

KJENNELSER

**avsagt
i**

2006

av

Klagenemnda for oljeskatt

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

Innholdsfortegnelse

Kjennelser 2006

			Side
1	27.3.2006	Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel	4
2	27.3.2006	Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel	15
3	27.3.2006	Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel	27
4	27.3.2006	Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel	35
5	27.3.2006	Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel	48
6	27.3.2006	Avvisning av begjæring om endring	61
7		Dom vedrørende kjennelse 27.3.2006 - Internprising forsikring (captive). Endringsadgang	69
8	22.5.2006	Tidfesting av tap ved fremleie av borerigg og kostnader til oppgradering	106
9	28.8.2006	Tidfesting og evt. neddiskontering av kontantoppgjør ifm. oppløsning av Troll Commercial Model	123
10	28.8.2006	Fordeling av konsernkostnader	148
11	25.9.2006	Ansvarlig lån. Ekstraordinært utbytte	208

			Side
12	23.10.2006	Fastsettelse av landinntekt i tilknytning til prosessering av kondensat	273
13	23.10.2006	Rentemargin på internt lån	283
14	11.12.2006	Stedbunden beskatning av rørledning mellom to terminaler	301
15	11.12.2006	Kostnadsføring av beholdning av reservedeler og utstyr (Spare Parts)	309
16		Dom vedrørende kjennelse 11.12.2006 - Valg av oppgjørsvaluta for interne salg av olje	315

1) Kjennelse 27. mars 2006 Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] er et integrert oljeselskap som forestår leting, utvinning, markedsføring og salg av petroleumsprodukter. Selskapet eies av [...], og har andeler i en rekke utvinningstillatelser på norsk sokkel.

Selskapet har påklaget ligningen for 2003 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles fastsettelsen av grunnlaget for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

Selskapet påklaget forholdet i brev av 22. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 12. mai 2005. Selskapet har ikke kommet med ytterligere kommentarer til klagenotatet.

2 Saksforholdet, ligningen

I selvangivelsen for 2003 hadde [selskapet] ført en rekke finansposter til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d, 3. ledd. Dette var blant annet fjerningseiendel FAS 143 på kr 53 814 818, forsikringskrav [x] på kr 12 802 076 og fordringer på ansatte på kr 3 099 197.

Selskapet hadde også ført kr 150 482 169 til landgrunnlaget med den begrunnelse at dette gjaldt kontorbygg, boliger og hytter som skal beskattes på land. I denne forbindelse viste selskapet til forestående rettssak om stedbunden beskatning.

I brev av 29. september 2004 ble [selskapet] varslet om at Oljeskattekontoret vurderte å foreslå at forsikringskrav [x] og fordringer på ansatte skulle inngå i landgrunnlaget. Det ble videre varslet om at fjerningseiendelen ikke skulle inngå i fordelingsgrunnlaget ettersom den ikke ble ansett som en skattemessig formuesverdi i henhold til petrsktl. § 3 d. Kontorbygg, boliger og hytter ble varslet overført til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

I svarbrev av 14. oktober 2004 fastholdt selskapet sine påstander i selvangivelsen.

Ved ligningen fravek Oljeskattenemnda selskapets påstander i samsvar med Oljeskattekontorets varsel.

3 Anførslene

3.1 Klagen

Selskapet påklaget ligningen ved brev av 22. desember 2004. Klagen vedrørende det aktuelle forhold gjengis i sin helhet:

”Selskapet påklager enkelte av endringene i grunnlaget for allokering av Fordelingsgrunnlaget for finansnettoposter. Dette gjelder henføringen av forsikringskrav på [x] Kr. 12.604.428 til land og at fjerningseiendel på Kr. 53.814.818 tas ut av allokeringssgrunnlaget.

For regnskapsmessig behandling av fjerningseiendel vises det til selskapets årsrapport for 2003, hvor behandlingen av fjerningseiendel under FAS 143 beskrives. Denne regnskapsløsningen samsvarer også med de regnskapsløsningene som Norsk Regnskaps Stiftelse angir i diskusjonsnotat om miljøutgifter.

I henhold til forskrift om skattelekking av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum (F30.04.1993 nr 316) omfatter kostprisen for sokkelaktiva:

§ 2.

Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg.

Ut fra dette synes det som om alle kostnader som påløper i forbindelse med utbyggingen blir å anse som en del av driftsmiddelets kostpris. Det samsvarer således med de definisjonene som regnskapsstandardene angir. Således vil denne delen av kostprisen også inngå i friinntektsgrunnlaget for installasjoner som nå blir satt ut på sokkelen.

Tidligere forelå det ikke skattemessig fradragsrett for fjerningskostnader som falt inn under fjerningsfordelingsloven. Etter opphevelsen av denne loven foreligger det skattemessig fradragsrett både for nedstengnings- og fjerningskostnader. Tidspunktet for skattemessig fradrag for fjerningskostnader er når disse gjennomføres/overdras til tredjemann. For nedstengningskostnader har det foreligget skattemessig fradragsrett hele tiden, men tidspunktet for skattemessig fradrag har vært omstridt. I den såkalte Shell-saken er det lagmannsrettens syn at skattemessig fradrag skal periodiseres etter sammenstillingsprinsippet i samsvar med selskapets påstand. Høyesterett stadfestet selskapets påstand.

Ut i fra dette vil selskapet hevde at fjerningseiendel inngår i skattemessig formuesverdi på lik linje med andre driftsmidler som er omfattet av petroleumsskattelovens §3b) og hensyntar skattemessig avskrivning/nedskrivning av disse.

Verken reglene i Petroleumsskattelovens § 3d eller § 3h tar hensyn til hvordan eiendelen er finansiert. Reglene i § 3h medfører et skjerpet krav til egenkapitalen i selskapet i forbindelse med fjerningseiendelen, noe som medfører lavere rentefradrag for selskapet. Når en i tillegg skal holde fjerningseiendelen utenfor fordelingsgrunnlaget som foreslått av oljeskattekontoret, betyr det at en større andel av det allerede lavere rentefradraget skal allokere til landvirksomhet. Selskapet er av den oppfatning at en slik behandling er urimelig tatt i betraktning at fjerningseiendelen ikke har medført noen finansieringskostnader.

Selskapet mener at det **ikke** er lovgivers intensjon at til forsikringskrav [x] skal anses som et eget formuesobjekt som for eksempel en bygning eller et utlån. Beløpet som skattyter har til gode oppstår **indirekte** som følge av aktivitet enten på land eller på sokkelen. I [selskapet] sitt tilfelle som følge av aktivitet på sokkelen. Vi ser at lovgiver i lignende tilfeller, som for eksempel en forskuddsbetaling på erverv av driftsmidler, varer og tjenester, har uttalt skal allokere til sokkelen dersom selve varen eller tjenesten skal allokere til sokkelvirksomheten. Vi kan vanskelig se at det er lovgivers intensjon at forsikringskrav for [x] kan ses forskjellig på enn en forskuddsbetaling. Vi ser også andre indirekte tilgodehavender som følge av sokkelaktivitet, som for eksempel krav på tilskudd fra staten for påløpte fjerningsutgifter, blir å fordele til sokkelen. Forsikringskrav er ikke et formuesobjekt som skattyter frivillig vedtar å investere i, men det oppstår som en konsekvens av skader som dekkes under skattyterens forsikring av sokkelaktiva. Forsikringskrav [x] skriver seg direkte fra sokkelaktiviteten og må følgelig allokere til sokkeldistriktet. Vi mener at dette må være lovgivers intensjon, og ikke at man kan utlede fra loven at indirekte kapitalbindinger som forsikringskrav for [x] er ment å allokere til landvirksomhet når de skriver seg direkte på skader på driftsmidler i sokkelvirksomheten.

Selskapet vil også gjøre tilsvarende argumentasjon gjeldende for lån til ansatte i sokkelvirksomheten Kr. 3.099.197 til selskapet at disse blir å henføre til sokkelgrunnlaget. Lån til ansatte i landvirksomheten er henført til landgrunnlaget.

I samsvar med lagmannsrettens dom for stedbunden beskatning blir driftsmidler som er omfattet av denne å henføre til landgrunnlaget i samsvar med selskapets påstand i selvangivelsen.”

3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 18. mai 2005. I notatet heter det bl.a.:

”4.1 Problemstilling

Spørsmålet er hvorvidt de aktuelle postene skal inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet, landdistriktet eller holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

4.2. Rettslig utgangspunkt

Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble det gitt nye regler i petrsktl. § 3 d om fordeling av netto finansposter.

Den nye fordelingsregelen i petrsktl. § 3 d, 2. ledd lyder som følger:

”Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd.[...]”

Hvilke formuesobjekter som inngår i fordelingsgrunnlaget bestemmes av § 3 d, 3.-5. ledd. Formuesobjektene som skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet er positivt oppregnet i bestemmelsens 3. ledd bokstav a)-j). Bestemmelsens 4. ledd gir anvisning på hvilke formuesobjekter som positivt skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Formuesobjekter som ikke er omfattet av 3. eller 4. ledd danner grunnlag for fordeling til

landdistriktet, jf. 5. ledd. Grunnlaget for fordeling til landdistriktet er dermed negativt avgrenset.

4.3. Oljeskattekontorets vurdering

4.3.1. Generelt

Klagenemnda har i en rekke saker for inntektsåret 2002 tatt stilling til forståelsen av de nye reglene i petrsktl. § 3 d, 3.-5. ledd.

Klagenemnda har i disse sakene lagt til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse både for selskaper med sammensatt virksomhet og for rene utvinningsselskaper. Dette fremgår etter nemndas mening både av ordlyden og av forarbeidene i Ot. prp. nr. 86 (2000-2001).

Videre har Klagenemnda lagt til grunn at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger tilknytning til sokkelvirksomheten for at et formuesgode skal kunne inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet etter 3. ledd. Formuesposten må i tillegg falle inn under et av alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen. Selv formuesobjekter som utvilsomt er tilknyttet sokkelvirksomheten vil måtte henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd dersom det ikke faller inn under en naturlig forståelse av alternativene i 3. ledd.

4.3.2. Konkret vurdering

4.3.2.1. Fjerningseiendel FAS 143

[Selskapet] hadde i selvangivelsen ført fjerningseiendel på kr 53 814 818 til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

Selskapet har anført at i henhold til § 2 i forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport skal alle kostnader som påløper i forbindelse med utbyggingen anses som en del av driftsmiddelets kostpris. Fremtidige utgifter til fjerning blir aktivert samtidig som utbygging av feltet skjer. Selskapet hevder at de aktiverte utgiftene, dvs. ”fjerningseiendelen”, inngår i skattemessig formuesverdi på lik linje med andre driftsmidler som er omfattet av petrsktl. § 3 b.

Oljeskattekontoret er av den mening at selv om fremtidige utgifter til fjerning aktiveres og inntas i balansen er dette ikke en skattemessig verdi som skal inngå i fordelingsgrunnlaget for finansposter etter § 3 d, 3. ledd. Verdien inngår i balansen som en følge av at selskapet har endret regnskapsprinsipp og nå følger en annen standard. Endringen regnskapsmessig fører kun til en oppgrossing av balansen, og vil ikke ha noen resultateffekt. Det er ikke tvilsomt at dette er en regnskapsmessig verdi, men etter kontorets mening er det ingen skattemessig verdi. Kontoret er av den oppfatning at en tilpasning til ny regnskapsstandard ikke skal ha noen effekt på skattemessig resultat. Det antas å være mot lovens hensikt at tilpasning til ny regnskapsstandard vil kunne føre til en annen fordeling av skattemessig finansnetto enn resultatet var før tilpasning til den nye regnskapsstandard.

Selskapet hevder at de aktiverte fjerningsutgiftene er en del av driftsmiddelets kostpris, ettersom de påløper samtidig med utbygging av feltet. Oljeskattekontoret er ikke enig i dette. Det foreligger en lang og klar praksis for hva som skal inngå i kostprisen til driftsmidler etter petrsktl. § 3 b, og det er ikke tvilsomt at fjerningsutgifter ikke inngår i denne. Fjerningsutgiftene vil etter Oljeskattekontorets mening ikke være endelig

skattemessig pådratt ved utbygging av feltet. Selskapet anfører jo også selv at fjerningseiendelen ikke har medført noen finansieringskostnader. Høyesterett har i Shell-dommen av 14. desember 2004 lagt til grunn for nedstengningsutgifter at selv om utgiftene kan anses påløpt når forpliktelsen oppstår, dvs. ved utbygging av feltet, skal balanseposten avskrives gjennom feltets levetid. Driftsmidler etter § 3 b avskrives over 6 år, og det er derfor klart at Høyesterett ikke har ment at nedstengningsutgiftene inngår i kostprisen til driftsmiddelet, selv om de inngår i balansen. Det samme må gjelde for aktiverte fjerningsutgifter.

