konkrete interessen som skulle forsikres, og hva "skaden" ville være i form av "en plutselig og uforutsett hendelse", hvordan et eventuelt "skadeoppgjør" ville foretas, samt hvordan prisfastsettelsen måtte foretas.

Klagenemnda er således i tvil om dette er en forsikringsrisiko i tradisjonell forstand. Det bemerkes spesielt at premieendringen like godt kan bli positiv som negativ. Det kan synes mer nærliggende å eventuelt vurdere dette som en finansiell risiko for captivet.

Etter Klagenemndas mening er [Selskapets] forsikringsavtale med captivet rent faktisk en forsikringsavtale på minimum fem år. Captivets deltagelse i OIL er knyttet til [Selskapets] egenskaper/aktiviteter, og captivet ville ikke kunnet tegne forsikringer i OIL hvis ikke konsernet kvalifiserte seg for medlemsskap i OIL. Det er konsernets, inkludert [Selskapets], "Gross Assets" som er innmeldt i OIL, og dermed er [Selskapet] i realiteten direkte dekket i OIL. Etter Klagenemndas mening fungerer [Captivet] derfor som en form for megler av OIL forsikringen. Dette faktum må det tas hensyn til ved skjønnsutøvelsen. Konsekvensen av dette må etter Klagenemndas mening være at den minimumspremie som betales for det enkelte år må legges til grunn som et kostelement uten å beregne noen premie for risikoen for økning i minimumspremie. En eventuell økt minimumspremie i år 2 som følge av skadeutvikling i forsikringsåret vil være et kostelement ved vurderingen av armlengde premien i år 2.

Klagenemnda vil i den forbindelse bemerke at forsikringspremien i markedet generelt vil påvirkes av skadeutviklingen og at den enkelte forsikringstaker dermed får et ansvar for andre forsikringstakers skader.

Klagenemnda finner således ikke grunn til å beregne noen premie for risiko for økning av minimumspremie i OIL, men det forutsettes at den innbefattes av den skjønnsmessige fortjenestemarginen som må tillegges [..].

9.3 Egenregning Difference in Conditions – Difference in Limit

Som nærmere redegjort for i Oljeskattekontorets klagenotat, kan det være visse unntak i OIL dekningen som [Captivet] vil måtte dekke sammenlignet med [Selskapets] polise. Slike tilleggsdekninger (Difference in conditions eller DIC) kan normalt tegnes i markedet. Det samme gjelder forskjeller i ansvarsgrenser (Difference in limit eller DIL) mellom [Selskapets] polise og OIL's vilkår.

Det er noe uklart for Klagenemnda hva disse forskjeller konkret består i for [Selskapets] del, men Klagenemnda er i prinsippet enig med selskapet i at det må settes en premie for disse elementene.

I en uttalelse fra [et meglerselskap] er premien for DIC og DIL for 1996 anslått til USD 3 070 574. Det er opplyst at premien er beregnet til å utgjøre 15% av forsikringspremien for fysisk skade, vrakfjerning og brønnkontroll som [Selskapet] betalte til [Captivet]. Slik Klagenemnda ser det, kan [meglerens] premieberegning ikke benyttes idet den tar utgangspunkt i en premie som ikke er på armlengdes basis. Klagenemnda konstaterer at det ikke er fremlagt noen annen konkret dokumentasjon som kan brukes for å prissette disse risiki.

Klagenemnda har merket seg at markedsuttalelser som er fremlagt, anslår at de aktuelle forskjeller i dekning og limit i utgangspunkt kan utgjøre ca 25% av markedspremien for OIL laget.

Armlengdepremien består av captivets reassuranse, premie for risiki i egen regning med tillegg av påslag for kreditt og administrasjonskostnader.

Klagenemnda skal bemerke at Oljeskattenemnda for 1996 la til grunn at DIC- og DIL-elementene, samt egenregningen vedrørende risiko for generell premieøkning, kunne prises til USD 3.070.574. Dette var basert på det premieanslaget fra [meglerselskapet] som er referert ovenfor. Oljeskattenemnda oppfattet [meglerens] uttalelse slik at anslått premie på USD 3.070.574 omfattet disse tre premieelementene. Selskapet er enig med Oljeskattekontoret [...] i at [meglerselskapets] anslag kun gjelder DIC og DIL elementet.

Etter Klagenemndas mening skal det ikke settes noen premie for risiko for generell premieøkning i OIL, jf foran, og Oljeskattenemndas skjønn på dette punkt må således justeres.

Klagenemnda finner å kunne godta [meglerselskapets] anslag om at DIC og DIL elementet kan settes til 15% av en armlengde premie for [Selskapets] forsikringer og Klagenemnda anser dette for et rimelig skjønn. Ved å legge dette til grunn innrømmes selskapet en høyere premie enn ved å sette premien til 25% av armlengdepremien for OIL laget.

Klagenemnda viser til Oljeskattekontorets beregninger som er gjengitt foran [...]. Premie for DIC og DIL settes skjønnsmessig til USD 2 826 037 for 1995 og USD 1 548 082 for 1996.

9.4 Egenandel i OIL

[Captivets] egenandel i OIL er ifølge selskapets opplysninger USD 10 000 000 for 1995 og USD 20 000 000 for 1996. For [Selskapets] interesse er egenandelen vedrørende [Selskapets] risiki oppgitt til USD 3 696 000 for 1995 og USD 7 879 000 for 1996.

Klagenemnda bemerker at det er fremlagt et premieanslag fra [et meglerfirma] som prissetter [Captivets] egenandel til USD 7 640 497 for 1996. Klagenemnda oppfatter at dette premieestimat har sin basis i den premie på ca USD 20,5 mill som [Selskapet] betalte til captivet. Det vises til [meglerens] brev til [morselskapet] datert 12.05.98. [Captivets] egenandel i OIL benevnes i prisanslaget som "Primary Retention" og [megleren] anfører:

"With reference to the above captioned and our previous correspondence, having now reviewed the 1995/96 Policy year rating and [Captivets] retention, which detailed attacht, we have estimated the following allocation of premium."

Prisanslaget til [megleren] synes ikke å være basert på hva det ville ha kostet å forsikre denne risiko i det direkte energimarkedet.

Med utgangspunkt i [meglerens] premieestimat for egenandelen i OIL for 1996 er premien for egenandelen i OIL beregnet for 1995. I 1995 var den ca 50% lavere enn i 1996. Det anføres at selv ved en reduksjon på 50%, vil denne egenandelen fortsatt kreve 85% av premien. Selskapet har fremlagt en "First Loss Scale" som anføres å angi "den marginale premieøkning på ulike nivåer". På dette grunnlaget setter selskapet premien for egenandel i OIL for 1995 til 85% av estimert premie for 1996. Dette utgjør USD 6 494 422.

Klagenemnda skal bemerke at det ikke er gitt noen nærmere redegjørelse for denne "First Loss Scale". Klagenemnda viser til [meglerens] brev til adv [A] datert 09.09.98 hvor det heter:

"Rating Scale was introduced by Lloyd's Underwriters during the early eighties in response to the market trend of Assureds having layered placements and provides a method of calculating the applicable premium for insuring less than 100% of an objects value".

Det er på grunnlag av de opplysninger som er fremlagt for Klagenemnda uklart i hvilken grad "First Loss Scale" ble brukt i offshore energiforsikring i 1995/96 og Klagenemnda finner således ikke grunn til å tillegge dette dokumentet noen særlig betydning.

Selskapets estimat for premie vedrørende egenandelen i OIL for 1996 som er anslått av [meglerselskapet], bygger på den premie som [Selskapet] betalte til [megleren] og vil følgelig ikke kunne legges til grunn som en armlengdepremie. Klagenemnda bemerker at det er vanlig at OIL medlemmer reforsikrer egenandelen i OIL i markedet. Slike forsikringer betegnes ofte som "Deductible buy back" eller "Deductible R/I Protection". Et sikrere anslag for premien for denne type risiko vil en etter Klagenemndas mening kunne

finne ved å se på konkrete plasseringer i markedet. Det er fra selskapets side ikke fremlagt noen markeds plasseringer av denne type som kunne gitt en indikasjon på en premie for denne risikoen.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet av 02.03.01 vist til et selskap på sokkelen, med deltakelse på mange felter og med egenandel i OIL på USD 30 mill (100%), som i 1996 betalte en basisrate på 1,50% av limit for interesse, alle felt samlet, samt en premie beregnet med USD 0,6 pr fot brønn for interesse. Total premie var brutto ca 1,9% beregnet av total eksponert forsikringsverdi. Selskapet fikk en Combined Single Limit rabatt på 10%. Videre hadde selskapet 65/200% swing rabatt i tillegg til 10% long term agreement rabatt og en 10% Health and Safety Engineering rabatt. Nettoraten var således betydelig lavere enn 1,9%.

Det er videre opplyst at i 1996 betalte et annet selskap på [det aktuelle feltet] en brutto premie på ca USD 1,1 mill eller ca kr 7,1 mill ved kurs 6,45 for å forsikre laget mellom USD 1,5 mill (kr 9,7 mill) og USD 6 mill (kr 38,7 mill) (interesse). Eksponeringen for 21 plattformer på [feltet] utgjorde ca USD 95 mill totalt. Raten var ca 1%. Det skal bemerkes at denne plasseringen hadde 2 seksjoner hvorav dekningen for egenandelen i OIL var den ene og en avbruddsdekning i lavere lag omfattet den andre seksjonen. Total brutto premie for polisen var ca USD 2 mill.

For [Captivet] var eksponeringen på [feltet] vedrørende egenandelen i OIL i laget mellom USD 1 mill og USD 7,9 mill for interesse. Eksponeringen for [feltets] plattformer utgjorde ca USD 140 mill.

Med basis i disse to plasseringer fastsatte Oljeskattenemnda en premie på USD 3.500.000 for 1996 beregnet med en rate på 2,5% av eksponert forsikringsverdi på USD 140 mill. For 1995 ble premien fastsatt skjønnsmessig til USD 2 560 000 med basis i en rate på 3,2% av en eksponert forsikringsverdi på USD 81,4 mill.

Etter Klagenemndas mening er raten godt i overkant av den markedsrate som kan utledes av de to refererte markeds plasseringene, og Klagenemnda mener ut fra foreliggende opplysninger at premien på USD 3 500 000 for 1995 og USD 2 560 000 for 1996 som Oljeskattenemnda skjønnsmessig fastsatte, utgjør et rimelig og forsiktig skjønn.

9.5 Egenandel tredjemannsansvar

[Captivet] beholdt en egenandel på USD 49 mill vedrørende tredjemannsansvar for 1995 og 1996. Oljeskattenemnda fastsatte skjønnsmessig premien for denne risiko til USD 1 500 000 for 1995 og USD 1 000 000 for 1996. Skjønnnet var basert på markeds plasseringer vedrørende tredjemannsansvar som [Captivet] hadde foretatt. Klagenemnda finner det foretatte skjønn rimelig, og bemerker at selskapet ikke har hatt noen innsigelser til dette premieanslaget.

9.6 Oppsummering egenregning

<i>USD</i>	<i>Dekning</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>
DIC og DIL		2 826 037	1 548 082
Egenandel i OIL		2 560 000	3 500 000
Egenandel tredjemannsansvar		1 500 000	1 000 000
Totalt		6 886 037	6 048 082

10) Andre kostnadskomponenter i en kost-plus vurdering

Selskapet hevder at det i tillegg må gis et fortjenestepåslag ved bruk av en kost-pluss metode. Når det gjelder påslag for kredittrisiko og administrasjon er selskapet i utgangspunkt enig i at marginen som brukes ved fronting kan gi en viss veiledning. I tillegg hever selskapet at det må gis et fortjenestepåslag på mellom 20% og 50% sett i forhold til den betydelige egenregning som [Captivet] tar. Klagenemnda bemerker at selskapet har foretatt en alternativ kost-pluss beregning hvor det er benyttet et 10% påslag.

Klagenemnda er enig med Oljeskattenemnda i at det må gis påslag for et normalt element tilknyttet kredittrisiko og funksjoner utført av captivet. Klagenemnda er også enig i at man kan se mange likhetpunkter mellom dette element og det som kalles fronting fee, dvs den margin et forsikringsselskap beholder i forhold der selskapet reforsikrer samtlige risiki, dvs driver frontingvirksomhet.

Klagenemnda viser til Oljeskattenemndas vedtak vedrørende 1996 [...] hvor dette påslaget nærmere ble vurdert. Oljeskattenemnda uttalte følgende i endringsvedtaket på dette punkt:

”I flere tilfelle har det fra ulike utvinningsselskap/captives vært hevdet at en fronting fee gjerne utgjør 5% av reforsikringspremien. Ettersom risikokompensasjonen for egenregningene ovenfor er beregnet som antatt reforsikringspremie, ser Oljeskattenemnda det som naturlig at påslaget også beregnes på antatt reforsikringspremie for risiki i egen regning.”

Oljeskattenemnda anvendte et påslag på 5% for begge årene. Ved bruk av 5% beregnet av egenregning og reassuransepremie blir påslaget som følger:

<i>USD</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>
Reassuransepremie	11 057 056	3 781 008
Beregnet premie i egen regning	6 886 037	6 048 082
Kreditt og adm påslag	5%	5%
Henførte kostnader	897 155	491 455

Klagenemnda anser dette som et rimelig påslag. Risiko for økning av minimumspremie i OIL, som Klagenemnda anser å være en finansiell risiko, anses å være dekket av dette påslaget, jf [foran].

Klagenemnda vil videre bemerke at ved premieanslagene for captivets egenregning er det lagt til grunn en premie som markedet krever og som inkluderer fortjeneste. Av den plasserte reassuransen er vesentlige deler plassert i OIL systemet og Klagenemnda viser til

sammenligningen med et frontingselskap som får en fronting fee for sine tjenester. Klagenemnda ser det derfor slik at det i kost-pluss beregningen ikke skal foretas noe ytterligere påslag for fortjeneste.

11) Oppsummering skjønn

Klagenemnda har ved anvendelsen av kost-pluss-metoden kommet frem til en beregnet armlengde premie. Følgende tall legges til grunn:

<i>USD</i>	<i>1995</i>	<i>1996</i>
Reforsikring	11 057 056	3 781 008
Egenregning	6 886 037	6 048 082
Kreditt og adm. kost	897 155	491 455
Armlengdepremie	18 840 248	10 320 545
Fradragsført premie	28 928 323	20 799 292
Differanse USD	10 088 075	10 478 747
Oljeskattenemndas skjønn	12 500 000	7 817 120
Endring i skjønn USD	-2 411 925	2 661 627
Kurs	6,84	6,45
Endring i skjønn NOK	-16 497 567	17 167 494

De armlengdepremier Klagenemnda her er kommet frem til avviker fra de armlengdepremier Oljeskattenemnda la til grunn ved ligningene. Oljeskattenemndas skjønnsresultat endres ved at det gis fradrag for ytterligere kr 16 400 000 i betalte forsikringspremier for 1995, men nektes fradrag for ytterligere kr 17 000 000 for 1996.

12) Sammenfatning - Konklusjon

Selskapets fradragsberettigede forsikringspremier reduseres totalt med kr 69 100 000 for 1995 og kr 67 000 000 for 1996, i forhold til selskapets påstand i selvangivelsene.

Kjennelsen en enstemmig.

9 Kjennelser 20.6.2005. Balanseføring av utsatt skatt på fremtidig friinntekt

Gjennom egenkapitalbestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 h¹⁵ fikk regnskapsmessig behandling indirekte betydning for beskatningen. Ved ligningsbehandlingen for 2003 ble to selskaper ansett å ha behandlet utsatt skatt i strid med gjeldende regler. Korrigeringen av den regnskapsmessige balansen førte til at egenkapitalandelen ble lavere enn 20% slik at selskapenes skattemessige fradrag for finanskostnader ble redusert.

Selskapene hadde benyttet utsatt skattefordel av fremtidig friinntekt til å redusere utsatt skatteforpliktelse fra både 50%-grunnlaget og 28%-grunnlaget. Oljeskattenemndas vurdering av denne behandlingen bygde på en tidligere avgjørelse i Klagenemnda, se Kjennelser 2002 sak 5.1. Klagenemnda la her til grunn at lovens ordlyd og formålet bak friinntektsreglene, så vel som Foreløpig Norsk Regnskapsstandard om skatt av 1992 punkt 2.16, tilsa at utsatt skatt på fremtidig friinntekt bare kunne benyttes til å redusere utsatt skatteforpliktelse i 50%-grunnlaget. Dersom det oppsto en netto skattefordel på grunn av fremtidig friinntekt, måtte denne settes til 0 i balansen for skatteformål.

I oktober 2002 utga Regnskapsstiftelsen et diskusjonsnotat om regnskapføringen av særskatt på sokkelvirksomhet og grunnrenteskatt for kraftforetak. Hensikten med notatet var å legge til rette for utvikling av en ensartet praksis mht. tidfesting av skatteeffekten av friinntekten. Notatet drøftet også hvilke løsninger som fulgte av IAS 12. Det ble skissert tre metoder for periodisering av fremtidig friinntekt som var observert i praksis:

- 1) Friinntekten ses som en del av investeringens skattemessige verdi. Den inngår derved fullt ut i beregning av midlertidige forskjeller.
- 2) En variant av metode 1), men med den begrensning at fremtidig friinntekt ikke kan skape en netto utsatt skattefordel, og at den bare kan redusere utsatt særskatt.

¹⁵ Opphevet med virkning fra inntektsåret 2007

- 3) Regnskapsmessig periodisering følger den skattemessige.
Friinntekten påvirker utelukkende betalbar skatt.

Som det går frem var metode 2) den samme som i Klagenemndas avgjørelse var ansett å være i best overensstemmelse med petroleumsskatteloven. I den foreliggende saken hadde selskapene anvendt metode 1).

Selskapene motsatte seg fravikelsen og la frem uttalelser fra to revisjonsselskaper. I disse ble det for det første fremhevet følgende sitat fra NOU 1995:30 Ny regnskapslov:

Regnskapsstandarder og andre uttalelser om god regnskapsskikk vil være retningsgivende for utviklingen av god regnskapsskikk. Det er imidlertid opp til praksis om en standard blir tilstrekkelig utbredt til at den kan karakteriseres som en skikk.

Allment akseptert praksis ville mao. kunne endres over tid. Diskusjonsnotatet fra 2002 beskrev tre ulike metoder som alle var forankret i en fortolkning av den foreløpige regnskapsstandarden. Det ville utvilsomt fremgått av notatet dersom det hadde vært NRS' oppfatning at noen av metodene ikke kunne praktiseres. Tvert imot var det i notatet uttrykkelig lagt til grunn at den foreløpige standarden ikke representerte en obligatorisk metode. Selv om friinntekt var et skatterettslig fenomen, var det feil å tillegge hensikten bak skattebestemmelsen vekt ved vurderingen av innholdet i god regnskapsskikk. Metoden som var anvendt av selskapene i den foreliggende saken, var også vanlig forekommende blant sokkel-selskapene.

Oljeskattekontoret viste til at friinntekt var et fradragselement som kun reduserte særskatten, jf. petrsktl. § 5 tredje ledd, og at formålet var å dempe skattebelastningen på funn med lav avkastning. Dersom fremtidig friinntekt skulle kunne føres som en utsatt skattefordel i balansen, ville dette lett kunne medføre at utsatt skatt utgjorde mindre enn 28%. Så vel lovbestemmelsen som formålsbetraktninger tilsa derfor at resultatet av 2002-kjennelsen ble videreført.

Vedrørende Regnskapsstiftelsens diskusjonsnotatet fra 2002 bemerket kontoret at slike notater normalt ville være ledd i utvikling av en regnskapsstandard. Det fremgikk av notatet at praksis var uklar og at

innføringen av IAS medførte at området var under utvikling. Hensikten med notatet var å skape en ensartet periodiseringsregel for fremtiden. Selv om de tre nevnte metodene var observert i praksis, var ikke dette ensbetydende med at de måtte anses å være i samsvar med god regnskapsskikk. Hensett til at IAS ga anvisning på en strengere periodiseringsregel enn det som var observert i norsk praksis, var det ikke usannsynlig at utviklingen av norsk rett ville gå i retning av en strengere regel enn den som ble praktisert.

Klagenemnda aksepterte, på grunnlag av diskusjonsnotatet og de fremlagte uttalelsene fra revisjonsselskapene, at god regnskapsskikk hadde utviklet seg etter at Klagenemnda avsa sin kjennelse i 2002. Selskapenes regnskapsmessige behandling måtte derved legges til grunn.

Fra Klagenemndas bemerkninger for ett av selskapene:

Ifølge petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 h må utvinningsselskaper i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 % av summen av selskapets egenkapital og gjeld i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. Dersom egenkapitalen er mindre enn 20 % gis det bare fradrag for en forholdsmessig andel av netto finanskostnader. I følge forarbeidene (Ot.prp. 12 (1994-95)) skal en ved vurderingen av om kravene til skattemessig minstekapital er oppfylt, ta utgangspunkt i alminnelige regnskapsregler for oppstilling av årsregnskapets balanse - herunder reglene om god regnskapsskikk.

Klagen gjelder spørsmålet om [selskapet] – ved behandlingen av utsatt skattefordel på friinntekt [...] – har beregnet utsatt skatt i samsvar med god regnskapsskikk. [Selskapet] har i selvangivelsen for inntektsåret 2003 balanseført skattefordel ved at utsatt skatteforpliktelse er redusert som følge av fremtidig friinntekt ved beregningen av utsatt skatt.

Utsatt skatt inngår som langsiktig gjeld i den regnskapsmessige balansen. Posten har betydning for størrelsen av egenkapitalandelen og en korrigering av denne kan få betydning for avkortningsregelen i petrsktl. § 3 h. Spørsmålet er om den del av fremtidig friinntekt som overstiger netto positive midlertidige forskjeller i særskattegrunnlag, kan resultere i en utsatt skattefordel i balansen ved beregningen av egenkapitalandel etter petrsktl. § 3 h.

I kjennelse av 25. februar 2002 som gjaldt inntektsårene 1994, 1997 og 1998 for et annet oljeselskap, la Klagenemnda til grunn at utsatt skattefordel på friinntekt er begrenset mot særskatten, og at fremtidig friinntekt ikke kan bidra til å øke egenkapitalandelen iht petrsktl. § 3 h. Klagenemnda la til grunn at Foreløpig Norsk Regnskapsstandard (NRS(F)) pkt. 2.16 kun åpnet for at fremtidig friinntekt kunne

hensyntas ved reduksjon av særskatteeffekten begrenset oppad til netto positive midlertidige forskjeller.

Oljeskattemyndighetene har i perioden etter kjennelsen av 25. februar 2002, lagt til grunn at fremtidig friinntekt kun kan redusere en utsatt særskatteforpliktelse og at fremtidig friinntekt ikke kan føres opp som en utsatt skattefordel.

Klagenemnda må imidlertid ta stilling til hva som i dag er i henhold til god regnskapsskikk for så vidt gjelder fremtidig friinntekt.

NRS(F) punkt 2.16 lyder som følger:

”2.16 Friinntekt i petroleumskatningen

For selskaper som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, gjelder en ordning med friinntekt som skjermer noe av nettoinntekten mot særskatt. Friinntekten er knyttet til investeringer det enkelte år, men kan, fordi den generelt kan anvendes til å redusere særskatten for foretaket, ikke sies å være produksjonsavhengig. Det er derfor vanskelig å fastsette en fornuftig periodiseringsregel for den effekt friinntekten har på særskatten. En enkel og praktisk metode er å la skatteeffekten av opparbeidet friinntekt, fratrukket den delen som er benyttet til å redusere betalbar skatt, redusere særskatt på netto midlertidige forskjeller. Fordi friinntektsordningen er innført for å skjerme normalavkastningen fra særbeskatning, skal ikke den praktiske metoden medføre at ordinær nominell skattesats reduseres.”

I et diskusjonsnotat fra Regnskapsstiftelsen i oktober 2002 er det skissert tre metoder/fortolkninger av NRS(F) 2.16 om fremtidig friinntekt:

Metode nr. 1 innebærer å se friinntekten som en del av investeringens skattemessige verdi, slik at den inngår i beregning av midlertidige forskjeller og dermed beregning av utsatt særskatt fra og med investeringstidspunktet. Metoden vil medføre at enhver kvalifisert investering på sokkelen vil føre til en redusert utsatt skattekostnad eller økt utsatt skattefordel, med tilhørende resultateffekt.

Metode nr. 2 er en variant av førstnevnte, men med den begrensning at fremtidig friinntekt ikke kan skape netto utsatt skattefordel og at den bare kan redusere utsatt særskatt

Metode nr. 3 innebærer at den regnskapsmessige periodiseringen følger den skattemessige periodiseringen. Dette innebærer at friinntekten utelukkende påvirker betalbar skatt. Regnskapsstiftelsen er relativt klar når det konkluderes med at en slik periodisering er mest i samsvar med IAS 12.

[Selskapet] har behandlet fremtidig friinntekt i samsvar med metode nr. 1.

Diskusjonsnotatet fra oktober 2002 og uttalelsene fra revisjonsselskapene [A] og [B] fremlagt for Klagenemnda i anledning saken viser at god regnskapsskikk har utviklet seg siden 2002-kjennelsen. Klagenemnda finner etter dette å måtte legge til grunn at [selskapets] metode for behandling av utsatt skattefordel knyttet til fremtidig friinntekt i balansen i dag ikke kan sies å være i strid med god regnskapsskikk.

Selskapet gis etter dette medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

10 Kjennelse 20. juni 2005. Tilleggsskattesats ved uriktig innarbeidelse av § 10-vedtak

Ved ligningsbehandlingen ble det avdekket feil i selskapets behandling av to § 10-vedtak som begge gjaldt salg av lisensandeler. I forhold til det første vedtaket gjaldt feilen størrelsen på gevinsten som i henhold til vedtaket var ansett som ikke skattepliktig inntekt. Selskapet hadde feilaktig inkludert utsatt skatt i denne beregningen. I forhold til det andre vedtaket gjaldt feilen behandlingen av det mottatte vederlaget, som etter § 10-vilkårene var før skatt. Selskapet hadde tilbakeført beløpet som en permanent differanse. For denne siste overdragelsen var det også oppstått en feil i forhold til vedtakets vilkår om reduksjon i friinntektsgrunnlaget, og denne medførte at selskapets friinntekt ble redusert ved ligningsbehandlingen.

Oljeskattenemnda fant det ikke tvilsomt at det ihht. lignl. § 10-2 var gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selskapets selvangivelse. Dessuten måtte § 10-vedtakenes krav om fremleggelse av eksplisitte opplysninger i vedlegg til selvangivelsen forstås som et krav om at informasjonen i seg selv ga mulighet til kontroll. I Oljeskattenemndas vedtak ble det anvendt tilleggsskatt med 45% for de to førstnevnte inntektsøkningene. Den forhøyede satsen hadde bakgrunn i at selskapet i begge tilfellene hadde svart på kontorets henvendelser med å fastholde, og til argumentere for, at behandlingen var korrekt. Dette medførte en ressurskrevende oppfølging fra kontorets side før forholdene ble avklart. Den omstendighet at selskapet ga feilaktige opplysninger i to omganger, sett i sammenheng med den særlige opplysningsplikten som fulgte av § 10-vedtakene, ga etter Oljeskattenemndas oppfatning grunnlag for å anse forholdene som grovt uaktsomme.

For feilen mht. friinntekten ble det anvendt tilleggsskatt med 30%.

Selskapet erkjente at vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt var oppfylt, men klaget over de anvendte satsene på hhv. 45% og 30%.

Selskapet påpekte for det første at opplysningskravene i § 10-vedtaket ikke hadde noen relevans for spørsmålet om hvorvidt det forelå grov uaktsomhet fra selskapets side. Likeens var det uvedkommende for spørsmålet om skyldgrad at Oljeskattekontoret var blitt påført merarbeid. Generelt anvendte selskapet betydelige ressurser for å kvalitetssikre de

opplysningene som ble gitt til skattemyndighetene, men i enkeltepisoder kunne det gjennom systemer eller ansatte likevel oppstå feil. De foreliggende feilene var ikke av en slik art at *”skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett er uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han har oversett opplysningsfeilen og/eller dens mulige skattevirkninger”*, jf. beskrivelsen av grov uaktsomhet i Lignings-ABC. Siden det ikke forelå grov uaktsomhet måtte tilleggsskatten reduseres til 30%.

I forhold til feilen i friinntektsgrunnlaget fremholdt selskapet at det gikk tydelig frem av § 10-vedtaket hvordan reduksjonen av friinntekten skulle innarbeides. Oljeskattenemnda hadde også lagt til grunn at det var mulig å oppdage feilen ved å sammenholde opplysninger i selvangivelsen med vedtaket. Nemnda hadde imidlertid lagt vekt på at det ikke kunne bringes klarhet i forholdet uten å innhente ytterligere opplysninger. Etter selskapets oppfatning måtte dette være uvedkommende for vurderingen etter lignl. § 10-4 av hvorvidt forholdet var lett kontrollerbart. Tilleggsskattesatsen måtte derfor settes ned til 15%.

Oljeskattekontoret foreslo at den ilagte tilleggsskatten ble fastholdt. Det sentrale poenget var at selskapet gjennom kontorets henvendelser var gitt anvisning på at det heftet vesentlige feil ved føringen av permanente differanser i tilknytning til de to vedtakene, men responderte med å gi ytterligere detaljerte og spesifiserte uriktige opplysninger. Dette var tilstrekkelig til å fastslå at det forelå grov uaktsomhet. Kontoret var ikke enig med selskapet i at Oljeskattenemnda hadde anvendt et skjerpet skyldkrav for § 10-vedtak. Formålet med den utvidede opplysningsplikten var imidlertid å øke sannsynligheten for at skattemyndighetene ville motta tilstrekkelige opplysninger til å foreta en fullstendig kontroll i relasjon til vedtakene, og dette vilkåret måtte anses som en utvidelse av kravene til skattyterens aktsomhet. Bedømmelsen av forholdet som grovt uaktsomt ble derved styrket av at saken gjaldt et § 10-vedtak.

Når det gjaldt avdekkingen av feilen i friinntektsgrunnlaget, påpekte kontoret at dette hadde vært en komplisert oppgave som krevde at tilganger i ulike grunnlag måtte sammenstilles og sammenholdes med § 10-vilkårene. Kontrollhandlingene ga grunnlag for en antakelse om at det kunne foreligge en feil, men det var nødvendig med en henvendelse til selskapet for å bringe klarhet i forholdet. Det forelå derved ikke grunnlag for å anvende redusert sats.

Klagenemnda fant, under henvisning til kontorets kontrollhandlinger, at det hadde vært en overhengende risiko for at feilen i friinntektsgrunnlaget ikke ville blitt oppdaget. Det var derved ikke grunnlag for anvendelse av redusert sats.