Det kan reises spørsmål om de aktiverte fjerningsutgiftene kan anses som en selvstendig skattemessig formuesverdi, som skal vurderes selvstendig i forhold til fordelingsreglene i § 3 d. Oljeskattekontoret mener at dette ikke er tilfellet. Skulle man imidlertid komme til at en slik vurdering måtte foretas, vil en slik formuesverdi ikke omfattes av noen av alternativene i 3. ledd, og posten måtte dermed henføres til landgrunnlaget.

Oljeskattekontoret mener etter dette at fjerningseiendelen ikke er et skattemessig formuesobjekt som skal inngå i fordelingsgrunnlaget for finansposter, og at posten må holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

4.3.2.2. Forsikringskrav [x]

[Selskapet] hadde i selvangivelsen ført forsikringskrav [x] på kr 12 802 076 til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

Selskapet bemerker at det ikke er lovgivers intensjon at forsikringskrav [x] skal anses som et eget formuesobjekt som for eksempel en bygning eller et utlån. Beløpet som [selskapet] har til gode er oppstått som en indirekte følge av aktivitet på sokkelen, og selskapet hevder derfor at beløpet skal allokere til sokkelvirksomheten. Selskapet anfører at det vanskelig kan se at det er lovgivers intensjon at forsikringskravet skal ses forskjellig på enn en forskuddsbetaling.

For fordringer generelt er hovedregelen at de skal inngå i landgrunnlaget dersom ikke annet er bestemt. Selv om kravet er oppstått som følge av virksomheten på sokkelen, er dette ikke tilstrekkelig til å henføre posten til sokkelgrunnlaget, formuesobjektet må i tillegg falle inn under ett av alternativene i 3. ledd bostav a) – j). Selskapet hevder at kravet må likestilles med forskuddsbetalinger som omfattes av bokstav j).

Kontoret kan ikke se at den aktuelle posten etter en naturlig fortolkning kan sies å være forskuddsbetaling ”til erverv av driftsmidler, varer eller tjenester”. I Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) skriver departementet på side 34 om forskuddsbetalinger at ”Med dette siktes til tilfeller der vederlaget betales før det er oppstått en endelig betalingsforpliktelse. Departementet antar at sokkelselskapene i enkelte tilfeller kan ha bundet betydelig kapital i form av slike forskuddsbetalinger, først og fremst i forbindelse med tilvirkningskontrakter til oppføring av faste installasjoner og flyttbare innretninger”. Forskuddsbetalinger er på denne bakgrunn spesifikt oppregnet blant formuespostene som skal henføres til sokkelgrunnlaget. Fordringen mot forsikringsselskapet er et krav om refusjon for utlegg som selskapet har hatt, men som forsikringsselskapet skal dekke. De samme hensyn som for forskuddsbetalinger gjør seg dermed ikke gjeldende for forsikringskrav. Departementet skriver også videre på samme side at alle andre finansielle eiendeler enn de som er foreslått henført til sokkelgrunnlaget bør henføres til landdistriktet.

Fordringen kan ikke henføres under noen av de andre gruppene med formuesobjekter som er nevnt i 3. og 4. ledd. Etter ordlyden i § 3 d, 5. ledd skal posten dermed inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet.

Dette er også i samsvar med det Klagenemnda har lagt til grunn for to andre selskaper for 2002.

4.3.2.3. Fordringer på ansatte

[Selskapet] hadde i selvangivelsen ført fordringer på ansatte på kr 3 099 197 til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

Selskapet gjør vedrørende fordringer på ansatte gjeldende tilsvarende argumentasjon som for forsikringskrav [x]. Fordringene har grunnlag i at selskapet har gitt personallån til ansatte i utvinningsvirksomheten. Lån til ansatte i landvirksomheten er henført til landgrunnlaget.

Oljeskattekontoret kan ikke se at fordringene mot de ansatte kan henføres under noen av gruppene med formuesobjekter som er nevnt i 3. og 4. ledd. I Ot. prp. nr 86 (2000-2001) sier departementet på side 34 at *”ordinære lån som sokkelselskapet har ytet til andre subjekter, vil være en formuespost som skal henføres til land i forhold til fordelingsregelen i § 3 d”*. Selv om lånene er knyttet til ansatte som utvilsomt arbeider i utvinningsvirksomhet kan dette ikke være tilstrekkelig til at posten skal inngå i sokkelgrunnlaget, da det kreves mer enn bare tilstrekkelig tilknytning til sokkelvirksomheten. Etter ordlyden i 5. ledd skal posten dermed inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet.

Dette er også i samsvar med det Klagenemnda har lagt til grunn for fire andre selskaper for 2002.

4.3.2.4. Stedbunden beskatning

[Selskapet] hadde i selvangivelsen ført verdien av kontorbygg, boliger og hytter på kr 150 482 169 til landgrunnlaget. Ved ligningen la Oljeskattenemnda til grunn at disse postene skulle inngå i sokkelgrunnlaget.

[Selskapet] anfører at som følge av rettskraftig dom i lagmannsretten vedr. stedbunden beskatning, må driftsmidler som omfattes av dommen (dvs. kontorbygg, boliger og hytter) henføres til fordelingsgrunnlaget til land.

Oljeskattekontoret er enig med selskapet i at dommen får betydning for henføringen av verdien av kontorbygg, boliger og hytter i fordelingsgrunnlaget. Kontoret foreslår derfor at denne posten flyttes fra sokkelgrunnlaget til landgrunnlaget i tråd med selskapets opprinnelige påstand i selvangivelsen.

4.4 Konklusjon

Oljeskattekontoret foreslår i medhold av ovenstående at [selskapets] ligning for 2003 vedrørende fjerningseiendel FAS 143, forsikringskrav [x] og fordringer på ansatte opprettholdes.

Vedrørende kontorbygg, boliger og hytter som omfattes av lagmannsrettsdom om stedbunden beskatning foreslås det at selskapet gis medhold, og at posten henføres til landgrunnlaget.”

[Selskapet] har ikke kommentert klagenotatet.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder fastsettelsen av fordelingsgrunnlag ved fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet.

Hvilke poster som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land er regulert i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d.

Postene som skal inngå i sokkelgrunnlaget og postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget er positivt definert i oppregningene som fremgår av henholdsvis 3. ledd bokstav a) – j) og 4. ledd bokstav a) - c). Alle andre poster skal henføres til landgrunnlaget i henhold til bestemmelsens 5. ledd.

Bestemmelsene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2002. Klagenemnda har i en rekke kjennelser for dette inntektsåret behandlet klager som gjaldt forståelsen av de nye reglene. Kjennelsene har følgende likelydende bemerkninger hva angår selskapenes anførsler:

”Enkelte selskaper anfører at når selskapet kun driver utvinningsvirksomhet, vil det stride mot lovgivers hensikt å praktisere fordelingsreglene slik at finanskostnader som hører hjemme i sokkelregimet, henføres til landdistriktet.

Ordlyden i petrsktl. § 3 d begrenser ikke anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde utvinningsselskaper med sammensatt virksomhet.

I forarbeidene til petrsktl. § 3 d er det forutsatt at reglene om fordeling av finansposter mellom sokkel og land også skal gjelde rene utvinningsselskaper. Klagenemnda viser her til NOU 2000:18, hvor det heter (side 114, pkt. 7.2.3):

”For de fleste sokkelselskapene skal en del av den samlede inntekten beskattes på land. Dette gjelder selv om selskapet bare driver utvinningsvirksomhet, for eksempel for avkastning av fast eiendom eller anlegg.”

Videre vises til følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) (side 24, pkt. 4.2.1):

”Problemstillingen er mest aktuell for selskap som driver sammensatt virksomhet, men får også i noen grad betydning for ”rene” utvinningsselskap.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse også for selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet.

Flere selskaper hevder at Oljeskattenemnda har tolket lovbestemmelsen for snevert. Etter det Klagenemnda forstår mener selskapene at det må anses tilstrekkelig for henføring til fordelingsgrunnlaget til sokkel at en formuespost utvilsomt har tilknytning til sokkelvirksomhet.

Klagenemnda vil til dette bemerke at ordlyden i petrsktl. § 3 d, 3. ledd viser at det ikke bare må foreligge tilknytning til sokkelvirksomheten for at de enkelte formuesposter overhodet skal kunne hensyntas ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. I tillegg må formuespostene falle inn under et av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen, for at de skal kunne medregnes i dette fordelingsgrunnlaget.

Enkelte selskaper har anført at formålsbetraktninger og reelle hensyn tilsier en utvidende eller analogisk fortolkning av loven, og at oppstillingen i § 3 d, 3. ledd ikke kan anses uttømmende.

Klagenemnda er ikke enig i dette. I forarbeidene til de nye reglene i petrsktl. § 3 d er det gitt en nærmere drøftelse av hvilke enkeltposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land. Selv om det er gitt uttrykk for at fordelingsgrunnlaget i utgangspunktet bør fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Det ble på denne bakgrunn foreslått en positiv definering av de postene som skulle inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 28, pkt. 4.2.5.1), og dette sluttet Stortinget seg til.

Lovteksten må etter Klagenemndas mening forstås slik at dersom ingen av de særskilt opplistede alternativene i § 3 d, 3. ledd kommer til anvendelse, vil formuesposten istedenfor måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, eventuelt vil den måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget (jf. 4. og 5. ledd i § 3 d).

Slik reglene er utformet vil de i enkelte tilfeller føre til at formuesposter som er tilknyttet utvinningsvirksomheten, likevel ikke blir å medregne i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. At lovgiver har vært innforstått med dette fremgår etter Klagenemndas mening av forarbeidene. Klagenemnda viser her bl.a. til forarbeidenes omtale av lån som har tilknytning til sokkelvirksomheten (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001), pkt. 4.2.5.6 s. 34):

”[...]Det kan også forekomme at et ytet lån har en slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.[...]”

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er grunnlag for å fortolke de nye fordelingsreglene på noen annen måte enn det som Oljeskattenemnda har gjort. Etter Klagenemndas syn vil bare de formuesposter som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3 d, 3. ledd, bokstav a) – j), kunne medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.”

Klagenemnda legger den samme forståelse av de nye reglene i petrsktl. § 3 d til grunn i foreliggende sak.

I klagen har [selskapet] hevdet at fjerningseiendelen skal inngå i sokkelgrunnlaget i medhold av petrsktl. § 3 d, 3 ledd bokstav a) som omhandler driftsmidler etter § 3 b. Etter selskapets oppfatning må fremtidige fjerningsutgifter anses som en del av driftsmidlets kostpris i henhold til § 2 i forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport. Det er i den forbindelse vist til at dette samsvarer med de definisjoner som regnskapsstandardene angir. Selskapet har også vist til Høyesteretts dom av 14. desember 2004 (Shell-dommen) hvor Høyesterett kom frem til at nedstengningskostnader anses påløpt når forpliktelsen oppstår og skal avskrives gjennom feltets levetid. På denne bakgrunn hevder selskapet at fjerningseiendelen inngår i skattemessig formuesverdi på lik linje med andre driftsmidler som er omfattet av petrsktl. § 3 b. Selskapet har i tillegg anført rimelighetsbetraktninger.

I henhold til petrsktl. § 3 d, 2. ledd skal netto finansposter fordeles mellom sokkel- og landdistrikt etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt. Ved beregning av fordelingsgrunnlaget skal således formuespostene som inngår i sokkel- og landgrunnlaget verdsettes til skattemessig verdi.

Det foreligger lang og klar praksis på at fjerningsutgifter ikke skal inngå i kostprisen til driftsmidler som avskrives etter petrsktl. § 3 b. Klagenemnda mener derfor at denne posten ikke utgjør en skattemessig verdi som skal inngå i fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d.

Utgifter til fremtidig fjerning skal riktignok aktiveres og inntas i balansen etter den nye regnskapsstandarden som selskapet bruker. Dette vil imidlertid ikke endre den skatterettslige behandlingen av disse utgiftene.

Klagenemnda er uenig i at den såkalte Shell-dommen kan tas til inntekt for at fjerningsutgiftene skal inngå i kostprisen til driftsmidler som er avskrivbare etter petrsktl. § 3 b. I denne saken kom Høyesterett frem til at de aktiverte nedstengningskostnadene skal avskrives gjennom feltets levetid, og ikke over 6 år slik petrsktl. § 3 b fastsetter. Høyesteretts dom kan derfor etter Klagenemndas oppfatning ikke forstås slik at nedstengningskostnader skal inngå i kostprisen til driftsmidler som er avskrivbare etter § 3 b. Det samme må gjelde for aktiverte fjerningsutgifter.

Etter Klagenemndas oppfatning foreligger det heller ikke grunnlag for å henføre fjerningseiendelen til sokkelgrunnlaget basert på rimelighetsbetraktninger.

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at fjerningseiendelen ikke inngår i beregningen av fordelingsgrunnlaget etter petrsctl. § 3 d, 2. ledd.