I bedømmelsen av om feilen i permanente differanser berodde på grov uaktsomhet, delte nemnda seg i et flertall og et mindretall. Flertallet (5 medlemmer) fant støtte i lovforarbeidene, samt i Høyesteretts dom referert i Rt. 1995 side 1278, for at forhøyet sats først og fremst var forbeholdt tilfeller der skattyter kunne mistenkes for å ha hatt skatteunndragelse for øye. Flertallet la til grunn selskapets forklaring om at feilene representerte enkeltepisoder som kunne oppstå uavhengig av at det ble anvendt store ressurser på kvalitetssikring av ligningsoppgavene. Verken feilene i selvangivelsen eller i den etterfølgende korrespondansen tydet på en fordekt handling fra selskapets side. Det forelå derved ikke grov uaktsomhet, og tilleggsskatt måtte anvendes med alminnelig sats på 30%.

Mindretallet (2 medlemmer) tok utgangspunkt i at "grov uaktsomhet" var et selvstendig skyldkrav på samme måte som "forsett". Valget av sats mellom 30% og 60% måtte skje etter en bedømmelse av det unndratte beløpet og graden av skyld. Dersom det forelå grov uaktsomhet, ville det være naturlig å anvende en lavere sats enn i tilfeller med forsett. Spørsmålet om hvorvidt uaktsomheten var grov eller ikke, berodde på om selskapet hadde noen rimelig unnskyldning for ikke å forstå at de aktuelle opplysningene var uriktige. I den foreliggende saken måtte de feilaktige opplysningene i selvangivelsen anses som et uaktsomt forhold. Selskapets påfølgende supplering og underbygging av disse opplysningene med ytterligere, uriktige opplysninger, måtte anses som en uaktsomhet som gikk utover det alminnelige skyldkravet, men kunne ikke bedømmes som forsett. Mindretallet viste videre til at kravene til aktsomhet i noen grad varierte med skattyterens subjektive egenskaper, jf. Rt. 1995 side 1278, og mente at det overfor det aktuelle selskapet måtte kunne stilles betydelige aktsomhetskrav. Oljeskattenemndas anvendelse av 45% burde derfor fastholdes.

Resultatet av Klagenemndas behandling var derved at tilleggsskatten på 30% for feil i friinntektsgrunnlaget ble fastholdt. Tilleggsskatten for feilene mht. gevinst og vederlag ble satt ned fra 45% til 30%.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt.

Ligningsloven (lignl.) § 10-2 nr. 1 lyder slik:

"Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, årsoppgjør, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren legges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. Som skatt regnes i denne forbindelse også trygdeavgift."

Etter lovens § 10-3 skal tilleggsskatt ikke fastsettes

- "a. på grunnlag av åpenbare regne- eller skrivefeil i skattyterens oppgaver, eller
- b. når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last eller
- c. når tilleggsskatten i alt vil bli under kr. 400."

Om satsene for tilleggsskatt heter det i lovens § 10-4 nr. 1:

"Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handling som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst. Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over."

Forholdet har vært vurdert av Klagenemnda en rekke ganger. I en prinsipiell kjennelse avsagt 11. februar 1991 la nemndas flertall til grunn at ligningslovens utgangspunkt er at tilleggsskatt skal kunne legges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld i form av forsett eller uaktsomhet. Det ble også lagt til grunn at reglene skulle understreke betydningen av nøyaktighet og orden i regnskapsførselen. I senere kjennelser er flertallets vurderinger i denne kjennelsen fastholdt, og det må nå legges til grunn at det foreligger en fast praksis i henhold til flertallets oppfatning.

I nærværende sak er det ikke omtvistet at vilkårene i lignl. § 10-2 for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt. Det er heller ikke spørsmål om anvendelse av noen av unntakene i lignl. § 10-3. Problemstillingen i saken er utelukkende hvilken sats tilleggsskatten skal beregnes etter, jf. lignl. § 10-4 nr. 1. Spørsmålene Klagenemnda skal ta stilling til, er hvorvidt det er grunnlag for anvendelse av forhøyet sats i tilknytning til [Selskapets] føringer av permanent differanse i relasjon til de to aktuelle § 10-vedtakene, og videre hvorvidt satsen skal settes ned fra normalsatsen på 30% til 15% for så vidt angår [Selskapets] feilføringer i friinntektsgrunnlaget i relasjon til § 10-vedtaket av 08.10.02.

Permanente differanser – forhøyet sats

I vurderingen av satsen for tilleggsskatt i tilknytning til [Selskapets] uriktige føringer av permanente differanser, har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall.

Klagenemndas flertall (medlemmene Magnus, Skirbekk, Farstad, Grindal og Tjølsten) vil bemerke:

Som det fremgår foran skal tilleggsskatt i alminnelighet beregnes med 30 prosent, men kan beregnes med inntil 60 prosent dersom skattyter forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til, eller kunne ha ført til, fastsetting av for lav skatt (lignl. § 10-4 nr. 1).

Tilleggsskatt med inntil 60 prosent ble innført i ligningsloven ved endringslov av 20. juni 1986 nr. 31. Av endringslovens forarbeider fremgår at det er skattytere som søker å unndra seg sine skatteforpliktelser man særlig har hatt i tankene ved innføringen av forhøyet sats. Klagenemndas flertall viser til de innledende bemerkninger i Ot.prp. nr. 55 (1985-86), der det heter:

”Etter skattelovens system er korrekt ligning i stor utstrekning avhengig av at skattyterne gir riktige og fullstendige oppgaver over sine inntekter, utgifter og formuesforhold. Enkelte skattytere søker å unndra seg sine skatteforpliktelser ved å gi mangelfulle eller feilaktige oppgaver til ligningsmyndighetene. Det er nødvendig med hensiktsmessige reaksjoner overfor slike skattytere.”

Spørsmålet om anvendelse av forhøyet sats ved beregningen av tilleggsskatt har vært oppe for Høyesterett flere ganger, blant annet i dommer inntatt i Rt. 1995 s. 1278 og s. 1288, som begge gjaldt fiktivt lånearrangement, og Rt. 1998 s. 383, som gjaldt uttak fra eget aksjeselskap, hvor uttaket ble holdt skjult for ligningsmyndighetene. Skattyters opptreden i disse sakene var av en slik karakter at Høyesterett fant at forholdet var grovt uaktsomt.

Av særlig interesse er avgjørelsen inntatt i Rt. 1995 s. 1278, hvor det generelt om vurderingen av grensen mellom simpel og grov uaktsomhet heter:

”Spørsmålet om det foreligger grov uaktsomhet, kan det være vanskelig å ta standpunkt til. Reelle grunner taler for å være tilbakeholdende med å bruke den forhøyede sats. Selv om det i ettetid og ved nærmere studium av et arrangement kan være lett å se at det ikke er holdbart, kan saken ha fortonet seg annerledes for den konkrete skattyter.”

Klagenemndas flertall forstår lovforarbeidene og Høyesteretts uttalelse slik at i de tilfeller hvor det er klart at en skattyter har gitt ”uriktige eller ufullstendige” opplysninger og det er på det rene at det ikke foreligger unnskyldelige forhold som kan frita for tilleggsskatt, likevel bør utvises en viss forsiktighet før man stempler skattyters uaktsomhet som grov. Forhøyet sats er i henhold til Høyesteretts praksis først og fremst forbeholdt de tilfeller der omstendighetene bærer preg av at skattyter egentlig har hatt unndragelse av skatt for øye.

Spørsmålet i foreliggende sak er hvorvidt det forhold at [Selskapet] ga uriktige opplysninger om føringen av permanente differanser i selvangivelsen for inntektsåret 2002 og at [Selskapet] – etter skriftlig henvendelse fra Oljeskattekontoret – i sine brev av september 2003 feilaktig fastholdt at føringen i selvangivelsen var korrekt, er grovt uaktsomt.

Den uriktige føringen av permanente differanser innebærer klart at [Selskapet] har opptrådt uaktsomt. At [Selskapet] med hensikt eller forsettlig ga uriktige opplysninger om de nevnte forhold, i selvangivelsen for inntektsåret 2002 eller i de senere brev, er det imidlertid intet som tilsier.

I [Selskapets] klage har selskapet forklart årsaken til de gjentatte uriktige opplysningene slik:

”Til saksbehandlingen skal vi få bemerke at [Selskapet] bruker betydelige ressurser for å behandle og kvalitetssikre de opplysninger som formidles til skattemyndighetene. Vi må imidlertid erkjenne at både våre systemer og saksbehandlere kan gjøre feil i enkeltepisoder, slik tilfellet er i denne saken, uavhengig av hvor store ressurser som benyttes.”

Klagenemndas flertall finner ikke grunnlag for å fravike selskapets forklaring. Etter flertallets mening er det heller ikke for øvrig holdepunkter – verken når det gjelder selve feilføringen av permanente differanser i selvangivelsen eller det forhold at [Selskapet] først etter noe korrespondanse med Oljeskattekontoret forsto at det var en feilføring i selvangivelsen – som tyder på en fordekt handling fra [Selskapets] side.

Slik Klagenemndas flertall ser det har [Selskapet] i foreliggende sak således ikke oversteget grensen mellom uaktsomhet og grov uaktsomhet hva angår de uriktige opplysningene om føringen av permanente differanser. Flertallet finner etter dette at tilleggsskatten må bli å beregne etter den alminnelige sats på 30 prosent.

Klagenemndas mindretall (medlemmene Bjerke og Dybsjord) vil bemerke:

Ligningsloven gir i § 10-4 nr. 1 etter sin ordlyd anvisning på at grov uaktsomhet er et selvstendig skyldkrav som gir grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt etter forhøyet sats. Begrepet "grov uaktsomhet" er også benyttet i flere andre sammenhenger i norsk lovgivning, og det er ikke tvilsomt at det også i disse sammenhenger utgjør et selvstendig skyldkrav på lik linje med eksempelvis forsett.

Ser man bestemmelsene i lignl. § 10-4 i sammenheng, blir det klart at loven opererer med tre ulike skyldkrav, som på selvstendig grunnlag kan medføre ileggelse av tilleggsskatt etter ulike satser: Dersom handling som nevnt i lignl. § 10-2 er utøvet ved uaktsomhet, ilegges tilleggsskatt med inntil 30%. Foreligger det grov uaktsomhet, ilegges derimot tilleggsskatt med mellom 30% og 60%. De samme satser vil bli benyttet dersom det foreligger forsett. Dette er også i samsvar med hva som uttales på side 529 i kommentarutgave til ligningsloven¹⁶:

¹⁶ Harboe, Kalgaard, Leikvang: Ligningsloven med kommentarer, 5. utg. 1998

"Når det foreligger forsett eller grov uaktsomhet, står det ligningsmyndighetene fritt å anvende **mellom 30% og 60% tilleggsskatt**. Momenter i vurderingen vil være størrelsen av det unndratte beløp samt **graden av skyld**." (uth. her)

Også i NOU 2003:7 uttales at valg av sats i tilfeller hvor det foreligger forsett eller grov uaktsomhet avhenger av størrelsen på det unndratte beløpet og graden av skyld (s. 34).

Klagenemndas mindretall legger etter dette til grunn at det ved anvendelse av tilleggsskatt etter forhøyet sats, må differensieres mellom ulike forhøyede satser alt etter hvilken grad av skyld som foreligger i den enkelte sak. I de tilfeller hvor det foreligger grov uaktsomhet, vil det forutsetningsvis være naturlig å anvende en lavere sats enn i tilfeller med forsett.

Det er på det rene at [Selskapet] har utvist uaktsomhet i nærværende sak. Spørsmålet er om denne uaktsomheten må karakteriseres som "grov" i ligningslovens forstand. Mindretallet legger til grunn at det avgjørende er hvorvidt [Selskapet] forstod eller måtte forstå, dvs. ikke hadde noen rimelig unnskyldning for ikke å forstå, at de aktuelle opplysningene var uriktige.

I nærværende sak finner mindretallet det klart at allerede de uriktige opplysningene [Selskapet] innga i selvangivelsen for 2002 gir grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt etter normalsatsen på 30%. Når Oljeskattekontoret uttrykkelig pekte på [Selskapets] feilføringer, og [Selskapet] likevel – med relativt utførlig begrunnelse – fastholdt de uriktige opplysningene og dessuten supplerte og underbygget disse med ytterligere uriktige opplysninger, anser mindretallet at den grad av uaktsomhet [Selskapet] har utvist, går ut over den alminnelige uaktsomhet som gir grunnlag for ileggelse av tilleggsskatt med 30%.

Videre vil mindretallet fremheve at det ut fra rettspraksis må legges til grunn at det generelle krav til aktsomhet i noen grad varierer med skattyterens subjektive egenskaper. Det kan i denne forbindelse bl.a. vises til følgende uttalelse i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 1995 s. 1278:

"Spørsmålet om det foreligger grov uaktsomhet, kan det være vanskelig å ta standpunkt til. [...] I det foreliggende tilfelle står man overfor to skattytere som skulle ha gode forutsetninger for å vurdere om arrangementet kunne gi skattefordeler innenfor lovens ramme. [...]"

[Selskapet] har utvilsomt særskilt kompetanse på det område nærværende sak gjelder, og det må kreves en betydelig grad av aktsomhet av en skattyter som [Selskapet] hva angår de oppgaver som inngis til ligningsmyndighetene.

Klagenemndas mindretall legger etter dette til grunn at [Selskapet] har utvist en så vidt høy grad av uaktsomhet at man befinner seg over det skyldkrav ligningsloven opererer med for ileggelse av tilleggsskatt med inntil 30%. På den annen side kan det ikke legges til grunn at det foreligger forsett. Ut fra ordlyden i lignl. § 10-4 nr. 1, sammenhengende med de øvrige bestemmelser i lignl. § 10-4 og bruken av begrepet "grov uaktsomhet" i annen lovgivning, uttalelser i forarbeider og juridisk teori og rettspraksis, legger mindretallet til

grunn at [Selskapet] har utvist grov uaktsomhet ved å inngi de aktuelle uriktige opplysninger. Det er således grunnlag for å anvende forhøyet sats for tilleggsskatt i nærværende sak. Mindretallet har ingen bemerkninger til Oljeskattenemndas anvendelse av en sats på 45%.

Mindretallet legger således til grunn at [Selskapet] ikke kan gis medhold i klagen på dette punkt.

I samsvar med flertallets syn blir tilleggsskatten å beregne med en sats på 30%. Klagen tas til følge på dette punkt.

Feil i friinntektsgrunnlag – ordinær sats

I vurderingen av hvorvidt satsen for tilleggsskatt skal settes ned til 15% i tilknytning til feil i friinntektsgrunnlag i relasjon til § 10-vedtak av 08.10.02, foreligger enstemmighet i Klagenemnda.

Lignl. § 10-4 nr. 1, tredje pkt. lyder som følger:

"Satsen skal være 15% når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over."

I kommentarutgave til ligningsloven uttales på side 529 bl.a. følgende om bestemmelsen:

"Det skal benyttes en sats på 15 % i lett kontrollerbare tilfeller hvor muligheten for skatteunndragelse ikke er stor."

Som fremstillingen i Oljeskattekontorets klagenotat viser [...], var det vanskelig for Oljeskattekontoret å finne frem til den aktuelle feilføringen. Tilganger i ulike grunnlag måtte sammenstilles og sammenholdes med vilkår i § 10-vedtaket. Selv om de beløpsstørrelser man fant frem til ikke var sammenfallende, antok man at de kunne være forbundet med hverandre. Basert på denne antakelsen rettet deretter kontoret en forespørsel til [Selskapet]. Først da [Selskapets] forklaring forelå, kunne det bringes endelig klarhet i forholdet.

Etter Klagenemndas mening kan det ikke legges til grunn at dette forholdet var "lett" kontrollerbart ved hjelp av opplysninger Oljeskattekontoret ellers rådde over. Tatt i betraktning [Selskapets] komplekse system for innarbeidelse av § 10-vedtak og det faktum at opplysningene i selvangivelsen for 2002 var uriktige og ufullstendige, var det en overhengende risiko for at forholdet overhodet ikke ville blitt oppdaget.

Klagenemnda legger til grunn at et tilfelle som dette ikke omfattes av bestemmelsen i lignl. § 10-4 nr. 1 tredje pkt. [Selskapets] klage kan således ikke tas til følge på dette punkt.

Klagen tas etter dette delvis til følge.

Kjennelsen er avsagt under slik dissens som fremgår foran.

11 Kjennelser 14.11.2005. Mottatt erstatning og forsikringsutbetaling – betydning for avskrivninger og friinntekt

Ved ligningsbehandlingen for 2003 vurderte Oljeskattenemnda flere tilfeller av erstatning og forsikringsutbetaling knyttet til driftsmidler som var avskrivbare etter petrsktl. § 3 b¹⁷. De mottatte utbetalingene var behandlet noe ulikt av selskapene, idet de i enkelte tilfeller var inntektsført fullt ut og i andre tilfeller var ført som en negativ investering i utbetalingsåret. I det siste tilfellet ville utbetalingen komme til beskatning gjennom reduserte avskrivninger, dvs. lineært over utbetalingsåret og de neste fem årene. Ved ligningsbehandlingen ble ingen av de to metodene akseptert.

Lovgrunnlaget

Den skattemessige behandlingen av erstatningsutbetalinger ift. friinntekten var inntil 1998 regulert i petroleumsskatteforskriften §§ 5-7. De samme bestemmelsene fastsatte hvordan realisasjon eller uttak fra særskattepliktig virksomhet skulle behandles. Regelen var den samme i alle tilfellene; beløpet gikk til reduksjon av friinntektsgrunnlaget i den utstrekning det fantes et slikt grunnlag for det aktuelle driftsmidlet. Utbetalingen fikk derved ingen betydning for friinntekt som det var gitt fradrag for i tidligere år.

Vedrørende gevinst og tap ved realisasjon fastsatte petrsktl. § 3 f at dette var inntekt fra sokkelvirksomhet. Det fantes ingen særregler for tidfestingen, og skattelovens alminnelige regler om gevinst- og tapskonto og beskatning etter saldometoden kom derfor til anvendelse.

Med virkning fra 1998 ble det innført nye lovregler vedrørende realisasjon eller uttak av driftsmidler som avskrives etter petrsktl. § 3 b¹⁸. Det følger nå av § 3 f annet ledd at gevinst eller tap skal tidfestes etter reglene for avskrivninger. Effekten for friinntekten er regulert i § 5 femte ledd. Den nye regelen innebærer at det oppstår et negativt friinntektsgrunnlag dersom realisasjonen/uttaket medfører en skattemessig gevinst.

¹⁷ For flere av selskapene gjaldt utbetalingene et Subsea Repair Project, jf. Kjennelser 2003 sak 22 vedrørende plikten til å aktivere de løpende utbedringskostnadene

¹⁸ Se Ot.prp. nr 36 (1997-98) kap. 4.

Samtidig med denne lovendringen ble de nevnte bestemmelsene i petroleumsskatteforskriften opphevet. Siden de nye lovreglene bare gjelder realisasjon og uttak, finnes det derved ikke lenger noen formell skatteregel som regulerer behandlingen av erstatningsutbetalinger.

Oljeskattenemndas vurdering

Oljeskattenemnda fant at de nye reglene for realisasjonsbeskatning verken kunne gis direkte eller analogisk anvendelse for erstatninger. Derimot kunne det utledes noen klare utgangspunkter fra petrsktl. § 3 d og generelle skatterettslige prinsipper. I denne forbindelse var kravet til oppofrelse (jf. sktl. § 6-1) sentralt. Totale avskrivninger kan ikke utgjøre mer enn 100% av faktisk oppofrede kostnader, og det måtte derved foretas justeringer når den opprinnelige kostprisen ble redusert av en etterfølgende erstatningsutbetaling. På tilsvarende måte måtte samlet friinntekt begrenses til 30% av oppofrelsen. De nødvendige korreksjonene burde etter nemndas oppfatning primært gis effekt innenfor den lovregulerte seksårsperioden. Grunnlaget for avskrivninger og friinntekt som var innrømmet f.o.m. investeringsåret, måtte derfor justeres for den senere erstatningsutbetalingen. Differansen mellom opprinnelige og justerte avskrivninger og friinntekt for disse årene måtte inntektsføres i erstatningsåret, samtidig som den reduserte kostprisen ble lagt til grunn for investeringsfradragene i den resterende delen av perioden.

Selskapenes anførsler

Ved klagebehandlingen var det enighet om at beskatningen av erstatningsutbetalingene skulle skje gjennom avskrivningssystemet; det var mao. ingen selskaper som holdt fast ved at det skulle foretas en full inntektsføring i utbetalingsåret. De fleste selskapene var imidlertid uenige i den modellen som var anvendt under ligningsbehandlingen og som innebar en inntektsføring av "overskytende" avskrivninger for tidligere inntektsår. Etter selskapenes oppfatning lå det ingen begrensning i den lovfestede avskrivningsperioden på seks år. Lovens system var tvert imot at avskrivninger skulle skje på grunnlag av skattyterens faktiske investeringsutgifter, og disse dannet derfor en lovlig, korrekt og uangripelig posisjon for de aktuelle årene forut for erstatningsutbetalingen. En etterfølgende tilleggsregning for driftsmidlet ville hatt virkning bare for fremtidige avskrivninger, og Oljeskattenemndas modell ga derfor en ulovhjemlet asymmetrisk behandling i selskapenes disfavør. Man kunne også tenke seg tilfeller der en skade ble utbedret delvis for selskapets egen regning og

delvis med dekning fra en erstatningsutbetaling. Det fantes ikke noen saklig grunn til å forskjellsbehandle disse to delene. Det er dessuten slik at det er de årlige investeringene, og ikke feltinstallasjonen som sådan, som avskrives over seks år. For de tilfellene der de opprinnelige investeringene hadde pågått over flere år var det et åpent spørsmål hvordan man skulle foreta fordelingen av erstatningsbeløpet etter Oljeskattenemndas modell. Dessuten kunne det hevdes at ligningslovens toårsfrist for endring satte en absolutt grense for hvor langt man kunne se bakover i tid når man skulle foreta justeringer for avskrivninger som var korrekte da de ble gjennomført. Behandling som en negativ investering ville være enkelt å administrere og gi god sammenheng i regelverket. Selv om bestemmelsene om realisasjon ikke kunne anvendes analogisk var det ingenting i veien for å benytte samme type løsning for erstatningstilfeller. Det var mange gode grunner som talte for dette, og ingenting tydet på at det hadde vært lovgivers intensjon å etablere en tidfesting av erstatningsutbetalinger som avvek fra tidfestingen av realisasjonsvederlag.

Vedrørende friinntekten mente noen av selskapene at det som en konsekvens av at erstatningene måtte anses som en negativ investering med virkning for fremtidige avskrivninger, også måtte beregnes en tilsvarende negativ tilgang til friinntektsgrunnlaget. Flere selskaper hadde imidlertid et avvikende syn og mente at det ikke forelå et tilstrekkelig lovgrunnlag for en slik beskatning. Disse selskapene viste for det første til at lovgrunnene bak friinntektsordningen ikke var de samme som for avskrivninger, og at det derved ikke var noen nødvendig sammenheng mellom tidfesting etter avskrivningsreglene og effekter for friinntekten. Den tidligere forskriftsbestemmelsen ga anvisning på korreksjon av friinntektsgrunnlaget med effekt bare for den resterende delen av friinntektsperioden. For realisasjon og uttak var det foretatt en uttrykkelig endring av friinntektsreglene. Bemerkelsesverdig nok skjedde dette uten at forholdet til erstatninger ble kommentert av departementet. Etter opphevelsen av forskriftsbestemmelsene forelå det derved ingen regulering mht. friinntekten. Hensynene bak endringen av friinntektsreglene i forhold til realisasjon – nemlig å unngå skattemessige insentiver til overdragelse av flyttbare produksjonsinnretninger – gjorde seg ikke gjeldende for erstatningstilfeller. Fra lovforarbeidene kunne det verken utledes uttrykkelig eller underforstått støtte for at den tidligere likebehandlingen ift. overdragelser skulle opprettholdes. Da kunne opphevingen av forskriftsbestemmelsen vedrørende erstatninger ikke tas til inntekt for at innholdet i den materielle regelen var endret fra 1998. Etter disse

selskapenes oppfatning kunne erstatningene derved bare gis virkning for den gjenstående delen av friinntektsperioden.

Oljeskattekontorets syn

Kontoret tok utgangspunkt i at det skal gjøres fradrag i skattyterens inntekt for oppofrede kostnader. For avskrivbare driftsmidler måtte dette bety at det skulle skje en regulering gjennom avskrivningsreglene dersom anskaffelseskostnadene viste seg å bli lavere enn tidligere aktiverte beløp. Det samlede avskrivningsfradraget kan ikke overstige netto oppofrede kostnader.

Til selskapenes anførsel om at lovgrunnen bak friinntektsordningen var en annen enn for avskrivninger, pekte kontoret på at friinntekten i hovedsak var ment å skjerme en del av virksomhetsavkastningen fra særskatt slik at det var overskudd utover ordinær avkastning som ble gjenstand for forhøyet beskatning. Størrelsen av friinntektsfradraget hadde variert betydelig gjennom årene, men beregningsgrunnlaget hadde hele tiden vært faktiske investeringer i driftsmidler som er avskrivbare etter § 3 b. Allerede på grunnlag av denne sammenhengen mente kontoret at en erstatningsutbetaling nødvendigvis måtte føre til korreksjoner som ga en samlet friinntekt i forhold til endelig oppofrede kostnader. Dersom korrigerings skulle skje bare for den gjenværende delen av friinntektsgrunnlaget, ville friinntektsfradraget i sum overstige lovens fradragsramme på 30%. Etter opphevelsen av de tidligere forskriftsbestemmelsene fantes det heller ikke noe rettslig grunnlag for et slikt resultat. Korreksjonene måtte derved ha som resultat at samlet friinntekt ikke oversteg 30% av oppofrede kostnader.

Vedrørende *metoden* for korreksjon mente kontoret prinsipielt at Oljeskattenemndas modell var best i samsvar med de grunnleggende prinsippene i skattelovgivningen. Modellen kunne imidlertid innebære praktiske vanskeligheter og åpne for skjønsmessige vurderinger mht. fordelingen av erstatningsbeløpet på ulike investeringsår. Det var også vanskelig å anføre en rettslig begrunnelse for asymmetrien som oppsto i forhold til tilfeller der det var aktivert for lave beløp.

Dersom erstatningene skulle betraktes som negative investeringer med virkning bare for fremtidige avskrivninger og friinntekt, ville det kunne oppstå betydelige skattemessige tidfestingsfordeler for selskapene sammenlignet med Oljeskattenemndas modell. På den annen side var dette tilfelle også ved avhendelse, og for disse tilfellene hadde lovgiver innført et

system med negative avskrivninger og friinntekt. Rettskildesituasjonen var utilfredsstillende, men det fantes ikke holdepunkter for å anta at lovgiver hadde tilsiktet at erstatninger skulle behandles annerledes enn realisasjonsvederlag fra 1998. Ved å anse erstatningen som en negativ investering som ble ”pådratt” i utbetalingsåret kunne det også argumenteres for at det var i samsvar med lovens ordlyd at de skattemessige effektene ble fordelt over dette og de fem påfølgende årene. Etter en helhetsvurdering fant kontoret at behandling som en negativ investering burde aksepteres.

Klagenemndas vurdering

Klagenemnda viste til at det ikke forelå klare regler for behandling av erstatninger og at det var innført nye lovregler vedrørende realisasjon og uttak uten at den tidligere parallelliteten til erstatninger var omtalt av lovgiver.

Vedrørende avskrivningsgrunnlaget var det enighet mellom selskapene og Oljeskattekontoret om at erstatningsutbetalingen burde anses som en negativ investering, og også Klagenemnda fant at dette var en praktikabel løsning. Metoden opprettholdt den tidligere parallelle behandlingen av erstatninger og realisasjonsvederlag.

Vedrørende friinntekten viste Klagenemnda til at de tidligere reglene som bare ga effekt for det gjenværende friinntektsgrunnlaget, var opphevet med virkning fra 1998. Klagenemnda så ingen grunn til at erstatningsutbetalinger skulle behandles annerledes med virkning for friinntektsgrunnlaget enn for avskrivningsgrunnlaget, og utbetalingene måtte derfor behandles som en negativ investering også på dette området.

Fra Klagenemndas bemerkninger for ett av selskapene:

Klagen gjelder spørsmål om den skattemessige behandling av etterfølgende erstatningsutbetalinger.

[Selskapet] bestrider ikke at en etterfølgende erstatningsutbetaling representerer skattepliktig inntekt. Klagen gjelder hvilken virkning erstatningen skal få for avskrivninger og friinntekt.

Det er på det rene at det i dag ikke foreligger klare regler for behandlingen av etterfølgende erstatningsoppgjør i forhold til avskrivninger og friinntekt etter petroleumsskatteloven. I petroleumsskatteforskriftene var det tidligere inntatt bestemmelser (§§ 5-7) som innebar at etterfølgende erstatningsutbetalinger fikk samme virkning på avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget som realisasjon og uttak fra

særskattepliktig virksomhet. Ved lovendring i 1998 ble det gitt nye regler for realisasjon og uttak i petroleumsskatteloven § 3 bokstav f og § 5 femte ledd. Til tross for den tidligere parallellitet mellom realisasjon, uttak og erstatningsutbetalinger, er problemstillingen vedrørende etterfølgende erstatningsutbetalinger overhodet ikke omtalt av lovgiver i forbindelse med endringene i realisasjonsreglene.

Når det gjelder virkningen av den etterfølgende erstatningsutbetalingen for avskrivningsgrunnlaget, er [selskapet] enig med oljeskattemyndighetene i at det må skje en korreksjon. Spørsmålet er hvilken metode som bør anvendes ved korreksjonen. Selskapet har i klagen anført at den riktigste metoden vil være å anse erstatningen som en negativ investering i avskrivningsgrunnlaget. I klagenotatet har Oljeskattekontoret sagt seg enig i dette. Også Klagenemnda finner at en slik metode innebærer en praktikabel løsning i et tilfelle som det foreliggende. Metoden gir samme resultat som ved realisasjon og den tidligere parallelle behandling av realisasjon og erstatningsutbetalinger vil derved opprettholdes.

I forhold til avskrivninger følger det av petrsktl. § 3 f at gevinst ved realisasjon av driftsmiddel i særskattepliktig virksomhet skal inntektsføres med minst 16 2/3 % pr. år, dvs. lineært over seks år. Tap ved slik realisasjon skal kostnadsføres etter samme prinsipp. Ved å gi dette gyldighet også for etterfølgende erstatning, medfører dette at mottatt erstatning skal aktiveres som en negativ investering i erstatningsåret og derigjennom inntektsføres med 1/6 pr år over seks år. I herværende sak medfører dette konkret at inntektsført beløp i 2003 med [erstatningsbeløpets størrelse] tilbakeføres for skatteformål, og isteden aktiveres som en negativ investering og derigjennom inntektsføres med [en sjettedel] pr år over seks år. I forhold til den løsningen som ble lagt til grunn ved ligningen 2003, hvor avskrivninger ble tilbakeført/reduisert med [erstatningsbeløpets størrelse], medfører dette at sokkelinntekten reduseres med [differansen].