I klagen har selskapet videre hevdet at forsikringskrav for skader på [x] skal allokere til sokkelgrunnlaget. Selskapet har anført at det ikke kan være lovgivers intensjon at forsikringskravet skal anses som et eget formuesobjekt, men må inngå i samme grunnlag som det skadede driftsmidlet. Dette er underbygget ved å vise til at lignende tilgodehavende, for eksempel en forskuddsbetaling på erverv av driftsmidler, varer og tjenester, skal allokere til sokkel dersom selve varen eller tjenesten skal allokere til sokkelvirksomheten. Selskapet kan vanskelig se at lovgiver har ment at forsikringskravet for [x] skal betraktes på annen måte enn forskuddsbetaling. Det er også vist til andre indirekte tilgodehavende som følge av sokkelaktivitet som henføres til sokkelgrunnlaget, for eksempel krav på tilskudd fra staten for påløpte fjerningsutgifter. Etter selskapets mening er det ikke lovgivers intensjon at indirekte kapitalbinding, som forsikringskravet for [x], skal allokere til landdistriktet når det skriver seg direkte fra skader på driftsmidler i sokkelvirksomheten.

I klagen har selskapet anført tilsvarende argumentasjon som begrunnelse for at lån til ansatte i sokkelvirksomheten også skal inngå i sokkelgrunnlaget.

Som det fremgår av de tidligere klagenemndsavgjørelsene er det ikke tilstrekkelig med tilknytning til sokkelvirksomhet for å kunne henføre en post til sokkelgrunnlaget. I følge ordlyden i petrsctl. § 3 d, 3. ledd må posten i tillegg falle inn under ett av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) - j) for å kunne henføres til dette fordelingsgrunnlaget. Som nevnt ovenfor er disse bestemmelsene ment å være uttømmende sjablonregler hvor det er lite rom for utvidende og analogisk tolkning ut fra formålsbetraktninger og reelle hensyn. Det er derfor bare de postene som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3d, 3. ledd bokstav a) – j), som kan medregnes i sokkelgrunnlaget. Av forarbeidene fremgår det at lovgiver var innforstått med at dette kan medføre at poster som har tilknytning til sokkelvirksomhet likevel blir henført til fordelingsgrunnlaget til landdistriktet.

Klagenemnda kan ikke se at verken forsikringskrav [x] eller lån til ansatte i sokkelvirksomheten faller innunder en naturlig tolkning av de postene som skal

henføres til sokkelgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav a) – j). Fordringene omfattes heller ikke av noen av postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a) - c).

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at forsikringskravet og lån til ansatte skal henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

I klagen har [selskapet] også hevdet at kontorbygg, boliger og hytter skal henføres til landgrunnlaget som følge av lagmannsrettens rettskraftige dom vedrørende stedbunden beskatning.

Klagenemnda er enig i dette. Ettersom domstolene har opprettholdt tidligere praksis med en beregnet leieinntekt til land, må slike bygninger anses som landformue i forhold til regelen om fordeling av finansposter. Dette er også forutsatt i lovforarbeidene, jf. Ot. prp. nr 86 (2000-2001) side 30.

Selskapet har etter dette fått delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

S L U T N I N G

Ligningen for [selskapet] for inntektsåret 2003 fastholdes hva angår fastsettelsen av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land, med unntak av verdien av kontorbygg, boliger og hytter på kr 150 482 169 som henføres til landgrunnlaget.

2) Kjennelse 27. mars 2006 Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] ble i 2003 et heleid datterselskap av [...]. Selskapets virksomhet i Norge består av leting etter, utvinning av, og salg av olje og gassressurser.

Selskapet har påklaget ligningen for 2003 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles fastsettelsen av grunnlaget for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

Selskapet påklaget forholdet i brev av 21. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 12. mai 2005. Selskapet har ikke kommet med ytterligere kommentarer til klagenotatet.

2 Saksforholdet, ligningen

I selvangivelsen for 2003 hadde [selskapet] ført en rekke finansposter til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d, 3. ledd. Dette var blant annet til gode merverdiavgift på kr 730 942, fordring på beslektet selskap på kr 903 477 og fjerningseiendel FAS 143 på kr 365 379 163.

I brev av 26. mai og 16. september 2004 ble selskapet varslet om at Oljeskattekontoret vurderte å foreslå at til gode merverdiavgift og fordring på beslektet selskap skulle henføres til fordelingsgrunnlaget til landdistriktet. Selskapet ble videre i brev av 6. september 2004 varslet om at fjerningseiendelen ikke skulle inngå i fordelingsgrunnlaget ettersom den ikke ble ansett som en skattemessig formuesverdi i henhold til petrsktl. § 3 d.

I svarbrev av 3. juni, 7. september og 20. september 2004 fastholdt selskapet sine påstander i selvangivelsen.

Ved ligningen fravek Oljeskattenemnda selskapets påstander i samsvar med Oljeskattekontorets varsel.

3 **Anførslene**

3.1 *Klagen*

Selskapet påklaget ligningen ved brev av 21. desember 2004 . Klagen vedrørende det aktuelle forhold gjengis i sin helhet:

”3. Fordelingsgrunnlaget netto finans

Ved ligningsbehandlingen for 2003 har selskapets fordelingsgrunnlag for netto finans blitt fraveket. Selskapet vil påklage dette forhold for postene til gode merverdiavgift, fordring på beslektet selskap og fjerningseiendel.

Posten til gode merverdiavgift (kroner 730.942) og posten fordring på beslektet selskap (kroner 903.477) er av selskapet medtatt som sokkeleiendel. Oljeskattekontoret hevder at formuesobjektene som skal inngå i sokkelgrunnlaget er opplistet i Petroleumsskattelovens §3d tredje ledd bokstav a-j. Fjerde ledd gir anvisning på hvilke formuesobjekt som positivt skal holdes utenfor. Ettersom formuesobjektene ikke er positivt listet opp i tredje og fjerde ledd skal de derfor henføres til landdistriktet i henhold til bestemmelsens femte ledd etter oljeskattekontorets syn.

Selskapet mener at dette er en for snever fortolkning av lovteksten og at en ikke hensyntar intensjonen med loven, nemlig at finanskostnader som er med på å finansiere eiendeler i særskattepliktig virksomhet skal komme til fradrag i særskattepliktig inntekt og finanskostnader som er med på å finansiere eiendeler i landvirksomhet skal kun komme til fradrag i nevnte virksomhet.

Til gode merverdiavgift på kroner 730.942 er av selskapet definert som sokkeleiendel i fordelingsgrunnlaget for netto finans. Selskapet har kun hatt inntekter og utgifter i særskattepliktig virksomhet. Det er i 2003 ikke bokført noen transaksjoner mot resultatregnskapet i landaktivitet i [selskapet] før fordeling av netto finans. Til gode merverdiavgift skriver seg altså i sin helhet fra transaksjoner som inngår i særskattepliktig virksomhet. Kapitalbindingen oppstår derfor som følge av særskattepliktig virksomhet. Vi mener som nevnt at det må være lovgivers intensjon at fordelingsgrunnlaget skal reflektere kapitalbindingen i de to skatteregimene. Til gode merverdiavgift som skriver seg 100% fra særskattepliktige transaksjoner må følgelig bli å fordele til sokkeldistriktet.

Selskapet mener at det **ikke** er lovgivers intensjon at til gode merverdiavgift skal anses som et eget formuesobjekt som for eksempel en bygning eller et utlån. Beløpet som skattyter har til gode oppstår **indirekte** som følge av aktivitet enten på land eller på sokkelen. I [selskapet] sitt tilfelle som følge av aktivitet på sokkelen. Vi ser at lovgiver i lignende tilfeller, som for eksempel en forskuddsbetaling på erverv av driftsmidler, varer og tjenester, har uttalt skal allokere til sokkelen dersom selve varen eller tjenesten skal allokere til sokkelvirksomheten. Vi kan vanskelig se at det er lovgivers intensjon at til gode moms kan ses forskjellig enn en forskuddsbetaling. Vi ser også at andre indirekte tilgodehavender som følge av sokkelaktivitet, som for eksempel krav på tilskudd fra staten for påløpte fjerningsutgifter, blir å fordele til sokkelen. Til gode merverdiavgift er ikke et formuesobjekt som skattyter frivillig vedtar å investere i, men det oppstår som en konsekvens av andre investeringer skattyter velger å gjennomføre. Til gode merverdiavgift som skriver seg fra sokkelaktivitet må følgelig allokere til sokkeldistriktet. Vi mener dette må være lovgivers intensjon, og ikke at man kan utlede fra loven at indirekte kapitalbindinger som til gode merverdiavgift er ment å allokere til landvirksomhet når de skriver seg fra innkjøp i særskattepliktig virksomhet.

Når det gjelder fordringen på beslektet selskap skriver denne seg ikke fra salg av petroleum produkter, men skriver seg allikevel fra selskapets sokkelvirksomhet da motposten til fordringen inngår i særskattepliktig inntekt. Selskapet er et rent oppstrømsselskap og har som nevnt ikke bokført noen transaksjoner mot resultatregnskapet i landaktivitet. Vi mener kundefordringer ikke kan begrenses til kun salg av petroleum produkter og rørledningsvirksomhet. Kundefordringer må også omfatte andre tilgodehavender som skriver seg fra selskapets aktivitet. Tilgodehavendet må altså falle inn under kundefordringer og må henføres til sokkelen. Vi finner støtte for dette synspunkt i kommentar 39 til Petroleumsskatteloven i Norsk Elektronisk Skattebibliotek som har følgende ordlyd:

Dette vil i hovedsak gjelde fordringer som følge av salg av utvunnet petroleum (råolje og ulike former av gass), men kan f.eks. også skyldes salg av rørledningstjenester. Slike fordringer vil normalt ha en helt klar tilknytning til sokkelvirksomheten. Det er derfor antakelig relativt uproblematisk å skille mellom kundefordringer som gjelder hhv. sokkel og land.

Vi skal altså her skille mellom kundefordringer som gjelder henholdsvis sokkel og land. Et selskap som ikke har inntekter fra landvirksomheten kan heller ikke ha fordringer fra slik virksomhet. Etter vårt syn må det følgelig være korrekt å inkludere fordringen som en sokkeleien del i forhold til fordelingsgrunnlaget for netto finans.

Når det gjelder fjerningseien del hevder oljeskattekontoret at fjerningseien delen ikke er noe skattemessig formuesobjekt i henhold til petroleumsskatteloven §3d og at den således skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

For regnskapsmessig behandling av fjerningseien del vises det til selskapets årsrapport for 2003, hvor behandlingen av fjerningseien del under FAS 143 beskrives. Denne regnskapsløsningen samsvarer også med de regnskapsløsningene som Norsk Regnskaps Stiftelse angir i diskusjonsnotat om miljøutgifter.

I henhold til forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport av petroleum (F30.04.1993 nr 316) omfatter kostprisen for sokkelaktiva:

§ 2.

Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle de utgifter som påløper i forbindelse med utbygging av petroleum felt og rørledningsanlegg.

Ut fra dette synes det som om alle kostnader som påløper i forbindelse med utbyggingen blir å anse som en del av driftsmiddelets kostpris. Det samsvarer således med de definisjonene som regnskapsstandardene angir. Således vil denne delen av kostprisen også inngå i friinntektsgrunnlaget for installasjoner som nå blir satt ut på sokkelen.

Tidligere forelå det ikke skattemessig fradragsrett for fjerningskostnader som falt inn under fjerningsfordelingsloven. Etter opphevelsen av denne loven foreligger det skattemessig fradragsrett både for nedstengnings- og fjerningskostnader. Tidspunktet for skattemessig fradrag for fjerningskostnader er når disse gjennomføres/overdras til tredjemann. For nedstengningskostnader har det foreligget skattemessig fradragsrett hele tiden, men tidspunktet for skattemessig fradrag har vært omstridt. I den såkalte Shell-saken er det lagmannsrettens syn at skattemessig fradrag skal periodiseres etter sammenstillingsprinsippet i samsvar med selskapets påstand. Høyesterett stadfestet selskapets påstand.

Ut i fra dette vil selskapet hevde at fjerningseiendel inngår skattemessig formuesverdi på lik linje med andre driftsmidler som er omfattet av petroleumsskattelovens §3b) og hensyntar skattemessig avskrivning/nedskrivning av disse.

Verken reglene i Petroleumsskattelovens §3d eller §3h tar hensyn til hvordan eiendelen er finansiert. Reglene i § 3h medfører et skjerpet krav til egenkapitalen i selskapet i forbindelse med fjerningseiendelen, noe som medfører lavere rentefradrag for selskapet. Når en i tillegg skal holde fjerningseiendelen utenfor fordelingsgrunnlaget som foreslått av oljeskattekontoret, betyr det at en større andel av det allerede lavere rentefradraget skal allokere til landvirksomhet. Selskapet er av den oppfatning at en slik behandling er urimelig tatt i betraktning at fjerningseiendelen ikke har medført noen finansieringskostnader.”

3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 18. mai 2005. I notatet heter det bl.a.:

”4.1. Problemstilling

Spørsmålet er hvorvidt de aktuelle postene skal inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet, landdistriktet eller holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

4.2. Rettslig utgangspunkt

Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble det gitt nye regler i petrsktl. § 3 d om fordeling av netto finansposter.

Den nye fordelingsregelen i petrsktl. § 3 d, 2. ledd lyder som følger:

”Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd.[...]”

Hvilke formuesobjekter som inngår i fordelingsgrunnlaget bestemmes av § 3 d, 3.-5. ledd. Formuesobjektene som skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet er positivt oppregnet i bestemmelsens 3. ledd bokstav a) – j). Bestemmelsens 4. ledd gir anvisning på hvilke formuesobjekter som positivt skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Formuesobjekter som ikke er omfattet av 3. eller 4. ledd danner grunnlag for fordeling til landdistriktet, jf. 5. ledd. Grunnlaget for fordeling til landdistriktet er dermed negativt avgrenset.

4.3. Oljeskattekontorets vurdering

4.3.1. Generelt

Klagenemnda har i en rekke saker for inntektsåret 2002 tatt stilling til forståelsen av de nye reglene i petrsktl. § 3 d, 3.-5. ledd.

Klagenemnda har i disse sakene lagt til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse både for selskaper med sammensatt virksomhet og for rene utvinningsselskaper. Dette fremgår etter nemndas mening både av ordlyden og av forarbeidene i Ot. prp. nr. 86 (2000-2001).

Videre har Klagenemnda lagt til grunn at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger tilknytning til sokkelvirksomheten for at et formuesgode skal kunne inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet etter 3. ledd. Formuesposten må i tillegg falle inn under et av alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen. Selv formuesobjekter som utvilsomt er tilknyttet sokkelvirksomheten vil måtte henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd dersom det ikke faller inn under en naturlig forståelse av alternativene i 3. ledd.

4.3.2. Konkret vurdering

4.3.2.1. Til gode merverdiavgift

[Selskapet] hadde i selvangivelsen ført til gode merverdiavgift på kr 730 942 til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

[Selskapet] bemerker at ettersom selskapet i 2003 ikke har hatt transaksjoner i landvirksomheten, skriver til gode merverdiavgift seg i sin helhet fra transaksjoner i særskattepliktig virksomhet. Selskapet anfører at det må være lovgivers intensjon at fordelingsgrunnlagene skal reflektere kapitalbindingen i de to skatteregimene, og at posten følgelig må bli å fordele til sokkeldistriktet. Selskapet hevder at det ikke kan være lovgivers intensjon at merverdiavgift til gode skal anses som et eget formuesobjekt, men at posten må allokere til samme grunnlag som varen eller tjenesten den er knyttet til. Til sammenligning viser selskapet til forskuddsbetaling, og anfører at til gode merverdiavgift må vurderes på samme måte.

Oljeskattekontoret kan ikke se at det er grunnlag for å henføre en fordring på merverdiavgift til gode til sokkeldistriktet på bakgrunn av at transaksjonene merverdiavgiften knytter seg til er foretatt i utvinningsvirksomheten. Kontoret er av den oppfatning at selv om merverdiavgift til gode utvilsomt er knyttet til transaksjoner i sokkelvirksomheten, er ikke dette tilstrekkelig etter § 3 d, 3. ledd til å henføre posten til sokkelgrunnlaget. Sammenligningen med forskuddsbetalt vederlag knyttet til erverv av driftsmidler, varer og tjenester i utvinningsvirksomheten kan etter kontorets mening ikke føre frem. I Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) sier departementet på side 34 om forskuddsbetalinger at man ”antar at sokkelselskapene i enkelte tilfeller kan ha bundet betydelig kapital i form av slike forskuddsbetalinger, først og fremst i forbindelse med tilvirkningskontrakter til oppføring av faste installasjoner og flyttbare innretninger”. Forskuddsbetalinger er på denne bakgrunn spesifikt oppregnet blant formuespostene som skal henføres til sokkelgrunnlaget. De samme hensyn gjør seg ikke gjeldende for merverdiavgift til gode, og departementet skriver videre på samme side at alle andre finansielle eiendeler enn de som er foreslått henført til sokkelgrunnlaget bør henføres til landdistriktet.

Etter kontorets mening kan til gode merverdiavgift ikke anses å falle inn under noen av alternativene i 3. eller 4. ledd, og må derfor henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

Dette er også i samsvar med det Klagenemnda har lagt til grunn for fire andre selskaper for inntektsåret 2002.

4.3.2.2. Fordring på beslektet selskap

[Selskapet] hadde i selvangivelsen ført fordring på beslektet selskap på kr 903 477 som kundefordring som inngår i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

[Selskapet] viser til at fordringen på beslektet selskap skriver seg fra sokkelvirksomheten, da motposten til fordringen inngår i særskattepliktig inntekt. Selskapet anfører at kundefordringer ikke kan begrenses til kun salg av petroleumsprodukter og rørledningsvirksomhet, men også må omfatte andre tilgodehavender som skriver seg fra selskapets aktivitet. [Selskapet] bemerker at et selskap som ikke har inntekter fra landvirksomhet heller ikke kan ha fordringer fra slik virksomhet. Etter selskapets mening må det derfor være korrekt å inkludere fordringen som en sokkeleiendel i fordelingsgrunnlaget.

Verken ordlyden eller forarbeidene begrenser anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde utvinningsselskaper med sammensatt virksomhet. Uttalelser i forarbeidene viser tvert imot at departementet har tenkt på både rene utvinningsselskaper og selskaper med sammensatt virksomhet. Klagenemnda har derfor i tidligere saker lagt til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land også kommer til anvendelse for selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet. Oljeskattekontoret mener etter dette at selskapets anførsel om at det ikke har hatt inntekter i landregimet ikke kan føre til at fordringen skal henføres til sokkelgrunnlaget.

Når det gjelder omfanget av alternativet ”kundefordringer” i bokstav g) omtaler Ot.prp. nr 86 (2000-2001) kundefordringer ”i utvinningsvirksomheten”. Etter Oljeskattekontorets mening vil en naturlig forståelse av dette alternativet være fordringer som oppstår ved salg av produkter eller tjenester i utvinningsvirksomheten. Denne forståelsen har også Klagenemnda lagt til grunn i tidligere saker.

Oljeskattekontoret mener at fordringen på beslektet selskap ikke kan anses som en kundefordring med mindre fordringen er oppstått som følge av salg av varer eller tjenester i [selskapets] utvinningsvirksomhet. I dette tilfellet har selskapet opplyst at posten består av diverse belastninger til beslektet selskap, som for eksempel fakturering av diverse personalkostnader i forbindelse med utstasjonering. Etter Oljeskattekontorets mening kan dette vanskelig anses å falle inn under alternativet kundefordringer i utvinningsvirksomheten. Fordringen faller heller ikke inn under noen av de andre alternativene i 3. eller 4. ledd, og må derfor henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd.

4.3.2.3. Fjerningseiendel

[Selskapet] hadde i selvangivelsen ført fjerningseiendel på kr 365 379 163 til fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.

Selskapet anfører at i henhold til § 2 i forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport skal alle kostnader som påløper i forbindelse med utbyggingen anses som en del av driftsmiddelets kostpris. Fremtidige utgifter til fjerning blir aktivert samtidig som utbygging av feltet skjer. Selskapet hevder at de aktiverte utgiftene, dvs. ”fjerningseiendelen”, inngår i skattemessig formuesverdi på lik linje med andre driftsmidler som er omfattet av petrsktl. § 3 b.

Oljeskattekontoret er av den mening at selv om fremtidige utgifter til fjerning aktiveres og inntas i balansen er dette ikke en skattemessig verdi som skal inngå i fordelingsgrunnlaget for finansposter etter § 3 d, 3. ledd. Verdien inngår i balansen som en følge av at selskapet har endret regnskapsprinsipp og nå følger en annen standard. Endringen regnskapsmessig fører kun til en oppgrossing av balansen, og vil ikke ha noen resultateffekt. Det er ikke tvilsomt at dette er en regnskapsmessig verdi, men etter kontorets mening er det ingen skattemessig verdi. Kontoret er av den oppfatning at en tilpasning til ny regnskapsstandard ikke skal ha noen effekt på skattemessig resultat. Det antas å være mot lovens hensikt at tilpasning til ny regnskapsstandard vil kunne føre til

en annen fordeling av skattemessig finansnetto enn resultatet var før tilpasning til den nye regnskapsstandarden.

Selskapet hevder at de aktiverte fjerningsutgiftene er en del av driftsmiddelets kostpris, ettersom de påløper samtidig med utbygging av feltet. Oljeskattekontoret er ikke enig i dette. Det foreligger en lang og klar praksis for hva som skal inngå i kostprisen til driftsmidler etter petrsktl. § 3 b, og det er ikke tvilsomt at fjerningsutgifter ikke inngår i denne. Fjerningsutgiftene vil etter Oljeskattekontorets mening ikke være endelig skattemessig pådratt ved utbygging av feltet. Selskapet anfører jo også selv at fjerningseiendelen ikke har medført noen finansieringskostnader. Høyesterett har i Shell-dommen av 14. desember 2004 lagt til grunn at selv om nedstengningsutgifter kan anses påløpt når forpliktelsen oppstår, dvs. ved utbygging av feltet, skal balanseposten avskrives gjennom feltets levetid. Driftsmidler etter § 3 b avskrives over 6 år, og det er derfor klart at Høyesterett ikke har ment at nedstengningsutgiftene inngår i kostprisen til driftsmiddelet, selv om de inngår i balansen. Det samme må gjelde for aktiverte fjerningsutgifter.

Det kan reises spørsmål om de aktiverte fjerningsutgiftene kan anses som en selvstendig skattemessig formuesverdi, som skal vurderes selvstendig i forhold til fordelingsreglene i § 3 d. Oljeskattekontoret mener at dette ikke er tilfellet. Skulle man imidlertid komme til at en slik vurdering måtte foretas, vil en slik formuesverdi ikke omfattes av noen av alternativene i 3. ledd, og posten måtte dermed henføres til landgrunnlaget.

Oljeskattekontoret mener etter dette at fjerningseiendelen ikke er et skattemessig formuesobjekt som skal inngå i fordelingsgrunnlaget for finansposter, og at posten må holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

4.4. Konklusjon

Oljeskattekontoret foreslår i medhold av ovenstående at [selskapets] ligning for 2003 vedrørende fastsettelsen av grunnlag for fordeling av netto finansposter opprettholdes.”

[Selskapet] har ikke kommentert klagenotatet.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder fastsettelsen av fordelingsgrunnlag ved fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet.

Hvilke poster som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land er regulert i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d.

Postene som skal inngå i sokkelgrunnlaget og postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget er positivt definert i oppregningene som fremgår av henholdsvis 3. ledd bokstav a) – j) og 4. ledd bokstav a) - c). Alle andre poster skal henføres til landgrunnlaget i henhold til bestemmelsens 5. ledd.

Bestemmelsene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2002. Klagenemnda har i en rekke kjennelser for dette inntektsåret behandlet klager som gjaldt forståelsen av de nye

reglene. Kjennelsene har følgende likelydende bemerkninger hva angår selskapenes anførsler:

”Enkelte selskaper anfører at når selskapet kun driver utvinningsvirksomhet, vil det stride mot lovgivers hensikt å praktisere fordelingsreglene slik at finanskostnader som hører hjemme i sokkelregimet, henføres til landdistriktet.

Ordlyden i petrsktl. § 3 d begrenser ikke anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde utvinningsselskaper med sammensatt virksomhet.

I forarbeidene til petrsktl. § 3 d er det forutsatt at reglene om fordeling av finansposter mellom sokkel og land også skal gjelde rene utvinningsselskaper. Klagenemnda viser her til NOU 2000:18, hvor det heter (side 114, pkt. 7.2.3):

”For de fleste sokkelselskapene skal en del av den samlede inntekten beskattes på land. Dette gjelder selv om selskapet bare driver utvinningsvirksomhet, for eksempel for avkastning av fast eiendom eller anlegg.”

Videre vises til følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) (side 24, pkt. 4.2.1):

”Problemstillingen er mest aktuell for selskap som driver sammensatt virksomhet, men får også i noen grad betydning for ”rene” utvinningsselskap.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse også for selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet.

Flere selskaper hevder at Oljeskattenemnda har tolket lovbestemmelsen for snevert. Etter det Klagenemnda forstår mener selskapene at det må anses tilstrekkelig for henføring til fordelingsgrunnlaget til sokkel at en formuespost utvilsomt har tilknytning til sokkelvirksomhet.