Når det gjelder virkningen av den etterfølgende erstatningsutbetalingen for friinntekt, anfører [selskapet] prinsipalt at allerede innrømmet friinntekt for inntektsår før det året erstatningen utbetales, ikke kan korrigeres. Dersom erstatningen skal gå til reduksjon av driftsmiddelets kostpris, vil dette etter selskapets mening kun få virkning for gjenværende friinntekt – gjennom et redusert friinntektsgrunnlag for den resterende del av friinntektsperioden. Til dette vil Klagenemnda bemerke at de tidligere regler om korreksjon av friinntektsgrunnlaget kun med virkning fremover i tid, ble opphevet ved lovendring i 1998. Det ble da gitt nye regler for realisasjon og uttak i petroleumsskatteloven § 5 femte ledd, hvor negativ friinntekt ble innført for første gang i petroleumsskattelovgivningen. De nye reglene fra 1998 for beregning av friinntekt ved realisasjon og uttak skiller seg vesentlig fra de tidligere regler. Etter Klagenemndas oppfatning er det ingen grunn til at friinntektsgrunnlaget ved en etterfølgende erstatningsutbetaling skal behandles på noen annen måte enn avskrivningsgrunnlaget. Klagenemnda er således enig med Oljeskattekontoret i at korreksjon av friinntektsgrunnlaget må skje med virkning for hele friinntektsperioden. Klagenemnda finner da – i tråd med selskapets subsidiære anførsel i klagen og som Oljeskattekontoret i klagenotatet har sluttet seg til – at den etterfølgende erstatningsutbetaling også i forhold til friinntektsgrunnlaget bør anses som en negativ investering.

For friinntekt følger det nå av petrsktl. § 5 femte ledd at skattyter ved realisasjon av driftsmiddel som nevnt i lovens § 3 b, dvs. driftsmiddel i særskattepliktig virksomhet,

skal beregne friinntekt av gevinst eller tap. Friinntekt av gevinsten eller tapet beregnes på vanlig måte, dvs. med 5 % pr. år i seks år. Ved å gi dette gyldighet også for etterfølgende erstatning, medfører dette at mottatt erstatning skal gi negativ friinntekt med 5% pr år over seks år. I herværende sak medfører dette konkret at mottatt erstatning i 2003 med [erstatningsbeløpets størrelse] skal gi negativ friinntekt med 5% pr år over seks år. I forhold til den løsningen som ble lagt til grunn ved ligningen for 2003, hvor friinntekten ble tilbakeført/reduisert med kr [...], medfører dette at friinntekten økes med kr [...].

Etter dette gis [selskapet] delvis medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

12 **Kjennelse 14.11.2005. Gjennomskjæring – beregning av realiserte valutaelementer på lån i USD**

Saken gjaldt to beslektede selskaper. Disse hadde i 2000 opprettet hver sin låneavtale med et konserninternt finansieringsselskap. Låneavtalene var trekkfasiliteter i USD som selskapene etter behov kunne gjøre opptrekk og nedbetalinger på innenfor en fastsatt låneramme. Ved beregning av realiserte valutagevinster og –tap anvendte selskapene FIFO-prinsippet slik at innfrielsen ble ansett å gjelde det til enhver tid eldste låneopptrekket.

Da USD-kursen sank i 2002, medførte nedbetalinger at det ble realisert valutagevinster. Selskapene opprettet da nye trekkfasiliteter hos den samme långiveren og til samme betingelser som det første lånet. Når disse fasilitetene ble belastet med låneopptrekk til lav kurs, kunne innbetalinger skje til omtrent den samme kursen slik at det ikke oppsto valutagevinster i særlig grad. På det første lånet ble den urealiserte gevinsten tilsvarende større, men denne kom ikke til beskatning jf. sktl. § 14-5 femte ledd. Da USD-kursen sank ytterligere, opprettet selskapene en tredje lånefasilitet i 2003. På samme måte som i 2002 ble det deretter ikke gjort bruk av den forutgående fasiliteten.

Skattebesparelsen som ble oppnådd gjennom bruken av parallelle lån, dreide seg om tidfesting. Når lånene før eller senere kom til innfrielse, ville den samlede gevinsten (alternativt tapet) være den samme uansett om man benyttet seg av ett eller flere lån¹⁹. Det var ikke mulig å anslå når effektene ville reversert. Dette ville delvis komme an på utviklingen av dollarkursen og delvis på selskapenes fremtidige handlingsmønster.

Ved ligningsbehandlingen ble det foretatt gjennomskjæring slik at de tre parallelle fasilitetene ble behandlet som et samlet låneforhold for hvert selskap. Innbetalingene som var gjort på de nyeste fasilitetene, ble derved ført mot de eldste opptrekke på det første lånet. Dette førte til at selskapenes finansinntekt ble økt med realiserte valutagevinster av betydelig størrelse.

¹⁹ Dette forutsetter at bevegelsene på kontoene er de samme i de to scenariene. I den foreliggende saken var det lagt til grunn at opptrekk og nedbetalinger var styrt av forretningsmessige vurderinger og ville ha funnet sted til samme tid uavhengig av opprettelsen av de nye lånefasilitetene.

Selskapenes anførsler

Ved klagebehandlingen anførte selskapene at opprettelsen av de nye låneavtalene i 2002 og 2003 hadde klare forretningsmessige motiver og virkninger. Selskapene hadde gjort store investeringer de siste årene, og ville også investere betydelige beløp i fremtiden. De nye låneavtalene innebar økte kredittrammer og en løpetid som dekket selskapenes langsiktige finansieringsbehov. Avtalene ble faktisk trukket på, og beløpene ble benyttet til ulike formål. Opprettelsen av låneavtalene hadde følgelig en direkte og betydelig økonomisk og forretningsmessig realitet ved at opptrekk av lånene sikret selskapenes finansiering. Lånene måtte også ses i sammenheng med konsernets valuta-, kreditt- og risikostrategi. Konsernet ønsket størst mulig fleksibilitet, og bruk av flere låneavtaler tjente dette formålet på følgende måter:

- a) Bruk av flere låneforhold ga fleksibilitet/muligheter i forhold til valg av valuta og endring av valutastrategi
- b) Bruk av flere låneforhold ga fleksibilitet/muligheter for risikospredning i forhold til valutasikring med fremtidige valutainntekter
- c) De enkelte lån kunne overdras innen konsernet eller til eksterne långivere
- d) Bruk av flere låneforhold ga fleksibilitet/muligheter for gjennomføring av en overordnet finansiell konsernstrategi

Det var helt på linje med praksis i markedet at økt finansieringsbehov ble dekket ved nye lån. 2000-avtalene ga ingen plikt til å foreta opptrekk eller nedbetalinger. Det var videre en langvarig og konsekvent praksis for disse selskapene at det ble anvendt et FIFO-prisipp for hvert enkelt låneforhold og ikke ”på tvers”. Denne praksis var velkjent for oljeskattemyndighetene. Retten til selv å avgjøre hvilket lån som skal nedbetales, fulgte også av alminnelige obligasjonsrettslige regler. Skattytere hadde ingen plikt til å innrette seg på den mest skatteugunstige måten. Ligning skal baseres på de faktiske disposisjoner som er foretatt, og ikke bygges på hypotetiske forhold.

Etter selskapenes oppfatning var det sentrale spørsmålet hvorvidt det forelå ett eller flere selvstendige låneforhold. Selskapene viste i denne forbindelse til to tidligere ligningsavgjørelser som gjaldt spørsmål om hvorvidt et lån

var innfridd²⁰. Disse avgjørelsene måtte forutsetningsvis medføre at det forelå et nytt låneforhold når lånevilkårene ble endret. I den foreliggende saken var det gjennom de nye låneavtalene oppnådd økte kredittrammer med ny løpetid. Det kunne ikke være avgjørende at det også hadde vært mulig å oppnå dette ved å utvide den eksisterende avtalen.

Videre viste selskapene til en sak som gjaldt ligningen for 1997²¹. Saksforholdet var her at det var tatt opp fire lån, i henholdsvis 1983, 1984, 1992 og 1993. Med unntak av løpetid og nedbetalingstidspunkter hadde lånene sammenfallende betingelser. Da selskapet valgte å innfri en betydelig del av USD-lånene, skjedde dette som nedbetaling på de siste lånene (1992/-93). Derved ble det realisert en lavere valutagevinst (evt. høyere valutatap) enn om de eldste lånene var blitt innfridd. Under dissens mente Oljeskattenemnda at det ikke bare formelt, men også reelt, dreide seg om separate låneforhold, og at selskapets handlemåte var en lovlig tilpasning til regelverket.

Enn videre viste selskapene til en sak fra 1998 som ble avgjort ved Klagenemndas kjennelse 3.12.2001²². Denne saken gjaldt USD-lånet fra 1983 (jf. ovenfor), som var tatt opp til en svært høy kurs. Etter en lang periode med urealisert gevinst valgte selskapet å konvertere lånet til NOK på et tidspunkt da dette ga et realisert tap. For Klagenemnda innstilte Oljeskattekontoret på at gjennomskjæring ikke skulle opprettholdes.

På dette grunnlaget mente selskapene at at den foreliggende saken dreide seg om flere låneavtaler. Da måtte oljeskattemyndighetene være bundet av sin egen langvarige praksis slik at lånene måtte behandles separat.

Etter selskapenes oppfatning hadde oljeskattemyndighetene urettmessig lagt avgjørende vekt på påståtte subjektive forhold i gjennomskjæringsvurderingen. Det forelå heller ikke strid med lovgivningens formål. Ved skattereformen i 1992 ble det valgt et portefølje- og reverseringsprinsipp for tidfesting av urealiserte valutaeffekter. Man forkastet Aarbakke-utvalgets forslag om et realisasjonsprinsipp med tilordning etter FIFO-metoden. Samtidig tok man bort begrensningene i porteføljeregelen som inntil da hadde vært gjeldende for særskattepliktige selskaper. Etter selskapenes oppfatning hadde lovgiver bevisst tatt standpunkt til, og regulert, hvilken betydning opprettelse av nye låneforhold skulle ha. Det var en tilsiktet

²⁰ Spørsmålet var oppe ved ligningsbehandlingen for hhv. 1990 og 1992 og er omtalt i Torstein Fløystads publikasjoner

²¹ Omtalt i Fløystads publikasjon for dette året

²² Se Kjennelser 2001 sak 16

effekt at loven ga muligheter for å utsette inntektsføringen av urealiserte valutagevinster i lang tid.

Selskapene hadde gjort bruk av FIFO-prinsippet innenfor ett og samme lån, og aksepterte at dette ble lagt til grunn for beskatningen. Imidlertid var det rettskildemessig tvilsomt hvilken status dette prinsippet hadde i norsk rett, jf. at Gjems-Onstad²³ anviste bruk av FIFO for poster som ikke kunne identifiseres. Prinsippet var innført gjennom lov for beregning av aksjegevinster, og dette måtte eventuelt anses som en lovgiveroppgave også i forhold til valutaposter.

Subsidiært krevde selskapet at det ved gjennomskjæringen ble sett bort fra det opptrekket som i den grafiske fremstillingen for selskap 1 fremkommer som en spiss. Dette opptrekket var forårsaket av spesielle omstendigheter, det var av svært kortvarig karakter og det ble innfridd umiddelbart. Differansen mellom opptrekkskursen og nedbetalingskursen hadde gitt en gevinst på kr 17 mill. I kontrast til dette var gevinsten etter Oljeskattekontorets metode beregnet til kr 341 mill.

Oljeskattekontorets synspunkter

Til selskapenes anførsel om at beskatningen skal bygge på faktiske forhold, viste kontoret til at gjennomskjæring nettopp dreide seg om å legge til grunn andre privatrettslige fremgangsmåter enn de partene faktisk hadde benyttet. Kontoret var ikke uenig med selskapene i at en subjektiv hensikt om skattebesparelse ikke var tilstrekkelig til å foreta gjennomskjæring. Det sentrale spørsmålet var om de forretningsmessige effektene av selskapenes disposisjoner var så små at de trådte helt i bakgrunnen for den oppnådde skattebesparelsen.

Tidligere rettsavgjørelser, herunder Bryn-dommen²⁴, var relevante i den forstand at de viste at formen ikke nødvendigvis var avgjørende i forhold til realisasjonsbegrepet. Den foreliggende saken gjaldt imidlertid ikke *hvorvidt* det var foretatt en realisasjon men *hva* som var realisert.

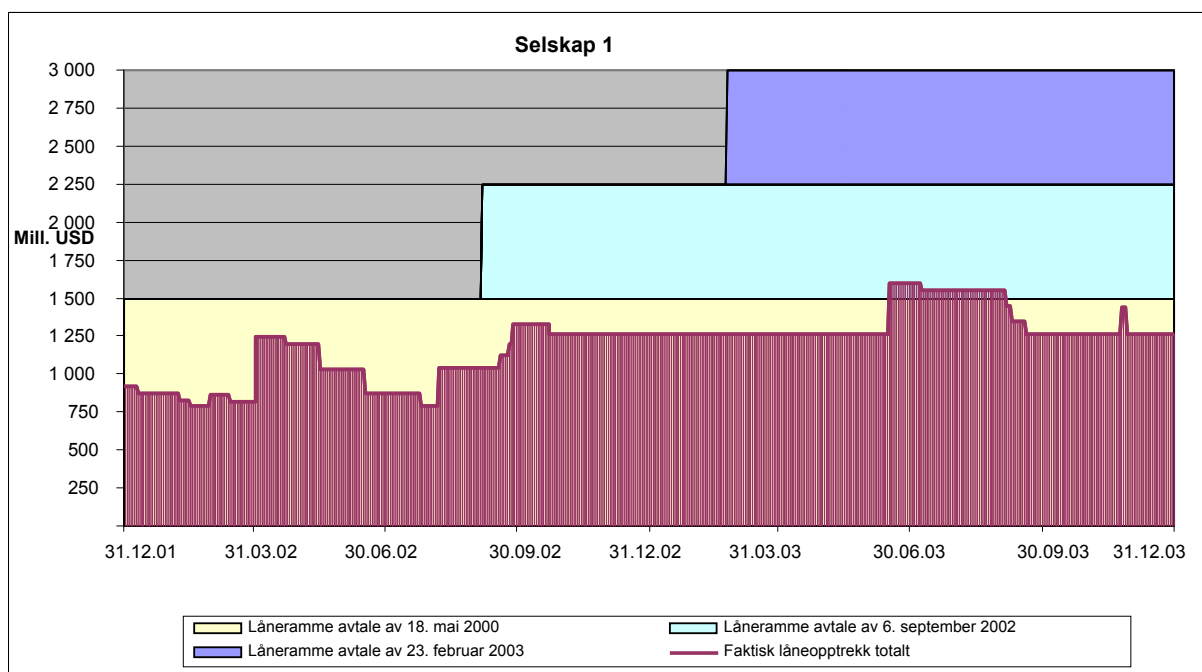
Siden de faktiske opptrekkene og nedbetalingene var lagt til grunn som forretningsmessige og derved lå fast ved gjennomskjæringsvurderingen var det – bortsett fra skatteeffektene – uten betydning for selskapenes