Klagenemnda vil til dette bemerke at ordlyden i petrsktl. § 3 d, 3. ledd viser at det ikke bare må foreligge tilknytning til sokkelvirksomheten for at de enkelte formuesposter overhodet skal kunne hensyntas ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. I tillegg må formuespostene falle inn under et av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen, for at de skal kunne medregnes i dette fordelingsgrunnlaget.

Enkelte selskaper har anført at formålsbetraktninger og reelle hensyn tilsier en utvidende eller analogisk fortolkning av loven, og at opplistingen i § 3 d, 3. ledd ikke kan anses uttømmende.

Klagenemnda er ikke enig i dette. I forarbeidene til de nye reglene i petrsktl. § 3 d er det gitt en nærmere drøftelse av hvilke enkeltposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land. Selv om det er gitt uttrykk for at fordelingsgrunnlaget i utgangspunktet bør fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Det ble på denne bakgrunn foreslått en positiv definering av de postene som skulle inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 28, pkt. 4.2.5.1), og dette sluttet Stortinget seg til.

Lovteksten må etter Klagenemndas mening forstås slik at dersom ingen av de særskilt opplistede alternativene i § 3 d, 3. ledd kommer til anvendelse, vil formuesposten istedenfor måtte inngå i

fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, eventuelt vil den måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget (jf. 4. og 5. ledd i § 3 d).

Slik reglene er utformet vil de i enkelte tilfeller føre til at formuesposter som er tilknyttet utvinningsvirksomheten, likevel ikke blir å medregne i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. At lovgiver har vært innforstått med dette fremgår etter Klagenemndas mening av forarbeidene. Klagenemnda viser her bl.a. til forarbeidenes omtale av lån som har tilknytning til sokkelvirksomheten (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001), pkt. 4.2.5.6 s. 34):

”[...]Det kan også forekomme at et ytet lån har en slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.[...]”

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er grunnlag for å fortolke de nye fordelingsreglene på noen annen måte enn det som Oljeskattenemnda har gjort. Etter Klagenemndas syn vil bare de formuesposter som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3 d, 3. ledd, bokstav a) – j), kunne medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.”

Klagenemnda legger den samme forståelse av de nye reglene i petrsktl. § 3 d til grunn i foreliggende sak.

I klagen har [selskapet] hevdet at til gode merverdiavgift skal henføres til sokkelgrunnlaget. Etter selskapets mening må det være lovgivers intensjon at fordelingsgrunnlaget skal reflektere kapitalbindingen i de to skatteregimene. Selskapet har i denne forbindelse pekt på at merverdiavgiften i sin helhet skriver seg fra sokkelvirksomheten ettersom selskapet ikke har hatt noen transaksjoner i landvirksomheten. Selskapet har videre anført at det ikke kan være lovgivers intensjon at til gode merverdiavgift skal anses som et eget formuesobjekt, men må inngå i samme grunnlag som varen eller tjenesten er knyttet til. Dette er underbygget ved å vise til at lignende tilgodehavende, for eksempel en forskuddsbetaling på erverv av driftsmidler, varer og tjenester, skal allokere til sokkel dersom selve varen eller tjenesten skal allokere til sokkelvirksomheten. Selskapet kan vanskelig se at lovgiver har ment at til gode merverdiavgift skal betraktes på annen måte enn forskuddsbetaling. Det er også vist til andre indirekte tilgodehavende som følge av sokkelaktivitet som henføres til sokkelgrunnlaget, for eksempel krav på tilskudd fra staten for påløpte fjerningsutgifter. Etter selskapets mening er det ikke lovgivers intensjon at indirekte kapitalbinding, som til gode merverdiavgift, skal allokere til landvirksomhet når de skriver seg direkte fra innkjøp i særskattepliktig virksomhet.

Som det fremgår av de tidligere klagenemndsavgjørelsene får bestemmelsene i petrsktl. § 3 d også anvendelse på selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet. Det fremgår videre at det ikke er tilstrekkelig med tilknytning til sokkelvirksomhet for å kunne henføre

en post til sokkelgrunnlaget. I følge ordlyden i petrsktl. § 3 d, 3. ledd må posten i tillegg falle inn under ett av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) til j) for å kunne henføres til dette fordelingsgrunnlaget. Som nevnt ovenfor er disse bestemmelsene ment å være uttømmende sjablonregler hvor det er lite rom for utvidende og analogisk tolkning ut fra formålsbetraktninger og reelle hensyn. Det er derfor bare de postene som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3d, 3. ledd bokstav a) – j), som kan medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. Av forarbeidene fremgår det at lovgiver var innforstått med at dette kan medføre at poster som har tilknytning til sokkelvirksomhet likevel blir henført til landdistriktet.

Klagenemnda kan ikke se at til gode merverdiavgift faller innunder en naturlig tolkning av de postene som skal henføres til sokkelgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 3 ledd bokstav a) – j). Kravet inngår heller ikke i noen av postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a) – c).

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at merverdiavgiften som selskapet har til gode, skal henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

I klagen har [selskapet] videre hevdet at fordring på beslektet selskap skal inngå i sokkelgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav g) som omhandler kundefordringer. Etter selskapets mening kan ikke begrepet ”kundefordring” kun begrenses til salg av petroleumsprodukter og rørledningsvirksomhet, men må også omfatte andre tilgodehavende som skriver seg fra selskapets aktivitet. Ettersom [selskapet] er et rent oppstrømselskap skriver fordringen seg fra selskapets sokkelvirksomhet. Av denne grunn mener selskapet at fordringen skal inngå i sokkelgrunnlaget.

I Ot. prp. nr 86 (2000-2001) bruker Finansdepartementet uttrykket kundefordringer ”i utvinningsvirksomheten” i forbindelse med omtalen av alternativet i petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav g). Etter Klagenemndas mening vil en naturlig forståelse av begrepet ”kundefordringer” være fordringer som oppstår ved salg av produkter eller tjenester i utvinningsvirksomheten. Denne forståelsen har Klagenemnda også lagt til grunn i tidligere saker.

Selskapet har opplyst at fordringen gjelder diverse belastninger til beslektet selskap som for eksempel fakturering av diverse personalkostnader i forbindelse med utstasjonering. Klagenemnda kan derfor ikke se at denne fordringen etter en naturlig forståelse kan anses som en kundefordring i henhold til petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav g). Fordringen kan heller ikke henføres til sokkelgrunnlaget etter noen av de andre alternativene i petrsktl. § 3 d, 3. ledd.

Klagenemnda kan for øvrig ikke se at fordringen kan holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a) – c).

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at fordringen på morselskapet skal inngå landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

I klagen har [selskapet] også hevdet at fjerningseiendelen skal inngå i sokkelgrunnlaget i medhold av petrsktl. § 3 d, 3 ledd bokstav a) som omhandler driftsmidler etter § 3 b. Etter selskapets oppfatning må fremtidige fjerningsutgifter anses som en del av driftsmidlets kostpris i henhold til § 2 i forskrift om skattlegging av inntekt vunnet ved utvinning og rørledningstransport. Det er i den forbindelse vist til at dette samsvarer med de definisjoner som regnskapsstandardene angir. Selskapet har også vist til Høyesteretts dom av 14. desember 2004 (Shell-dommen) hvor Høyesterett kom frem til at nedstengningskostnader anses påløpt når forpliktelsen oppstår og skal avskrives gjennom feltets levetid. På denne bakgrunn hevder selskapet at fjerningseiendelen inngår i skattemessig formuesverdi på lik linje med andre driftsmidler som er omfattet av petrsktl. § 3 b. Selskapet har i tillegg anført rimelighetsbetraktninger.

I henhold til petrsktl. § 3 d, 2. ledd skal netto finansposter fordeles mellom sokkel- og landdistrikt etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt. Ved beregning av fordelingsgrunnlaget skal således formuespostene som inngår i sokkel- og landgrunnlaget verdsettes til skattemessig verdi.

Det foreligger lang og klar praksis på at fjerningsutgifter ikke skal inngå i kostprisen til driftsmidler som avskrives etter petrsktl. § 3 b. Klagenemnda mener derfor at denne posten ikke utgjør en skattemessig verdi som skal inngå i fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d.

Utgifter til fremtidig fjerning skal riktignok aktiveres og inntas i balansen etter den nye regnskapsstandarden som selskapet bruker. Dette vil imidlertid ikke endre den skatterettslige behandlingen av disse utgiftene.

Klagenemnda er uenig i at den såkalte Shell-dommen kan tas til inntekt for at fjerningsutgiftene skal inngå i kostprisen til driftsmidler som er avskrivbare etter petrsktl. § 3 b. I denne saken kom Høyesterett frem til at de aktiverte nedstengningskostnadene skal avskrives gjennom feltets levetid, og ikke over 6 år slik petrsktl. § 3 b fastsetter. Høyesteretts dom kan derfor etter Klagenemndas oppfatning ikke forstås slik at

nedstengningskostnader skal inngå i kostprisen til driftsmidler som er avskrivbare etter § 3 b. Det samme må gjelde for aktiverte fjerningsutgifter.

Etter Klagenemndas oppfatning foreligger det heller ikke grunnlag for å henføre fjerningseiendelen til sokkelgrunnlaget basert på rimelighetsbetraktninger.

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at fjerningseiendelen ikke inngår i beregningen av fordelingsgrunnlaget etter petrsctl. § 3 d, 2. ledd.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING

Ligningen for [selskapet] for inntektsåret 2003 fastholdes hva angår fastsettelsen av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

3) Kjennelse 27. mars 2006 Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] ble stiftet [...]. Selskapet har hovedkontor i Stavanger.

Selskapet er et heleid datterselskap av [...]. Selskapet kom inn på norsk sokkel gjennom kjøpet av [...] andel i [et felt], med operatørskap og andel i rørledningen [...].

Selskapet har påklaget ligningen for 2003 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles fastsettelsen av grunnlaget for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

Selskapet påklaget forholdet i brev av 22. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 12. mai 2005. Selskapet har kommet med kommentarer til klagenotatet i brev av 8. juni 2005.

2 Saksforholdet, ligningen

I selvangivelsen for 2003 hadde [Selskapet] holdt terminskatt til gode på kr 39 385 116 utenfor fordelingsgrunnlaget med grunnlag i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d, 4. ledd bokstav a). Etter selskapets mening måtte skatt til gode likestilles med bankinnskudd.

I brev av 18. juni 2004 ble selskapet varslet om at Oljeskattekontoret vurderte å foreslå at fordringen skulle inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, da den etter kontorets mening ikke falt inn under noen av alternativene i § 3 d, 3. eller 4. ledd.

I svarbrev av 7. juli 2004 fastholdt selskapet sin påstand i selvangivelsen. Selskapet anførte at de samme grunner som for å unnta kontanter og bankinnskudd fra fordelingsgrunnlaget, tilsier at innbetalt terminskatt også holdes utenfor.

Ved ligningen fravek Oljeskattenemnda selskapets påstand, og la til grunn at fordringen på terminskatt til gode skulle inngå i landgrunnlaget.

3 **Anførslene**

3.1 *Klagen*

Selskapet påklaget ligningen ved brev av 22. desember 2004 . Klagen vedrørende det aktuelle forhold gjengis i sin helhet:

”4. Fordelingsgrunnlaget for fordeling av netto finansposter mellom land- og sokkelinntekt

[Selskapets] terminskatt til gode pr. 31.12.2003, NOK 39 millioner, ble ved ligningen ansett å være en eiendel som skulle inngå i fordelingsgrunnlaget til land ved fordeling av netto finansposter, og ikke holdt utenfor fordelingsgrunnlagene slik [Selskapet] hevder.

[Selskapet] er ikke enig i Oljeskattenemndas avgjørelse når det gjelder fastsettelsen av selskapets fordelingsgrunnlag for fordeling av netto finansposter. Det vises til brev til Oljeskattekontoret av 7. juli 2004, sendt inn i forbindelse med årets ligningsbehandling.”

I brevet av 7. juli 2004 skriver selskapet som følger:

”Selv om psctl. § 3 d er ment å skulle være en sjablonbestemmelse som er basert på en positiv oppregning av de aktiva som henholdsvis skal henføres til sokkeldistrikt og holdes utenfor fordelingsgrunnlag, er det vektige hensyn som tilsier at for meget innbetalt terminskatt ikke skal henføres til land.

For meget innbetalt terminskatt ligger nær opp til kontanter og bankinnskudd. Det kan ikke likestilles med ordinære lån. Mens selskapene på den ene side plikter å innbetale en halvpart av antatt skatt for året pr. 1 oktober basert på et datagrunnlag tilgjengelig sommeren 2003, vil ingen ha kontroll med faktisk prisutvikling i den resterende del av året. Det vil derfor i stor grad bero på tilfeldigheter om likviditet befinner seg på bankkonto eller er innbetalt som terminskatt ved utløpet av året.