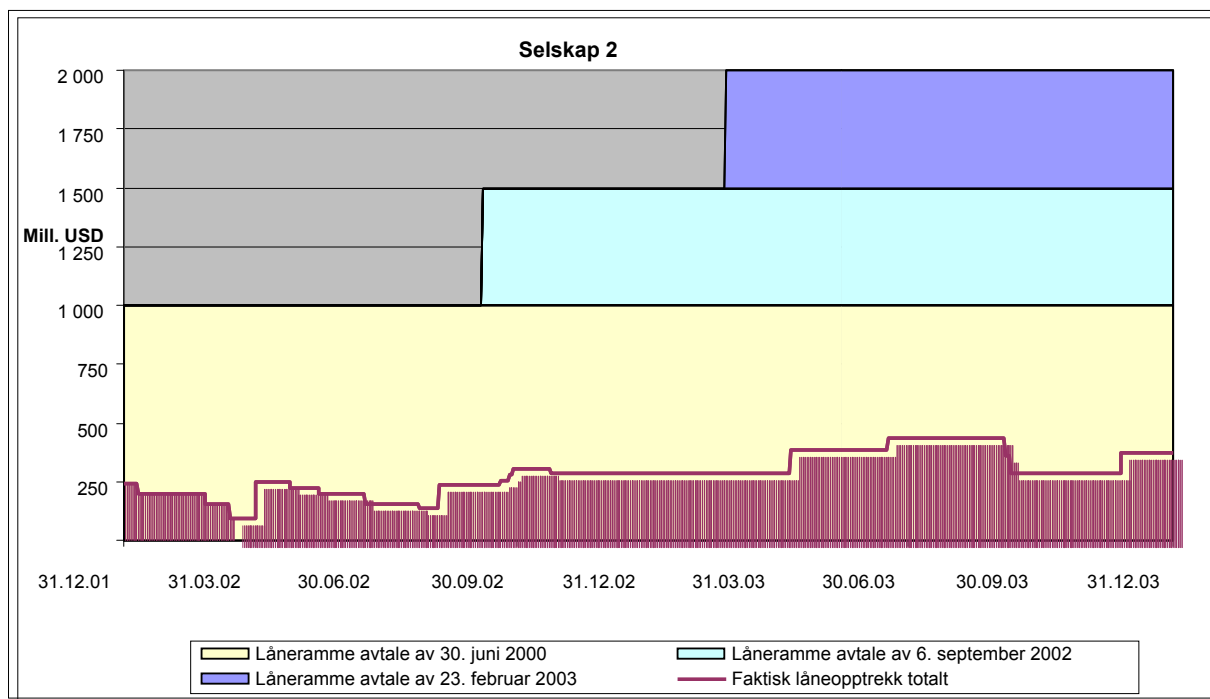
²³ Gjems-Onstad: Valuta og Skatt (1979) side 113

²⁴ Bryn-dommen Rt 1927 side 386

økonomiske situasjon om en konkret nedbetaling skjedde mot opptrekk med høy eller lav opptrekkskurs. Heller ikke regnskapsmessig ga selskapenes handlemåte utslag, idet dagskursprinsippet førte til at urealiserte gevinster ble tatt til inntekt i samme utstrekning som realiserte.

Til selskapenes anførsler om at de nye lånene hadde gitt tiltrengete lånerammer og løpetid viste kontoret til at det bare var ett av de opprinnelige lånene som hadde en utløpstid før de senere lånene, og for dette lånet var det senere inngått avtale om forlengelse. Hva angikk de beløpsmessige rammene viste kontoret til de følgende grafiske fremstillingene som illustrerte faktiske låneopptrekk (samlet for de tre lånene) i forhold til de avtalte lånerammene. I særlig grad for selskap 2 var det iøynefallende at det ikke kunne påvises noen sammenheng mellom lånebehov og de økte rammene. For selskap 1 hadde det skjedd i ett tilfelle, i forbindelse med utbetaling av ekstraordinært utbytte, at lånesaldoen hadde oversteget den opprinnelige lånerammen. I denne situasjonen ville det vært et like nærliggende handlingsalternativ å be om en utvidelse av kredittrammen for denne avtalen – noe selskapet også hadde gjort ved flere anledninger tidligere. Under enhver omstendighet kunne ikke dette lånebehovet begrunne tre parallelle låneavtaler.





Kontoret var avvisende til at de øvrige motivasjonene og effektene som var påberopt av selskapene, kunne få avgjørende betydning. Alt i alt hadde kontoret vanskelig for å se at opprettelsen av de nye låneavtalene kunne ha hatt bakgrunn i andre planer enn å legge grunnlaget for at selskapets neste opptrekk kunne gjøres på et annet lån enn de første avtalene, med sikte på at de påfølgende innbetalingene ikke ville utløse beskatning av store valutagevinster.

Tilblivelsen av bestemmelsen i sktl. § 14-5 femte ledd er senere omhandlet i en artikkel i Skatterett 2011 side 80 flg, og det vises til denne.

Etter kontorets oppfatning kunne det ikke begrunnes ut fra lovens forarbeider og historikk at lovgiver hadde akseptert de skatteeffektene som måtte oppstå gjennom bruk av flere parallelle låneforhold. Av hensyn til rimelighet var det etablert et system som ga en ulik skattemessig behandling av urealiserte tap og urealiserte gevinster. Slik kontoret så det, hvilte bestemmelsen ellers på en forutsetning om nøytralitet i den forstand at skattyter ikke skulle kunne "styre" størrelsen av sin skattemessige inntekt. Selve metodevalget – FIFO eller andre tilordningsprinsipper – var ikke noe poeng i seg selv. Hvorvidt én metode ga en lavere realisert gevinst enn en annen, kom an på svingningene i valutakursen. Ingen metode virket systematisk gunstig eller ugunstig så lenge den ble anvendt konsekvent. Kravet om konsekvens var imidlertid sentralt. Gjennom opprettelse av flere lån kunne selskapene selv velge om det ved innfrielse skulle realiseres en høy eller lav skattemessig gevinst, evt. tap.

Effekten av måten selskapene hadde innrettet seg på, var at gevinster som ellers ville vært realiserte og derved skattemodne etter lovens system, ble stående som urealiserte. Lovgivers hensikt hadde vært å beskytte mot beskatning før det fant sted en realisasjon. Hensynet bak regelen var ikke treffende i forhold til det foreliggende saksforholdet.

Klagenemndas vurdering

Klagenemnda delte seg i et flertall og et mindretall. Flertallet (4 medlemmer) tok utgangspunkt i at selskapenes valg av hvilket lån en nedbetaling skulle henføres til, ikke førte til effekter i form av reelle gevinster eller tap. De faktiske låneopptrekkene – i særlig grad for selskap 2 – indikerte at opprettelsen av de nye avtalene ikke var motivert av behov for økte lån. Eventuelle forretningsmessige effekter kunne like gjerne vært oppnådd ved å benytte bare ett lån, eventuelt med justering av kredittrammen. Det var ikke oppnådd noen økt fleksibilitet, og heller ikke den faktiske anvendelsen av lånebeløpene tilsa at det var naturlig med tre lån. Skattebesparelsen måtte derved anses som det helt dominerende formålet med etableringen av lånene. Det foreliggende beregnings-spørsmålet oppsto ut fra disposisjoner som var skattemessig motivert, og denne tilpasningen lå klart utenfor det lovgiver hadde ment å regulere. Gjennomskjæring burde etter dette skje ved at de tre lånene for skatteformål ble behandlet under ett. Tidligere ligningspraksis var ikke til hinder for dette. Det var ikke grunnlag for noen særberegning vedrørende det kortvarige opptrekket som var gjort av selskap 1.

Klagenemndas mindretall (2 medlemmer) la til grunn at selskapene sto fritt til å ordne sitt finansieringsbehov gjennom ett eller flere lån. Rettskildene ga ikke grunnlag for å pålegge selskapene å følge FIFO-prinsippet lånene imellom, og det forelå derfor ikke strid med lovgivningens formål. Det var ikke grunnlag for å konkludere med at det ikke oppsto forretningsmessige virkninger av selskapenes handlemåte.

**

Saken ble brakt inn for retten. Selskapene fikk medhold så vel i Oslo tingrett som i Borgarting lagmannsrett, se Utv. 2007 side 594 og Utv. 2008 side 1433. Statens anke ble ikke tillatt fremmet for Høyesterett.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken gjelder spørsmålet om tre parallelle låneforhold skal behandles under ett i skattemessig sammenheng.

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, som er utviklet gjennom Høyesteretts praksis, innebærer at et rettsforhold kan settes til side skattemessig dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken og de skattemessige virkningene fremstår som stridende mot skattereglenes formål. Klagenemnda viser her til Høyesteretts uttalelser i ABB-dommen, Rt. 1999 s. 946, der det heter (s. 955):

”Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.”

I en senere avgjørelse fra Høyesterett, Hydro Canada-dommen inntatt i Rt. 2002 s. 456, er gjennomskjæringsnormen uttrykt slik av Høyesteretts flertall (s. 465):

”Det har i rettspraksis vært oppstilt som et grunnvilkår for gjennomskjæring at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Med dette må menes at ønsket om å spare skatt ut fra en samlet vurdering av de opplysningene som foreligger, må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor. Dersom det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt, beror spørsmålet om det skal foretas gjennomskjæring, på en totalvurdering av disposisjonens formål, virkninger og øvrige omstendigheter, og om den ut fra en slik totalvurdering fremstår som illojal eller – som det også har vært uttrykt – stridende mot skattereglenes formål, se for eksempel Rt. 1999 side 946 (ABB) på side 955.”

I samme dom har mindretallet formulert normen slik (s. 470):

”Spørsmålet om gjennomskjæring aktualiseres hvor skattyters påstand vil gi et resultat som står i strid med hensyn bak skattereglene. Hvorvidt det skal foretas gjennomskjæring beror på en helhetsvurdering der sentrale momenter særlig er transaksjonens eller transaksjonenes skatterettslige kontra forretningsmessige formål og virkninger samt i hvilken grad et resultat basert på skattyters påstand vil stride mot hensynene bak skattereglene. Jeg understreker at skattyterens formål med transaksjonen eller transaksjonene har betydning ved vurderingen, men – som ellers i skatteretten – må man finne frem til skattyters formål på grunnlag av en objektiv vurdering av de foreliggende omstendigheter.”

I avhandlingen *Omgåelse av skattereglene* (2003) har Bettina Banoun oppsummert gjeldende rett på følgende måte:

”Hvis et forhold mangler tilstrekkelig egenverdi sammenlignet med størrelsen av den skattefordel som forholdet medfører, og skattefordelen etter en skatterettslig vurdering må anses som stridende mot skattelovens regler, system og/eller formål, kan hel eller delvis gjennomskjæring finne sted. Avgjørelsen beror på en konkret helhetsbedømmelse.

[..]

Et forhold mangler tilstrekkelig egenverdi dersom de skattemessige forhold, objektivt vurdert, i dominerende grad utgjør forholdets formål og virkninger. Motsatt har et forhold tilstrekkelig egenverdi dersom forholdet finnes å ha et ikke-uvesentlig/vesentlig innslag av ikke-skattemessige virkninger eller hensikter. Terskelen kan variere med type transaksjoner, type virkninger og grad av illojalitet”.

I den foreliggende saken knytter spørsmålet om skattemessig omgåelse seg til bestemmelsen i skatteloven § 14-5 femte ledd med tilhørende forskrift, som fastsetter hvordan den skattemessige behandlingen av urealiserte valutaelementer skal skje. Med de begrensningene som følger av det såkalte portefølje- og reverseringsprinsippet gir loven adgang til asymmetrisk behandling av gevinster og tap, idet man kan unnlate å inntektsføre urealisert valutagevinst.

[Selskapene] benytter seg av tre parallelle lån hver. Lånene, som er etablert i 2000, 2002 og 2003, har samme långiver – det beslektede selskapet [långiver] – og de har i hovedsak samme lånevilkår. 2002- og 2003-lånene er etablert på tidspunkter da USD-kursen var lavere enn ved etableringen av det forrige lånet. Selskapene har valgt å henføre nedbetalinger av lånene på de lån som har lavest opptrekkskurs. Ved beregning av realiserte valutaelementer anvender selskapene fifo-prinsippet slik at nedbetalinger avregnes mot eldste opptrekk på det aktuelle lånet. Gjennom anvendelsen av tre parallelle lån gir nedbetalingene derved en langt lavere realisert valutagevinst, eventuelt et høyere tap, enn om selskapene bare hadde hatt ett lån hver og hadde anvendt fifo-prinsippet i forhold til dette. Når en realisert gevinst er lav, blir urealisert gevinst tilsvarende høyere, og som det fremgår foran tas en slik gevinst ikke til inntekt skattemessig. Den skattemessige effekten som [selskapene] har oppnådd ved sin fremgangsmåte er således ikke en endelig skattebesparelse, men den oppstår ved at beskatningen skyves fremover i tid. Det kan ikke sies med sikkerhet når skatteeffekten ville blitt reversert. Uansett utgjør de inntekststilleggene som oljeskattemyndighetene er kommet frem til så store beløp at Klagenemnda legger til grunn at skattebesparelsen vil være betydelig.

Når det gjelder de forretningsmessige effektene av [selskapenes] disposisjoner, har selskapene anført at bakgrunnen for etableringen av 2002- og 2003-lånene var selskapenes finansieringsbehov med henblikk på investeringer samt behov for midler til betaling av skatt og utbytte. Videre har selskapene vist til konsernets valuta-, kreditt- og risikostrategi.

Oljeskattekontoret har i klagenotatet fremholdt at ligningsmyndighetene ikke har hatt innvendinger mot de enkelte låneopptrekk og nedbetalinger som sådan. Også Klagenemnda legger til grunn at de opptrekk og nedbetalinger som har vært foretatt i den aktuelle periode, har vært styrt av forretningsmessige kriterier. Det er således bare selskapenes anvendelse av flere parallelle lånefasiliteter som er gjenstand for den

skattemessige vurdering. Spørsmålet i saken er om disse låneforholdene for skatteformål skal betraktes under ett.

Når det gjelder den nærmere vurderingen av dette spørsmålet har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall. Klagenemndas flertall (Magnus, Skirbekk, Farstad og Tjølsen) vil bemerke:

Som påpekt av Oljeskattekontoret i klagenotatet er konsekvensen av at de faktiske opptrekkene og nedbetalingerne ligger fast, at det ikke oppstår forretningsmessige effekter i form av reelle gevinster eller tap når [selskapene] velger hvilket lån en nedbetaling skal henføres til. Dette er ikke bestridt av selskapene. Klagenemndas flertall legger derfor til grunn at når det sees bort fra den skattemessige effekten, er det uten betydning for selskapenes økonomiske situasjon om en konkret nedbetaling skjer mot et låneopptrekk med høy eller lav opptrekkskurs.

Hva angår det langsiktige finansieringsbehov, som selskapene særskilt har påberopt seg som begrunnelse for etableringen av de nye lån i 2002 og 2003, har Klagenemndas flertall merket seg at 2000-låneavtalene ikke har kortere løpetid enn noen av de nye lånene. Dette gjelder også 2000-lånet for [selskap 1], som opprinnelig hadde en løpetid frem til 31. mai 2005, men som senere er forlenget til 2010. De beløpsmessige rammene på de nye lånene kan heller ikke forklare selskapenes fremgangsmåte. For [selskap 2] har samlede låneopptrekk i perioden 31. desember 2001 til 31. desember 2003 til enhver tid vært lavere enn 50 pst. av rammen på USD 1000 mill. i 2000-låneavtalen, mens samlede låneopptrekk for [selskap 1] i samme periode så å si hele tiden har vært lavere enn lånerammen på USD 1500 mill. i 2000-låneavtalen. Flertallet viser her til den grafiske fremstillingen inntatt i klagenotatet [...].

Klagenemndas flertall har etter dette vanskelig for å se at det foreligger forretningsmessige effekter som ikke like gjerne kunne vært oppnådd ved å benytte bare ett lån – eventuelt med justering av kredittrammen.

Heller ikke kan Klagenemndas flertall se at det på annen måte kan være mer fleksibelt – ut fra en forretningsmessig vurdering – å bruke flere låneavtaler istedenfor én låneavtale. Flertallet bemerker i denne forbindelse at samtlige lån er i USD, og de er derved eksponert på samme måte mot valutakursutviklingen. For selskaper med inntekter i USD – som [selskapene] – vil lån i denne valutaen være det naturlige ut fra sikringshensyn. Flertallet legger også vekt på at heller ikke formålene lånene faktisk har vært anvendt til – betaling av skatt og utbytte – tilsier at det var naturlig ut fra forretningsmessige grunner å etablere tre lån.

Etter dette finner Klagenemndas flertall å måtte legge til grunn at de forretningsmessige virkningene av 2002- og 2003-lånene er svært lite fremtredende. En objektiv vurdering av sakens omstendigheter viser etter flertallets oppfatning at hensikten med etableringen av de nye lånene må ha vært å gi mulighet for å avregne kommende nedbetalinger mot låneopptrekk som hadde lavere etableringskurs enn det første lånet og på den måte oppnå betydelige skattekreditter. Skattebesparelse har således vært det helt dominerende formålet ved etableringen av de nye lånene.

[Selskapene] har anført at skattemessig gjennomskjæring uansett ikke kan foretas. Etter selskapenes mening vil resultatet av selskapenes disposisjoner ikke stride mot hensynene bak den aktuelle skatteregel. Det gjøres gjeldende at lovgiver uttrykkelig har

vurdert og regulert alle forhold som gjelder beskatningen av urealiserte valutaelementer, og at man har godtatt at urealiserte gevinster kan fremføres uten beskatning.

Klagenemndas flertall er ikke enig i dette. Det fremgår av lovforarbeidene at hensynet bak regelen om at urealisert gevinst ikke behøver å inntektsføres, er at skatten ellers ville kunne føre til en urimelig likviditetsbelastning. Denne regelen må oppfattes slik at den bygger på en tenkt situasjon der det ikke er foretatt noen realisasjon. I det foreliggende tilfellet er situasjonen en annen. Det er skjedd realisasjon gjennom nedbetalinger på lån, og saken gjelder et beregningsspørsmål som oppstår fordi det ut fra skattemotiverte hensyn er opprettet tre parallelle låneforhold. Etter flertallets mening ligger en slik tilpasning klart utenfor det lovgiver har ment å regulere.

Etter en samlet vurdering er Klagenemndas flertall etter dette kommet til at vilkårene for skattemessig gjennomskjæring er til stede og at gjennomskjæring bør skje ved at de tre parallelle lånene for skatteformål behandles under ett.

Spørsmålet blir så om det foreligger ligningspraksis som likevel er til hinder for at gjennomskjæring blir foretatt. Klagenemndas flertall kan ikke se at dette kan være tilfelle. Blant avgjørelsene som selskapene har vist til, er det etter flertallets oppfatning bare avgjørelsen vedrørende inntektsåret 1997 som kan ha visse likhetstrekk med den foreliggende saken. På viktige punkter er saksforholdene likevel så forskjellige at den tidligere avgjørelsen ikke kan være bindende for nærværende sak. Flertallet finner det her tilstrekkelig å vise til Oljeskattekontorets bemerkninger i klagenotatet [...]. Etter dette er det ikke nødvendig for flertallet å vurdere spørsmål som gjelder kravet til varighet mv. av ligningspraksis.

For [selskap 1s] vedkommende er det subsidiært satt frem krav om at et kortvarig opptrekk i november 2003 skal behandles særskilt når gjennomskjæringen blir gjennomført. Klagenemndas flertall vil bemerke at det i denne saken generelt er lagt til grunn at låneopptrekk og nedbetalinger som sådan er styrt av forretningsmessige vurderinger uavhengig av de skattemessige effektene. Da må utgangspunktet være at alle bevegelser på lånefasilitene ligger fast når man for skatteformål betrakter de tre lånene under ett, selv om det skulle være individuelle forskjeller mellom transaksjonene. Det er også slik at det aktuelle opptrekket er anvendt til det samme formålet som flere andre opptrekk, nemlig utbetaling av utbytte. Flertallet kan da uansett ikke se at det kan være grunnlag for en særberegning vedrørende dette opptrekket.

Klagenemndas mindretall (Bjerke og Grindal) vil bemerke:

Selskapene må stå fritt til å ordne sitt finansieringsbehov ved ett eller flere lån. Spørsmålet er om det er illojalt overfor skattesystemet å tilbakebetale nyere lån før de eldste, m.a.o. om det ved ligningen kan pålegges å følge fifo-prinsippet lånene imellom. Klagenemndas mindretall kan ikke se at rettskildene gir grunnlag for et slikt pålegg. Mindretallet finner ikke å kunne konkludere med at det ikke oppstår forretningsmessige virkninger av selskapenes handlemåte ved å ta opp tre lån i stedet for ett.

Selskapene har etter det resultat Klagenemndas flertall er kommet til ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er avsagt under slik dissens som fremgår foran.

13 Kjennelse 12.12.2005. Armlengdes rentesats på lån fra beslektet selskap. Endringsadgang/rettskraft

Saken gjaldt et lån som skattemyndighetene tidligere hadde bedømt som egenkapital. Det var derfor ikke innrømmet fradrag for finanskostnadene. Etter at Oljeskattekontoret ikke fikk medhold i klassifikasjonsspørsmålet i domstolen, måtte ligningen endres. I denne forbindelse ble det foretatt en armlengdevurdering av rentevilkårene i finansieringsavtalen. Ved Oljeskattenemndas endringsvedtak ble fradraget for de tre aktuelle inntektsårene redusert med totalt kr 37 mill. i forhold til selskapets påstand i selvangivelsen.

Lånet, som etter selskapsretten i selskapets hjemland var å anse som preferanseaksjekapital, var subordinert ethvert annet lån. Det var avtalt en fast avkastning på 8% og en løpetid på maksimalt 10 år. Det forelå en gjensidig rett til hel eller delvis oppsigelse av lånet med tre ukers varsel, uten kompensasjon for over-/underkurs. Ved Oljeskattenemndas nye vurdering ble det lagt til grunn at disse vilkårene i realiteten innebar en flytende rente, fordi det mellom uavhengige parter ville foreligget et insentiv til oppsigelse/reforhandling av låneforholdet så snart markedsrenten avvek fra 8%. Det ble akseptert fradrag for renter beregnet etter en rentesats lik 1 mnd. LIBOR pluss 75 punkter.

Det materielle spørsmålet i den foreliggende saken gjaldt denne reduksjonen av selskapets fradragskrav. Prinsipalt hevdet imidlertid selskapet at det ikke var adgang for oljeskattemyndighetene til å vurdere rentefradragets størrelse, fordi det gjennom den nevnte dommen var rettskraftig avgjort at selskapets påstand i selvangivelsen skulle legges til grunn ved ligningen.

Spørsmålet om endringsadgang/rettskraft

Den aktuelle delen av domsslutningen hadde følgende formulering:

”Ved ny ligning gis [selskapet] rett til å fradragsføre rentekostnader og valutatap knyttet til ”Class A Preferred Shares”.

Etter selskapets oppfatning måtte den rettskraftige dommen innebære at fradragsspørsmålet var avgjort i både kvalitativ og kvantitativ henseende.

Lovgivers utgangspunkt, jf. skattebetalingsloven § 48 nr 6 første punktum, er at domstolen skal instruere ligningsmyndighetene mht. ligningsfastsettelsen. Bestemmelsen er generell og gjelder fullt ut også i forhold til skjønnsmessige fastsettelser. Dersom staten skulle mene at forholdene i en sak ligger slik an at det ikke er grunnlag for å anvise hvordan ligningen skal skje, må staten ta dette opp i forbindelse med rettssaken. Dette ble bl.a. gjort i Amoco-saken, og i Høyesteretts dom fremkom det her uttrykkelig at ligningsmyndighetene ved den nye ligningen kunne vurdere armlengdemessigheten av forsikringspremiene. I den foreliggende saken hadde staten ikke fremsatt reservasjoner mot selskapets påstand i retten, og oljeskattemyndighetene kunne da ikke i ettertid komme med innvendinger til denne. Det formelle spørsmålet i Shell-dommen, som Oljeskattekontoret hadde vist til, gjaldt fristen for å fremsette prosessuelle innsigelser. Denne avgjørelsen kunne ikke tas til inntekt for at domstolens kompetanse var begrenset.

Etter selskapets oppfatning måtte dommen forstås som en presis angivelse av hvordan ligningen skulle foretas. Dette fulgte av selve ordlyden i domsslutningen, og også av det faktum at vilkårene for finansieringen var uttrykkelig regulert i den avtalen som hadde vært gjenstand for domstolens vurdering.

Fra Oljeskattekontorets side ble det som generelt utgangspunkt vist til ligningsloven § 9-5 nr 2c, hvorefter ligningskontoret skal ta opp endring *”som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse”*. Kontoret viste videre til Høyesteretts avgjørelse i Shell-saken. Her hadde lagmannsretten gitt anvisning på at ny ligning skulle utføres i samsvar med skattyters selvangivelse. Ved ankeforhandlingen i Høyesterett protesterte staten mot denne formuleringen av domsslutningen. Det var bare selve fradragsspørsmålet, og ikke størrelsen på selskapets regnskapsmessige avsetninger, som var vurdert av Klagenemnda. Høyesterett ga staten medhold i at dommen da måtte begrense seg til å oppheve ligningen for de aktuelle inntektsårene. Dette fremkom som en generell og prinsipiell uttalelse i dommen, og måtte forstås slik at det i normaltilfeller foreligger full prøvelsesrett ved den nye ligningen.

Spørsmålet i den foreliggende saken var derved om den aktuelle domsslutningen – i likhet med lagmannsrettens dom i Shell-saken – feilaktig (og i dette tilfellet uopprettelig) ga anvisning på at selvangivelsen måtte følges ved ny ligning. Etter kontorets oppfatning var dette ikke tilfelle. Domsslutningen hadde en langt mer nøytral formulering enn i

lagmannsrettens Shell-dom, og måtte forstås som en avgjørelse av det prinsipielle fradragsspørsmålet. Heller ikke dommens premisser ga grunnlag for en annen fortolkning. Størrelsen på det fradragsførte beløpet måtte da kunne overprøves ved ny ligning selv om dette ikke fremgikk uttrykkelig av dommen.

Klagenemnda bemerket at det bare er krav eller rettsforhold som det er tatt stilling til ved en rettsavgjørelse – og som det fremgår av domskonklusjonen hvordan retten har løst – som er rettskraftig avgjort. Domsslutningen må sammenholdes med dommens premisser og partenes påstander. Når retten opphever en ligning og samtidig gir anvisning på hva som skal legges til grunn ved ny ligning, må det være klart at det bare er på det omtvistede punktet at ligningsvedtaket er opphevet. I den foreliggende saken var rentefradragets størrelse ikke angitt i domsslutningen. Selv om rentesatsen og det aktuelle beløpet var nevnt i domspremissene, fremgikk det tydelig at det var det prinsipielle klassifikasjonsspørsmålet som var gjenstand for vurdering. For øvrig gjaldt også Klagenemndas avgjørelse i klassifikasjonssaken bare denne prinsipielle vurderingen, og rettens prøvelsesadgang var da begrenset til dette spørsmålet.

Vurdering av rentevilkårene

Selskapet bestred den metodiske tilnærmingen som var lagt til grunn i endringsvedtaket. Vurderingstemaet måtte være hvilke lånevilkår som ville vært avtalt med en uavhengig långiver. Det var vanlig med fastrentelån i selskapets hjemland, og det var derfor overveiende sannsynlig at dette ville vært avtalt også dersom långiver hadde vært ubeslektet med selskapet. I et slikt tilfelle ville det imidlertid ikke vært inngått en tilsvarende avtale om oppsigelsesrett, fordi dette kunne påført selskapet store kostnader til refinansiering og risiko knyttet til renteutviklingen. Sammenligningsgrunnlaget måtte derfor være et ordinært fastrentelån over 10 år. Den avtalte rentesatsen på 8% var da fullt ut armlengdemessig, og det forelå ikke grunnlag for skjønn.

Også dersom Oljeskattenemndas metode ble lagt til grunn, var resultatet av ligningsavgjørelsen feil. Nemnda hadde fullstendig oversett de betydelige kostnadene som ville påløpt dersom selskapet skulle foretatt refinansiering hver måned. I låneperioden hadde det også vært betydelig uro i finansmarkedene, og risikopåslaget ville da vært langt høyere enn det som var innrømmet i endringssaken.

Selskapet støttet sin klage på en betenkning fra en professor i økonomi og en redegjørelse fra et meglerhus. Oljeskattenemndas avgjørelse ble ansett som feilaktig fordi den enten bygde på en misforståelse av oppsigelsesretten (at denne var en rentejusteringsklausul) eller var basert på en antagelse om at selskapet ville gå over til flytende rente dersom oppsigelsesretten ble utløst. Valget av fastrentelån var imidlertid konsistent både med dette selskapets egen historikk og med finansieringen av sammenlignbare foretak i selskapets hjemland. En månedlig utøvelse av oppsigelsesretten ville påført selskapet betydelige kostnader som det ikke var tatt hensyn til i Oljeskattenemndas avgjørelse. Kostnadene ved løpende etablering av nye subordinerte lån kunne anslås til 1% pr mnd, og denne muligheten kunne derfor ikke underbygge at den avtalte rentesatsen ikke var markedsmessig. Mellom uavhengige parter ville oppsigelsesretten muligens vært benyttet én gang – i forbindelse med rentenedgangen i 1998. Analyser som tok hensyn til etableringskostnadene samt til mulighetene for at selskapet ble ansett mindre kredittverdig på dette tidspunktet, viste imidlertid at den effektive renten uansett ville blitt henimot 8%.

Oljeskattekontoret pekte på at det forelå to forhold som var i konflikt med en karakteristikk som fastrenteavtale. For det første hadde partene en ubetinget adgang til å si opp finansieringsforholdet med tre ukers varsel. For det annet manglet avtalen klausul om kompensasjon ved oppsigelse. Det var bare mellom beslektede parter at en slik avtale kunne fungere som en fastrenteavtale. Mellom uavhengige parter ville markedsavvik fra den avtalte rentesatsen på 8% gitt en av partene insentiv til å si opp avtalen slik at renten kunne reforhandles eller det kunne etableres et nytt lån. De reelle økonomiske virkningene av avtalen hadde størst likhetstrekk med et lån med flytende rente, og dette måtte da anses som forholdets underliggende realitet, jf OECDs retningslinjer pkt. 1.39. I forbindelse med klagebehandlingen vedrørende klassifikasjonsspørsmålet – da Oljeskattekontoret mente at manglende over-/underkurs tilsa at det forelå et egenkapitalinnskudd – hadde også selskapet selv argumentert med at

oppsigelsesadgangen innebar at det i realiteten forelå et lån med flytende rente.