De samme grunner for å unnta kontanter og bankinnskudd fra fordelingsgrunnlaget, tilsier at innbetalt terminskatt også holdes utenfor.

Det er nærliggende å anta at det bare unntaksvis vil finne sted at betaling av første terminskatt vil overstige samlet skatt for det året. Det typiske vil være hvis det inntreffer ekstraordinære forhold i løpet av de siste månedene. Det kan skyldes ytre forhold som betydelige endringer i oljepris eller utgifter, for eksempel som følge av skader. Videre vil det også kunne finne sted i forbindelse med overdragelser som flytter inntekter, utgifter og skatteposisjoner knyttet til driftsmidler mellom selger og kjøper. Dette vil trolig ha større konsekvenser for de nye små selskaper som etablerer seg på det norske kontinentalsokkel enn de store etablerte selskaper som har store porteføljer på sokkelen.

Dersom man inkluderer for meget betalt terminskatt i fordelingsgrunnlaget på land blir skatteberegningene vanskeligere i og med at skatten er et resultat av bl.a. renteallokering som igjen er avhengig av beløpet som er henført til land inklusive en eventuell overbetaling av terminskatt.

Terminskattesystemet er ment å skulle fungere nøytralt i forhold til innbetalingstidspunkt, jf. terminskatteforskriftens bestemmelser om rente og endring av utskrevet terminskatt. Den praksis OSK foreslår vil bryte med dette prinsippet. Det vil dessuten gi selskapene incentiv til å være ekstra konservative i sine angivelser av forventet skatt ved innrapportering som grunnlag for utskriving av terminskatt. Vi kan ikke se at noen er tjent med det.

Vi vil ikke legge skjul på at vi finner den endring som er foreslått av OSK både uriktig og uhensiktsmessig. Vi kan heller ikke se at den forståelse OSK vil legge til grunn er i tråd med det som var siktemålet med fordelingsbestemmelsen i psctl. § 3 d. Selv om vi er klar over at det ligger utenfor hva vi som selskap skal uttale oss om, tillater vi oss likevel å anmode OSK om å forelegge spørsmålet for Finansdepartementet sammen med en kopi av vårt brev.”

3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 18. mai 2005. I notatet heter det bl.a.:

”4.1 Problemstilling

Spørsmålet er hvorvidt terminskatt til gode skal inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet eller holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

4.2 Rettslig utgangspunkt

Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble det gitt nye regler i petrsktl. § 3 d om fordeling av netto finansposter.

Den nye fordelingsregelen i petrsktl. § 3 d, 2. ledd lyder som følger:

”Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd.[...]”

Hvilke formuesobjekter som inngår i fordelingsgrunnlaget bestemmes av § 3 d, 3.-5. ledd. Formuesobjektene som skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet er positivt oppregnet i bestemmelsens 3. ledd bokstav a) – j). Bestemmelsens 4. ledd gir anvisning på hvilke formuesobjekter som positivt skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Formuesobjekter som ikke er omfattet av 3. eller 4. ledd danner grunnlag for fordeling til landdistriktet, jf. 5. ledd. Grunnlaget for fordeling til landdistriktet er dermed negativt avgrenset.

4.3 Oljeskattekontorets vurdering

4.3.1 Generelt

Klagenemnda har i en rekke saker for inntektsåret 2002 tatt stilling til forståelsen av de nye reglene i petrsktl. § 3 d, 3.-5. ledd.

Klagenemnda har i disse sakene lagt til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse både for selskaper med sammensatt virksomhet og for rene utvinningsselskaper. Dette fremgår etter nemndas mening både av ordlyden og av forarbeidene i Ot. prp. nr. 86 (2000-2001).

Videre har Klagenemnda lagt til grunn at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger tilknytning til sokkelvirksomheten for at et formuesgode skal kunne inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet etter 3. ledd. Formuesposten må i tillegg falle inn under et av alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen. Selv formuesobjekter som utvilsomt er tilknyttet sokkelvirksomheten vil måtte henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd dersom det ikke faller inn under en naturlig forståelse av noen av alternativene i 3. ledd.

4.3.2 Konkret vurdering

[Selskapet] hadde i selvangivelsen holdt en fordring på for mye innbetalt terminskatt på kr 39 385 116 utenfor fordelingsgrunnlaget, da selskapet likestilte fordringen med et bankinnskudd i petrsctl. § 3 d, 4. ledd bokstav a). Selskapet anfører at skatt til gode ligger nær opp til kontanter og bankinnskudd, og at det i stor grad vil bero på tilfeldigheter om likviditet befinner seg på bankkonto eller er innbetalt som terminskatt ved utløpet av året. Etter selskapets mening tilsier de samme grunner for å unnta kontanter og bankinnskudd fra fordelingsgrunnlaget, at innbetalt terminskatt også holdes utenfor.

Oljeskattekontoret er ikke enig med selskapet. For finansielle formuesobjekter generelt er hovedregelen at de skal inngå i landgrunnlaget etter petrsctl. § 3 d, 5. ledd dersom ikke annet er bestemt. Departementet skriver om finanskapital som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) på side 33 at:

”Finanskapital kan være vanskelig å henføre til bestemte virksomhetsområder når skattyter driver flere virksomheter. Dette er også kapital som lett kan manipuleres rundt årsskiftet, og det kan gjøre det nødvendig med særlige tiltak for å unngå uønskede tilpasninger. Begge disse hensyn tilsier etter departementets oppfatning at visse finansielle formuesobjekter holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.[...]

Departementet foreslår at bankinnskudd og kontantbeholdning holdes utenfor fordelingsgrunnlaget”.

Bakgrunnen for at bankinnskudd og kontantbeholdning skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget er med andre ord usikkerhet i forhold til tilknytningen, og muligheten for manipulasjon ved årsskiftet. Oljeskattekontoret kan ikke se at de samme hensyn gjør seg gjeldende for innbetalt terminskatt. Det er ikke tvilsomt at terminskatten er tilknyttet sokkelvirksomheten, og det vil være svært begrensede muligheter for å foreta uønskede tilpasninger av terminskatten ved årsskiftet.

Uansett kan ikke en fordring på skatt til gode falle inn under en naturlig forståelse av ”Bankinnskudd og kontantbeholdning” i § 3 d, 4. ledd bokstav a. Lovgiver har ved å velge sjablonregler lagt stor vekt på at reglene skal være forutsigbare og enkle å praktisere. Det blir imidlertid mindre rom for skjønn ved regelanvendelsen. Selv om de samme hensyn som for bankinnskudd skulle gjøre seg gjeldende, kan ikke dette få avgjørende betydning i forhold til tolkningen av bestemmelsen i § 3 d.

Det er heller ikke tvilsomt at det er realiteten som skal legges til grunn ved beskatningen, ikke skattyters evt. alternative handlemåte. Selv om posten ville blitt holdt utenfor fordelingsgrunnlaget dersom skattyter hadde pengene på bankkonto i stedet for å ha innbetalt for mye terminskatt, kan ikke dette legges til grunn for beskatningen.

Etter Oljeskattekontorets mening faller fordringen heller ikke inn under noen av de andre alternativene i 3. eller 4. ledd. Etter 5. ledd skal fordringen inngå i fordelingsgrunnlaget til land.

Departementet uttaler i forarbeidene i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) på side 34 at:

”Etter departementets syn bør alle andre finansielle eiendeler enn de som foran er foreslått henført til sokkelgrunnlaget, eller foreslått unntatt fra fordelingsgrunnlaget, inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet. Med de avgrensninger som er trukket foran, vil dette, etter departementets oppfatning, i det alt vesentlige gjelde finansielle eiendeler som ikke inngår i selve utvinningsvirksomheten, og som uansett ikke vil være nødvendig for å utøve slik virksomhet”.

Etter Oljeskattekontorets mening må fordringen på skatt til gode etter dette inngå i fordelingsgrunnlaget til land.

Kontoret mener dette også er i tråd med den løsningen Klagenemnda la til grunn i en annen sak for 2002, der skattyter som følge av å ha vunnet en rettssak mot staten hadde en fordring på skatt til gode.

4.4 Konklusjon

Oljeskattekontoret foreslår i medhold av ovenstående at [Selskapets] ligning for 2003 vedrørende fastsettelsen av fordelingsgrunnlag. [Selskapet] har ikke kommentert klagenotatet.”

I brev av 8. juni 2005 skriver selskapet at det ikke har ytterligere kommentarer til klagenotatet utover det som fremkommer av selskapets tilsvarende av 7. juni 2004 og klage av 22. desember 2004.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder fastsettelsen av fordelingsgrunnlag ved fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet.

Hvilke poster som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land er regulert i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d.

Postene som skal inngå i sokkelgrunnlaget og postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget er positivt definert i oppregningene som fremgår av henholdsvis 3. ledd bokstav a) – j) og 4. ledd bokstav a) – c). Alle andre poster skal henføres til landgrunnlaget i henhold til bestemmelsens 5. ledd.

Bestemmelsene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2002. Klagenemnda har i en rekke kjennelser for dette inntektsåret behandlet klager som gjaldt forståelsen av de nye reglene. Kjennelsene har følgende likelydende bemerkninger hva angår selskapenes anførsler:

”Enkelte selskaper anfører at når selskapet kun driver utvinningsvirksomhet, vil det stride mot lovgivers hensikt å praktisere fordelingsreglene slik at finanskostnader som hører hjemme i sokkelregimet, henføres til landdistriktet.

Ordlyden i petrsktl. § 3 d begrenser ikke anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde utvinningsselskaper med sammensatt virksomhet.

I forarbeidene til petrsktl. § 3 d er det forutsatt at reglene om fordeling av finansposter mellom sokkel og land også skal gjelde rene utvinningsselskaper. Klagenemnda viser her til NOU 2000:18, hvor det heter (side 114, pkt. 7.2.3):

”For de fleste sokkelselskapene skal en del av den samlede inntekten beskattes på land. Dette gjelder selv om selskapet bare driver utvinningsvirksomhet, for eksempel for avkastning av fast eiendom eller anlegg.”

Videre vises til følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) (side 24, pkt. 4.2.1):

”Problemstillingen er mest aktuell for selskap som driver sammensatt virksomhet, men får også i noen grad betydning for ”rene” utvinningsselskap.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse også for selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet.

Flere selskaper hevder at Oljeskattenemnda har tolket lovbestemmelsen for snevert. Etter det Klagenemnda forstår mener selskapene at det må anses tilstrekkelig for henføring til fordelingsgrunnlaget til sokkel at en formuespost utvilsomt har tilknytning til sokkelvirksomhet.

Klagenemnda vil til dette bemerke at ordlyden i petrsktl. § 3 d, 3. ledd viser at det ikke bare må foreligge tilknytning til sokkelvirksomheten for at de enkelte formuesposter overhodet skal kunne hensyntas ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. I tillegg må formuespostene falle inn under et av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen, for at de skal kunne medregnes i dette fordelingsgrunnlaget.

Enkelte selskaper har anført at formålsbetraktninger og reelle hensyn tilsier en utvidende eller analogisk fortolkning av loven, og at oppstillingen i § 3 d, 3. ledd ikke kan anses uttømmende.

Klagenemnda er ikke enig i dette. I forarbeidene til de nye reglene i petrsktl. § 3 d er det gitt en nærmere drøftelse av hvilke enkeltposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land. Selv om det er gitt uttrykk for at fordelingsgrunnlaget i utgangspunktet bør fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Det ble på denne bakgrunn foreslått en positiv definering av de postene som skulle inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 28, pkt. 4.2.5.1), og dette sluttet Stortinget seg til.

Lovteksten må etter Klagenemndas mening forstås slik at dersom ingen av de særskilt opplistede alternativene i § 3 d, 3. ledd kommer til anvendelse, vil formuesposten istedenfor måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, eventuelt vil den måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget (jf. 4. og 5. ledd i § 3 d).

Slik reglene er utformet vil de i enkelte tilfeller føre til at formuesposter som er tilknyttet utvinningsvirksomheten, likevel ikke blir å medregne i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. At lovgiver har vært innforstått med dette fremgår etter Klagenemndas mening av forarbeidene.

Klagenemnda viser her bl.a. til forarbeidenes omtale av lån som har tilknytning til sokkelvirksomheten (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001), pkt. 4.2.5.6 s. 34):

”[...]Det kan også forekomme at et ytet lån har en slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.[...]”

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er grunnlag for å fortolke de nye fordelingsreglene på noen annen måte enn det som Oljeskattenemnda har gjort. Etter Klagenemndas syn vil bare de formuesposter som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3 d, 3. ledd, bokstav a) – j), kunne medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.”

Klagenemnda legger den samme forståelse av de nye reglene i petrsktl. § 3 d til grunn i foreliggende sak.