Ved den nærmere fastsettelsen av hvilken rentemargin som ville vært avtalt mellom uavhengige parter, var det flere forhold som måtte tas i betraktning:

- På grunnlag av morselskapets rating samt vurderinger som var innhentet fra selskapets side, mente kontoret at lånet burde prises tilsvarende BBB- gitt subordinering og BBB uten slik klausul. I det foreliggende tilfellet skulle kapitaltilskuddet stå tilbake for all annen gjeld, og utbetaling av avtalt dividende kunne utsettes. Tilbakebetaling av både hovedstol og renter var avhengig av bestemmelser om solvens i hjemlandets selskapslovgivning. S&P legger til grunn at subordinerte lån skal rates en "notch" under selskapets rating. Det må imidlertid foretas en konkret vurdering der det bl.a. må ses hen til om det avtalte vilkåret har noen betydning. I den foreliggende saken mente kontoret at klausulen om subordinering ikke skyldtes et finansielt behov, men hadde bakgrunn i selskapslovgivningen vedrørende preferanseaksjekapital. Det var ikke tatt opp lån med bedre prioritet, og subordineringen hadde derfor ingen reell effekt. Overfor en uavhengig långiver ville selskapet tilstrebet en finansiering som var så gunstig som mulig.
- Selskapet forventet god og stabil inntjening fra sine investeringer. Heller ikke den konkrete økonomiske situasjonen tilsa derfor opptak av lån med forhøyet rente.
- I klagen hadde selskapet påberopt at det ved sammenligning med lån med flytende rente måtte tas hensyn til tenkte fornyelseskostnader på 10-12% p.a. ved anvendelse av et lån med flytende rente. Kontoret mente at dette estimatet var svært urealistisk, og pekte også på at et lån med flytende rente ville medført jevnlig rentejusteringer ved endring i markedrenten. Kontoret hadde imidlertid ingen motforestillinger mot å legge til grunn en 3 måneders flytende rente. I så fall ville eventuelle fornyelseskostnader uansett bli redusert med 2/3.
- Selskapet syntes å forutsette at enhver regulering av renten måtte skje gjennom oppsigelse, reforhandling og inngåelse av ny låneavtale. Kontoret la til grunn en låneavtale kunne inngås som et lån med flytende basisrente med jevnlig regulering i henhold til avtalen. Marginen ville normalt ligge fast gjennom lånets løpetid.

Kontoret foreslo å fastholdet Oljeskattenemndas skjønn over størrelsen på marginen.

Klagenemnda pekte på at den faktisk inngåtte avtalen måtte holdes opp mot en tenkt tilsvarende avtale inngått mellom uavhengige. Det fikk da ingen betydning hvilken type lån som var vanlige i selskapets hjemland. I løpet av låneperioden hadde det foreligget lavere markedsrente enn den som var avtalt, uten at selskapet hadde benyttet seg av muligheten til å si opp lånet og skaffe alternativ finansiering. Når partene hadde en gjensidig oppsigelsesadgang uten kurskompensasjon ville lånet reelt være et lån med flytende rente.

Det var videre liten realitet i vilkåret om subordinering, og det syntes klart at vilkåret måtte tilskrives interessellesskapet.

De avtalte rentevilkårene var derved ikke markedsmessige, og det forelå grunnlag for skjønn. Spørsmålet var hvilken margin som ville vært avtalt mellom uavhengige som påslag på Libor – ikke hvilke vilkår et uavhengig, subordinert fastrentelån ville hatt. Klagenemnda sluttet seg til de skjønnsforutsetningene som var lagt til grunn av Oljeskattenemnda og fant at skjønnsresultatet fremsto som forsvarlig og rimelig ut fra disse forutsetningene.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmål knyttet til endring av [selskapets] ligninger som følge av Oslo tingretts dom av 4. november 2003. Dommen fastsatte at morselskapets innskudd i form av preferanseaksjekapital skulle anses som gjeld ved beskatningen i Norge. Selskapet har deretter krevet fradrag for samtlige renteutgifter betalt til morselskapet, fradragsført i selvangivelsene for inntektsårene 1997-99. Oljeskattenemnda har i endringsvedtaket av 30. april 2004 bare innrømmet delvis fradrag for renteutgiftene ut fra en armlengdevurdering, jf § 54 første ledd i skatteloven av 1911.

Endringsadgangen som følge av tingrettens dom

[Selskapet] har prinsipalt gjort gjeldende at tingrettens dom er til hinder for å vurdere rentefradragets størrelse. Det anføres at det er rettskraftig avgjort at selskapet er berettiget til å fradragsføre alle rentekostnadene knyttet til preferanseaksjekapitalen.

Klagenemnda bemerker at det bare er krav eller rettsforhold det er tatt stilling til ved en rettsavgjørelse – og som det fremgår av domskonklusjonen hvordan retten har løst – som er rettskraftig avgjort. For fastleggingen av en doms rettskraftsvirkninger må domsslutningen sammenholdes med dommens premisser og partenes påstander. Det vises

til Skoghøy: Tvistemål (2001-utgaven) side 802 og Høyesteretts praksis, bl.a. Rt. 2000 side 244.

Det følger av skattebetalingsloven § 48 nr 6 at domstolen når skattyteren gis medhold, skal angi i domsslutningen hvordan ny ligning blir å utføre dersom den ikke har "tilstrekkelige opplysninger til å fastslå det riktige skattebeløp". Det vanlige er at domstolen i slike tilfeller opphever ligningen av skattyteren for det aktuelle inntektsår, og samtidig gir en anvisning av hva som skal legges til grunn ved ny ligning. Dersom dette er gjort, må det være klart at det bare er på det omtvistede punkt at ligningsvedtaket er opphevet, jf Skoghøy side 804.

Spørsmålet blir etter dette hva som er avgjort i tingrettens dom av 4. november 2003.

Tingrettens domsslutning punkt 1 og 2 lyder slik:

- "1. Likningen av [selskapet] for inntektsårene 1997, 1998 og 1999 oppheves.
2. Ved ny likning gis [selskapet] rett til å fradragføre rentekostnader og valutatap knyttet til "Class A Perferred Shares."

Som det her fremgår er rentefradragets størrelse ikke angitt i domsslutningen.

Tingretten har i dommen (side 2) formulert sakens tema slik:

"Nærmere bestemt gjelder saken om kapitalinnskudd, foretatt av [selskapet], skal klassifiseres som egenkapital eller gjeld, og om [selskapet] derfor er berettiget til fradrag for rentekostnader og valutatap etter skatteloven av 1911 § 44."

Videre heter det i tingrettens dom (side 9):

"Det spørsmål som foreligger til avgjørelse er om preferanseaksjekapitalinnskuddet er å betrakte som gjeld, med rett til fradrag for gjeld og valutatap, eller om kapitalinnskuddet er å betrakte som egenkapital uten slik fradragrett."

Dette viser at det omtvistede punkt i saken var klassifiseringen av kapitalinnskuddet, og det er da også dette som er gjenstand for drøftelse i domspremissene. At det i dommen (side 3) er nevnt hvilke rentebeløp selskapet har krevet fradrag for i selvangivelsene for de aktuelle inntektsår og at det var avtalt at preferanseaksjekapitalen skulle forrentes med 8% (side 3 og side 12), endrer ikke dette. Klagenemnda konstaterer at verken partenes anførsler eller dommens premisser inneholder noen vurdering av rentefradragets størrelse.

Klagenemnda vil for øvrige bemerke at det som var brakt inn til prøvelse for tingretten, var Klagenemndas kjennelse av 3. desember 2001 for [selskapet]. Det forhold som ble behandlet i denne kjennelsen, var bare spørsmålet om kapitalinnskuddet skulle anses som egenkapital eller gjeld med tanke på fradragsspørsmålet. Størrelsen på de renteutgifter selskapet hadde krevet fradrag for, ble ikke vurdert av nemnda. Domstolen må i en slik situasjon begrense seg til å overprøve det som er behandlet i ligningsmyndighetenes vedtak, jf Høyesteretts uttalelser i Rt. 2004 side 1921, særlig avsnitt 87.

Klagenemnda finner etter dette at Oljeskattenemnda ved endringen av [selskapets] ligninger hadde adgang til å vurdere rentefradragets størrelse.

Spørsmålet om skjønnsadgang

Vilkårene for skjønnsadgang er etter § 54 første ledd i skatteloven av 1911:

”For skattyter som får formue eller inntekt redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning, kan formuen eller inntekten fastsettes ved skjønn... Ved skjønnen skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville ha vært om interessefellesskap ikke hadde foreligget.”

Det er på det rene at det foreligger interessefellesskap mellom [selskapet] og morselskapet. Spørsmålet er om den rente [selskapet] har betalt på kapitalinnskuddet, er markedsmessig. Det er således spørsmål om hva renten ville ha vært dersom partene hadde vært uavhengige av hverandre.

Ved vurderingen av dette spørsmål må det tas utgangspunkt i den innskuddsavtalen som foreligger mellom partene, datert 18. desember 1996. Denne er utformet som en avtale om preferanseaksjeinnskudd, men det følger av tingrettens dom at denne må vurderes som om den innebærer et låneinnskudd.

Det må foretas en sammenligning av den foreliggende inngåtte avtale, kontra en tilsvarende tenkt låneavtale inngått mellom uavhengige på samme tidspunkt. Det er den faktiske disposisjon som er gjenstand for vurdering. At det – som anført av selskapet – er mest vanlig å inngå låneavtaler med fast rente i [hjemlandets marked], kan ikke være avgjørende.

Sentralt ved armlengdevurderingen står to spesielle omstendigheter ved den inngåtte avtalen. Det ene er at selv om det er avtalt fast rente, foreligger det en fri og gjensidig adgang til oppsigelse uten at det er avtalt at det ved oppsigelse skal gis kompensasjon for over- eller underkurs. Dernest følger det av avtaleforholdet at morselskapets innskudd skal være subordinert annen gjeld og andre kreditorers rett, uten at slike gjeldsforhold/kreditorer faktisk finnes eller har vært aktuelle.

Det viktigste spørsmålet er om avtalebetingelsene reelt tilsier at det foreligger lån med flytende rente.

Selskapet som debitor vil med den foreliggende avtale ha mulighet til å si opp lånet på kort varsel, og skaffe seg alternativ finansiering til en lavere markedsrente. Slik lavere markedsrente har foreligget i perioden, uten at muligheten har blitt utnyttet. Når partene har gjensidig oppsigelsesadgang uten avtalt kurskompensasjon, vil lånet derfor reelt være et lån med flytende rente.

Mot dette har selskapet innvendt at en alternativ, uavhengig finansiering mest sannsynlig ville ha skjedd ved lån til fast rente, og at det ved finansiering av et alternativt lån med

flytende rente ville ha påløpt fornyelseskostnader som minst tilsvarer forskjellen mellom fast og flytende rente.

Klagenemnda er som nevnt av den oppfatning at ved den skattemessige vurderingen må strukturen i foreliggende transaksjon legges til grunn. Realiteten er at det foreligger et lån med flytende rente og 10 års løpetid. Som Oljeskattekontoret har påpekt [...], forekommer også lån med flytende rentesats i bransjen, og hvor det i låneavtalen er forutsatt en jevnlig renteregulering.

Klagenemnda vil også vise til selskapets brev datert 15. september 2000 hvor selskapet selv anfører at lånerenten ”i praksis er flytende”, og at lånet ble avsluttet før avtalt tid uten betaling av over-/underkurs.

Klagenemnda finner videre å måtte legge til grunn at det er liten realitet i det avtalte subordineringsvilkåret. En uavhengig låntaker ville etter Klagenemndas mening neppe ha gitt et slikt subordineringsvilkår, som innebærer høyere rente, hvis det ikke på lånetidspunktet var aktuelt å gjøre ytterligere låneopptak med høyere prioritet. Det mest naturlige ville vært at subordineringsvilkåret og den høyere renten hadde blitt fremforhandlet når nytt låneopptak ble aktuelt og subordineringen av eksisterende gjeld ble krevet av den nye kreditoren.

Slik saken foreligger opplyst må Klagenemnda legge til grunn at subordineringsvilkåret neppe var forårsaket av verken selskapets finansielle behov eller hensynet til konkrete låneopptak. Det synes således klart at subordineringen må tilskrives interessefellesskapet. Ved beskatningen må det derfor sees bort fra subordineringsvilkåret i dette konkrete låneforholdet. Nemnda finner for øvrig støtte for et slikt syn i analyseverktøyet som Standard & Poor's har utarbeidet ("Corporate Ratings Criteria", CRC), som det er vist til i klagenotatet [...].

Klagenemnda er etter dette kommet til at de avtalte rentevilkår ikke er markedsmessige.

Skjønnet

Spørsmålet er etter dette hva inntekten ville ha vært, dersom interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Dette spørsmål må besvares ved å søke å finne en armlengdes rentesats ved skjønn, her ved å finne en margin (et påslag) på LIBOR-noteringer. Også ved skjønn tas det utgangspunkt i den foreliggende disposisjon, og ikke i en formodning om at selskapet alternativt ville ha inngått en helt annen type låneavtale enn den som reelt er inngått i den foreliggende innskuddsavtalen.

Selskapet har fremlagt uttalelser fra professor [NN], fra [et finansieringsselskap], samt fra morselskapet og dets [...] rådgivere, som alle konkluderer med at den anvendte rentesatsen er armlengdemessig. Disse konklusjonene synes imidlertid å være basert på at vurderingstemaet er hva rentesatsen ville ha vært dersom selskapet opptok et uavhengig fastrentelån som var subordinert annen gjeld.

Slik Klagenemnda foran er kommet til er vurderingstemaet i denne saken hva rentesatsen ville ha vært dersom selskapet i stedet hadde inngått en låneavtale med flytende rente, uten subordineringsvilkår. De fremlagte uttalelsene om rentenivå har dermed først og fremst indirekte betydning for skjønnsutøvelsen, ved at de indikerer et nivå som man kan ta utgangspunkt i.

Som Oljeskattenemnda la til grunn, må den armlengdemessige rentesatsen finnes i intervallet mellom den rente som morselskapet ville ha avtalt, og den rente [selskapet] har betalt og krever fradrag for.

Det ble i endringsvedtaket lagt til grunn at marginen for morselskapet var, på det relevante tidspunktet, 25-50 punkter over LIBOR for et lån med flytende rente uten subordinering. Videre var fremlagt uttalelser som viste at kapitalinnskuddet, vurdert som fastrentelån med subordinering, krevet en margin på ca 150-175 over statsrente, dvs. 125-150 punkter over LIBOR. Det aktuelle intervallet ble følgelig 25 til 150 punkter over LIBOR. Oljeskattenemnda fastsatte marginen skjønnsmessig til 75 punkter over LIBOR.

Ved skjønnnet ble flere forutsetninger lagt til grunn, i tillegg til at lånet ble ansett å ha flytende rente. Det ble forutsatt at et konsernselskaps rating og margin vil være påvirket av morselskapets rating, - en god rating av morselskapet vil smitte over på datterselskapet. Det ble videre forutsatt at den avtalte subordineringen i dette konkrete tilfelle burde ses bort fra, fordi den ikke har reell betydning og vilkåret ikke er armlengdemessig. Det ble sett hen til at lånet kan sies opp med kort frist fra långivers side, uten at det først må konstateres mislighold. Nemnda bemerker at långivers oppsigelsesadgang her vil oppheve subordineringens betydning ikke bare for eksisterende kreditorer, men også ha virkning for fremtidige kreditorer.

Klagenemnda finner at disse skjønnsetningene som ble gjort av Oljeskattenemnda, fortsatt må anses gyldige og relevante. Klagenemnda kan ikke se at det fra selskapets side er fremmet anførsler eller opplysninger som gjør det påkrevet å vurdere disse skjønnsetningene på nytt. Klagenemnda finner også at det konkrete skjønnnet som ble foretatt i endringsvedtaket, fremstår som forsvarlig og rimelig ut fra de forutsetninger som er lagt til grunn.

Klagen tas etter dette ikke til følge.

Avgjørelsen er enstemmig.