I klagen har [Selskapet] hevdet at terminskatt til gode skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Etter selskapets oppfatning kan ikke denne posten sammenlignes med ordinære lån, men ligger nær opp til kontanter og bankinnskudd som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a). Det er i den forbindelse påpekt at det i stor grad beror på tilfeldigheter om likviditeten befinner seg på bankkonto eller er innbetalt som terminskatt ved utløpet av året. De samme grunner for å unnta bankinnskudd og kontanter, tilsier derfor at innbetalt terminskatt også skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Selskapet har i tillegg bemerket at skatteberegningen vil bli vanskeligere dersom terminskatt til gode skal inn i fordelingsgrunnlaget. Etter selskapets mening vil det dessuten gi selskapene incentiv til å være ekstra konservative i sine angivelser av forventet skatt ved innrapportering som grunnlag for utskrivning av terminskatt. Det er også vist til at terminskattesystemet er ment å fungere nøytralt i forhold til innbetalingstidspunkt. Selskapet finner det både uriktig og uhensiktmessig å ta med innbetalt terminskatt inn i fordelingsgrunnlaget. Etter selskapets mening kan ikke dette være i samsvar med siktemålet med petrsktl. § 3 d.

Som det fremgår av de tidligere klagenemndsavgjørelsene er fordelingsreglene ment å være uttømmende sjablonregler hvor det er lite rom for utvidende tolkning ut fra formåls- og rimelighetsbetraktninger. Poster som ikke faller inn under en naturlig tolkning av alternativene i petrsktl. § 3 d, 3. og 4. ledd, skal derfor henføres til fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, jfr. petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Av forarbeidene fremgår det at lovgiver var innforstått med at dette kan medføre at poster som har tilknytning til sokkelvirksomhet likevel blir henført til landdistriktet. Det vises til Ot. prp. nr. 86 (2000-2001) side 34 hvor det fremgår at andre fordringer enn de

som omfattes av petrskt. § 3 d, 3. og 4. ledd skal inngå i landgrunnlaget, selv om det kan forekomme tilfeller hvor den aktuelle fordringen har tilknytning til sokkelvirksomheten.

Klagenemnda kan ikke se at til gode terminskatt faller inn under en naturlig tolkning av begrepene "kontanter" og "bankinnskudd" i henhold til petrskt. § 3 d, 4. ledd bokstav a). Terminskatten omfattes heller ikke av de andre postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrskt. § 3 d, 4. ledd.

Klagenemnda kan for øvrig ikke se at terminskatten kan henføres til sokkelgrunnlaget etter petrskt. § 3d, 3. ledd bokstav a) – j).

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at terminskatten som selskapet hadde tilgode må henføres til landgrunnlaget etter petrskt. § 3 d, 5. ledd.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

S L U T N I N G

Ligningen for [Selskapet] for inntektsåret 2003 fastholdes hva angår fastsettelsen av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

4) Kjennelse 27. mars 2006 Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet ...]

Selskapet har påklaget ligningen for 2003 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles fastsettelsen av grunnlaget for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

Selskapet påklaget forholdet i brev av 22. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 12. mai 2005. Selskapet har kommet med kommentarer til klagenotatet i brev av 8. juni 2005.

2 Saksforholdet, ligningen

I selvangivelsen for 2003 hadde [Selskapet] holdt en fordring på [et annet selskap] [...] utenfor fordelingsgrunnlaget for netto finansposter. Fordringen hadde grunnlag i oppgjøret i forbindelse med petrsktl. § 10-overdragelse av lisensene [...] fra [Selskapet] til [kjøperen]. Beløpet gjaldt i det alt vesentlige betaling for utført 3d-seismikk som [Selskapet] hadde betalt til operatør på [kjøperens] vegne i interimperioden.

I brev av 14. september 2004 ble [Selskapet] varslet om at Oljeskattekontoret vurderte å foreslå at fordringen skulle inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, da den etter kontorets mening ikke falt inn under noen av alternativene i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3d, 3. eller 4. ledd.

I svarbrev av 5. oktober 2004 skrev selskapet at fordringen ved en feil ikke var kommet med ved beregningen av fordeling av netto finansposter, og var således ikke bevisst holdt utenfor fordelingsgrunnlaget. Selskapet hevdet prinsipalt at fordringen skulle inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkel etter alternativet ”kundeordringer” i petrsktl. § 3 d, 3. ledd, bokstav g). Subsidiært hevdet selskapet at fordringen måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav b) som omhandler krav mot annen rettighetshaver som har grunnlag i samme utvinningstillatelse.

Ved ligningen fravek Oljeskattenemnda selskapets påstand, og la til grunn at fordringen på [kjøper] i forbindelse med § 10-overdragelsen skulle inngå i landgrunnlaget.

3 Anførlene

3.1 Klagen

Selskapet har påklaget ligningen ved brev av 22. desember 2004. Klagen vedrørende det aktuelle forhold gjengis i sin helhet:

”2. Skattemessig fordelingsgrunnlag for fordeling av netto finanselementer

[Selskapets] fordring på [kjøper], [...], ble av Oljeskattenemnda allokert til fordelingsgrunnlaget for onshore inntekt ved fordeling av netto finanselementer.

Selskapet er ikke enig i dette og mener at fordringen primært skal tilordnes fordelingsgrunnlaget for offshore inntekt, og bare subsidiært at de skal holdes utenfor fordelingsgrunnlagene.

[Selskapet] har gjort rede for denne oppfatningen i sitt svar på varsel i brev til Oljeskattekontoret av 5. oktober 2004 som ble sendt inn i forbindelse med årets ligningsbehandling. Det vises til nevnte brev.”

I brev av 5. oktober 2004 skriver selskapet følgende:

”1. Faktum

Overdragelsen av PL [...] fra [Selskapet] til [kjøper] fant sted med effektiv dato 01.07.03. Kostnader for perioden 01.07.03. – 31.12.03 beløp seg til NOK [...] og var av [Selskapet] pr 31.12.03 bokført som en fordring på [kjøper].

Beløpet er, som også nevnt av Oljeskattekontoret, inkludert i næringsoppgave 2, post 3500 kundefordringer, inkl i samme konsern, som totalt utgjør NOK [...]. Beløpet er imidlertid ikke kommet med i skjema for fordeling av finansposter mellom sokkel og land (s/a 53) der kundefordringer utgjør totalt NOK [...]. Oljeskattekontoret opplyser i brevet at det legges til grunn at dette skyldes ”...at denne [fordringen] er holdt utenfor ved beregning av fordeling av netto finans mellom land og sokkel.,jf. psctl § 3 d” og at dette er grunnlaget for varsel om fravikelse om at fordringen vil bli foreslått lagt til grunnlaget for fordeling til landdistriktet.

Fordringen på [kjøper] er imidlertid ved en feil ikke kommet med ved beregningen av fordeling av netto finansposter og er således ikke bevisst utelatt fra fordelingsgrunnlagene.

Beløpet gjelder i det alt vesentlig betaling for utført 3d seismikk og var en del av arbeidsforpliktelsen i lisensene. Dvs at fordringen er letekostnader betalt av [Selskapet] til operatøren [...] på vegne av [kjøper].

2. Jus

2.1 Innledning/oppsummering

Selskapet er primært av den oppfatning at [Selskapets] fordring på [kjøper] skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkel, jf. psctl § 3 d fjerde ledd.

[Selskapet] er derfor ikke under noen omstendighet enig i at fordringen blir å henføre til grunnlaget for fordeling av netto finansposter til landdistriktet slik det er forutsatt i Oljeskattekontorets varsel om fravikelse.

2.2 Prinsipalt – Henføring til sokkel

Slik selskapet ser det, er begrunnelsen for å henføre fordringen til sokkeldistriktet primært at det dreier seg om en kundefordring pådratt i sokkelvirksomhet.

Fra psctl § 3 d tredje ledd første punktum siteres:

”Ved fordeling av netto finansposter etter annet ledd medregnes følgende formuesobjekter og skattemessige aktiverte utgifter* i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet, når de er anskaffet eller pådratt som ledd i*, eller senere tatt i bruk i virksomhet som nevnt i § 5 jf §3*,..

* (vår understrekning)...

g)Kundefordringer”

Lovbestemmelsen i psctl. § 3 d tredje ledd ff er lagt frem i Ot. prp. 86 (2000-2001). Vedrørende kundefordringer vises det til proposisjonens punkt 4.2.5.6 Finanskapital. Fra femte avsnitt siteres:

”Departementet foreslår at kundefordringer i utvinningsvirksomheten skal inngå i sokkelgrunnlaget. Dette er fordringer som har en klar tilknytning til virksomheten på sokkelen, og departementet antar at det normalt heller ikke vil være problematisk å skille disse fordringene fra andre fordringer som skattyteren har.” (selskapets understrekning)

[Selskapets] virksomhet består i å utvinne petroleum på mest mulig hensiktsmessig måte. Et naturlig element i slik virksomhet er kjøp og salg av lisensandeler med tilhørende driftsmidler for å sikre en optimal sammensatt lisensportefølje. Krav på kjøper for refusjon av utgifter som er lagt ut av selger er både språklig, økonomisk og juridisk en fordring på kunden (kjøper), dvs en ”kundefordring”.

Verken lovtekst eller forarbeider gir holdepunkt for å begrense begrepet ”kundefordring” kun til krav på oppgjør for salg av petroleum. Tvert i mot uttalte Finansdepartementet at man med begrepet kundefordringer i utvinningsvirksomheten siktet til fordringer som ”har en klar tilknytning til virksomheten på sokkelen”, jf. sitatet fra Ot. prp. 86 som er inntatt ovenfor. Det er også tilfellet for [Selskapets] fordring på [kjøper].

På dette grunnlag er det [Selskapets] oppfatning at [Selskapets] fordring på [kjøper] skal inngå i sokkelgrunnlaget.

2.3 Subsidiært – Fordringen holdes utenfor fordelingsgrunnlaget

For det tilfelle at OSK likevel skulle komme til at fordringen ikke skal henføres til sokkelgrunnlaget, mener selskapet at fordringen skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget, jf. psctl. § 3 d fjerde ledd bokstav b. Fra Ot. prp. nr. 86 kapittel 4.2.5.6 (side 33) siteres:

”Som nevnt i kapittel 4.2.5.2 foran foreslås i fjerde ledd også inntatt som bokstav b en bestemmelse om at ”Krav mot annen rettighetshaver” skal være unntatt fra fordelingsgrunnlaget ”når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse”. I tillegg til krav på petroleum, jf. kapittel 4.2.5.2 foran, vil

bestemmelsen også omfatte enkelte pengekrav mellom rettighetshavere i samme utvinningstillatelse. Dette forutsetter at kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse, og at fordringen er knyttet til den felles utnyttelse av forekomsten. Dermed vil typisk utlegg som operatøren har foretatt på vegne av øvrige rettighetshavere i utvinningstillatelsen, bli unntatt fra fordelingsgrunnlaget.” (vår understrekning)

Det er på det rene at fordringen har grunnlag i ”samme utvinningstillatelse” i interimperioden mellom avtalens effektive dato og gjennomføring (”closing”) av transaksjonen og gjelder partenes ”felles utnyttelse av forekomsten” i denne perioden. Av sitatet fremgår at man typisk sikter til utlegg som den ene part har gjort for den andre på tillatelsen, jf. den understrekede del av sitatet ovenfor.

Det vil dessuten være helt tilfeldig om pro- & contra oppgjør for interimperioden mellom effektiv dato og gjennomføring av transaksjonen er fullført pr 31.12. eller om den fullføres rett etter årsskiftet. En slik tilfeldig effekt var også et hovedhensyn for å holde effekter knyttet til over- og underløfting utenfor fordelingsgrunnlaget, jf. Ot. prp. nr 86 side 30 annen spalte nest siste avsnitt.

OSKs forslag om å henføre fordringen til landgrunnlaget ved fordeling etter psctl. § 3 d vil også være i strid med forutsetningen om nøytralitet i psctl. § 10 fordi det konsekvent vil henføre verdier til land som enten ville vært kapitalisert som driftsmiddel eller som ville vært utgiftsført direkte hos kjøper dersom man hadde rukket å gjennomføre oppgjøret før nyttår. At tidspunktet for departementets vedtak etter psctl. § 10 og dermed tidspunktet for gjennomføring av transaksjonen skal kunne få vesentlig, negativ skattemessig effekt, er direkte i strid med departementets uttalelser i Ot. prp. 86.

3. Konklusjon

Fordringen har oppstått som ledd i overdragelsen av lisensene [...] til [kjøper] i 2003 og gjelder (i hovedsak) refusjon av beløp lagt ut av [Selskapet] til kjøp av seismikk i interimperioden mellom effektiv dato for overdragelsen og gjennomføring av transaksjonen.

Prinsipalt hevder derfor selskapet at fordringen er en kundefordring i utvinningsvirksomhet og derfor skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet, jf. psctl § 3 d tredje ledd bokstav g).

Sekundært hevder selskapet at fordringen skal holdes utenfor fordelingsgrunnlagene fordi fordringen pr 31.12.03 er en fordring mellom to deltagere i samme lisens, jf. psctl § 3 d fjerde ledd bokstav b). Den er dessuten oppstått kun som en følge av transaksjonen og ville ikke forekommet verken hos selger eller kjøper dersom transaksjonen ikke hadde funnet sted. En henføring av fordringen til landgrunnlaget vil medføre en tilfeldig og systematisk skatteskjerpelse i strid med nøytralitetsprinsippet i psctl § 10.”

3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 18. mai 2005. I notatet heter det bl.a.:

”4.2 Problemstilling

Spørsmålet er hvorvidt en fordring på [kjøper] i forbindelse med et petrsctl. §10-oppgjør skal inngå i fordelingsgrunnlaget til land eller sokkel, eventuelt om den skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

4.3 Rettslig utgangspunkt

Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble det gitt nye regler i petrsktl. § 3 d om fordeling av netto finansposter.

Den nye fordelingsregelen i petrsktl. § 3 d, 2. ledd lyder som følger:

”Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd.[...]”

Hvilke formuesobjekter som inngår i fordelingsgrunnlaget bestemmes av § 3 d, 3.-5. ledd.

Formuesobjektene som skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet er positivt oppregnet i bestemmelsens 3. ledd bokstav a) – j). Bestemmelsens 4. ledd gir anvisning på hvilke formuesobjekter som positivt skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Formuesobjekter som ikke er omfattet av 3. eller 4. ledd danner grunnlag for fordeling til landdistriktet, jf. 5. ledd. Grunnlaget for fordeling til landdistriktet er dermed negativt avgrenset.

4.3 Oljeskattekontorets vurdering

4.3.1 Generelt

Klagenemnda har i en rekke saker for inntektsåret 2002 tatt stilling til forståelsen av de nye reglene i petrsktl. § 3 d, 3.-5. ledd.

Klagenemnda har i disse sakene lagt til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse både for selskaper med sammensatt virksomhet og for rene utvinningsselskaper. Dette fremgår etter nemndas mening både av ordlyden og av forarbeidene i Ot. prp. nr. 86 (2000-2001).

Videre har Klagenemnda lagt til grunn at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger tilknytning til sokkelvirksomheten for at et formuesgode skal kunne inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet etter 3. ledd. Formuesposten må i tillegg falle inn under et av alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen. Selv formuesobjekter som utvilsomt er tilknyttet sokkelvirksomheten vil måtte henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd dersom det ikke faller inn under en naturlig forståelse av noen av alternativene i 3. ledd.

4.3.2 Konkret vurdering

[Selskapet] hadde i selvangivelsen for 2003 holdt fordringen på [kjøper] utenfor fordelingsgrunnlaget. Selskapet redegjorde under ligningsbehandlingen for at dette ikke var et bevisst valg, men skyldtes en feil, og at selskapet prinsipalt mente at fordringen måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. Etter selskapets mening måtte fordringen anses som en kundefordring som ville falle inn under petrsktl. § 3 d, 3. ledd, bokstav g).

For finansielle formuesobjekter generelt er hovedregelen at dersom de ikke er spesifikt nevnt i 3. eller 4. ledd, skal de inngå i landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd. Når det gjelder alternativet ”kundefordringer” i 3. ledd bokstav g) er Oljeskattekontoret av den oppfatning at en naturlig forståelse av alternativet vil være fordringer som oppstår ved salg av produkter eller tjenester i selskapets virksomhet. For utvinningsselskaper vil denne virksomheten være utvinningsvirksomheten. I forarbeidene i Ot. prp. nr. 86 skriver departementet om ”kundefordringer i utvinningsvirksomheten” (vår understreking). Fordringen på [kjøper] har sitt grunnlag i et § 10-vedtak vedrørende overdragelsen

av tre lisenser. Oljeskattekontoret kan ikke se at fordringen etter en naturlig forståelse kan være en fordring i [Selskapets] utvinningsvirksomhet.

Selskapet hevder at departementet har ment at fordringer som har en "klar tilknytning til virksomheten på sokkelen" skal anses som kundefordringer. Dette kan etter Oljeskattekontorets mening ikke medføre riktighet. Det fremgår av Ot. prp. nr. 86 side 34 at selv fordringer som har en "særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten" skal henføres til landgrunnlaget dersom de ikke faller inn under ordlyden i 3. eller 4. ledd.

Oljeskattekontoret mener derfor at fordringen mot [kjøper] ikke kan anses som en kundefordring iht. § 3 d, 3. ledd, bokstav g).

Subsidiært anfører selskapet at fordringen skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd, bokstav b) om fordringer som har grunnlag i samme utvinningstillatelse og som gjelder partenes felles utnyttelse av forekomsten.

Departementet skriver i Ot. prp. nr. 86 side 33 om finanskapital som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget at:

""Krav mot annen rettighetshaver" skal være unntatt fra fordelingsgrunnlaget "når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse". I tillegg til krav på petroleum, jf. kapittel 4.2.5.2 foran, vil bestemmelsen også omfatte enkelte pengekrav mellom rettighetshavere i samme utvinningstillatelse. Dette forutsetter at kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse, og at fordringen er knyttet til den felles utnyttelse av forekomsten. Dermed vil typisk utlegg som operatøren har foretatt på vegne av øvrige rettighetshavere i utvinningstillatelsen, bli unntatt fra fordelingsgrunnlaget. På den annen side vil mellomværende som har karakter av mer ordinære lån, ikke være omfattet av bestemmelsen." [vår understreking]

[Selskapet] anfører at fordringen har grunnlag i "samme utvinningstillatelse" i interimperioden, og gjelder partenes "felles utnyttelse av forekomsten" i denne perioden.

Etter Oljeskattekontorets mening kan selskapets anførsel ikke føre frem. Kontoret mener det vil være søkt å si at både [Selskapet] og [kjøper] er rettighetshavere på lisensen, og at fordringen har grunnlag i deres felles utnyttelse av forekomsten. Interimperioden er en overgangsperiode i forbindelse med overdragelse av lisensen, og uansett om man ser på realitet eller formalitet er enten [Selskapet] eller [kjøper] eier av lisensen i denne perioden. Skattemessig skal [kjøper] anses som eier helt fra effektiv dato for overdragelsen, selv om det er [Selskapet] som faktisk utøver eierrettigheter og plikter i denne perioden. Formelt er dette noe [Selskapet] utfører på vegne av [kjøper]. Fra samme tidspunkt som [kjøper] formelt overtar som eier (dvs. fra effektiv dato) er [Selskapet] ute av lisensen, og har dermed ingen del i utnyttelsen av forekomsten. Etter Oljeskattekontorets mening kan det derfor vanskelig ses som at fordringen skyldes selskapenes felles utnyttelse av forekomsten. Fordringen er en del av det økonomiske oppgjøret i forbindelse med overdragelsen; det er en ren kostnadsrefusjon fra kjøper til selger, og har i realiteten ikke noe med utnyttelsen av forekomsten å gjøre. Forarbeidenes eksempel om at typisk utlegg som operatør foretar på vegne av lisensfellesskapet vil omfattes av bestemmelsen, viser etter kontorets mening at bestemmelsen ikke regulerer tilfeller som foreligger i den konkrete saken.

Selskapet anfører at det vil være tilfeldig om pro- & contraoppgjør skjer før eller etter 31.12. Faren for tilfeldige utslag var også hovedhensynet for å holde mer-/mindreuttak utenfor

fordelingsgrunnlaget. [Selskapet] hevder også at Oljeskattekontorets tolkning er i strid med forutsetningen om nøytralitet i petrsktl. § 10 fordi den konsekvent vil henføre verdier til land som enten ville vært kapitalisert som driftsmiddel eller vært utgiftsført direkte hos kjøper dersom oppgjøret hadde vært foretatt før nyttår. En slik negativ skattemessig effekt er etter selskapets mening i strid med departementets uttalelser i Ot. prp. nr. 86.

Oljeskattekontoret er enig i at det ofte vil være tilfeldig når pro- & contraoppgjør mellom kjøper og selger av en lisens finner sted, særlig ettersom et slik oppgjør vil avhenge av når § 10-vedtaket blir truffet. Selv om det til en viss grad kan være tilfeldig om oppgjørsdatoen kommer før eller etter nyttår, vil dette ikke konsekvent slå ut negativt for selskapene. Det vil kunne være både til fordel og ulempe avhengig av om selskapene har positiv eller negativ netto finans. Det vil også være mulighet for partene til å påvirke oppgjørsdatoen, for eksempel ved å utsette oppgjøret til etter nyttår dersom det vil lønne seg i forhold til fordelingsgrunnlaget. De fleste § 10-vedtak vil uansett bli truffet slik at selskapene har mulighet til å foreta et oppgjør innen samme inntektsår. I tillegg vil det samme argumentet kunne brukes i forhold til andre fordringer, der man også vil kunne oppnå forskjellig resultat skattemessig avhengig av om oppgjør skjer før eller etter nyttår. Nettopp av denne grunn er enkelte finansielle formuesobjekter, som for eksempel kontanter og bankinnskudd, spesifikt holdt utenfor fordelingsgrunnlaget etter 4. ledd. Departementet har i Ot. prp. nr. 86 kapittel 4.2.5.5 vurdert særskilt enkelte forhold rundt § 10-overdragelser, men har ikke funnet grunn til å holde fordringer i forbindelse med § 10-oppgjør utenfor fordelingsgrunnlaget. Kontoret mener på denne bakgrunn at disse anførselene ikke kan tillegges avgjørende vekt.

Oljeskattekontoret er etter dette av den oppfatning at fordringen ikke faller inn under § 3 d, 4. ledd, bokstav b).

Etter Oljeskattekontorets mening faller fordringen heller ikke inn under noen av de andre alternativene i 3. eller 4. ledd. Etter 5. ledd skal fordringen inngå i fordelingsgrunnlaget til land.

I Ot.prp. nr. 86 side 34 uttales:

”Etter departementets syn bør alle andre finansielle eiendeler enn de som foran er foreslått henført til sokkelgrunnlaget, eller foreslått unntatt fra fordelingsgrunnlaget, inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet. Med de avgrensninger som er trukket foran, vil dette, etter departementets oppfatning, i det alt vesentlige gjelde finansielle eiendeler som ikke inngår i selve utvinningsvirksomheten, og som uansett ikke vil være nødvendig for å utøve slik virksomhet”.

Fordringen på [kjøper] må etter dette inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet.

4.4 Konklusjon

Oljeskattekontoret foreslår i medhold av ovenstående at [Selskapets] ligning for 2003 vedrørende fastsettelsen av fordelingsgrunnlag for netto finansposter opprettholdes.”

I brev av 8. juni 2005 skriver selskapet at det ikke har ytterligere kommentarer til klagenotatet utover det som fremkommer av selskapets tilsvarende av 5. oktober 2004 og klage av 22. desember 2004.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder fastsettelsen av fordelingsgrunnlag ved fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet.

Hvilke poster som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land er regulert i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d.

Postene som skal inngå i sokkelgrunnlaget og postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget er positivt definert i oppregningene som fremgår av henholdsvis 3. ledd bokstav a) – j) og 4. ledd bokstav a) - c). Alle andre poster skal henføres til landgrunnlaget i henhold til bestemmelsens 5. ledd.

Bestemmelsene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2002. Klagenemnda har i en rekke kjennelser for dette inntektsåret behandlet klager som gjaldt forståelsen av de nye reglene. Kjennelsene har følgende likelydende bemerkninger hva angår selskapenes anførsler:

”Enkelte selskaper anfører at når selskapet kun driver utvinningsvirksomhet, vil det stride mot lovgivers hensikt å praktisere fordelingsreglene slik at finanskostnader som hører hjemme i sokkelregimet, henføres til landdistriktet.

Ordlyden i petrsktl. § 3 d begrenser ikke anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde utvinningsselskaper med sammensatt virksomhet.

I forarbeidene til petrsktl. § 3 d er det forutsatt at reglene om fordeling av finansposter mellom sokkel og land også skal gjelde rene utvinningsselskaper. Klagenemnda viser her til NOU 2000:18, hvor det heter (side 114, pkt. 7.2.3):

”For de fleste sokkelselskapene skal en del av den samlede inntekten beskattes på land. Dette gjelder selv om selskapet bare driver utvinningsvirksomhet, for eksempel for avkastning av fast eiendom eller anlegg.”

Videre vises til følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) (side 24, pkt. 4.2.1):

”Problemstillingen er mest aktuell for selskap som driver sammensatt virksomhet, men får også i noen grad betydning for ”rene” utvinningsselskap.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse også for selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet.

Flere selskaper hevder at Oljeskattenemnda har tolket lovbestemmelsen for snevert. Etter det Klagenemnda forstår mener selskapene at det må anses tilstrekkelig for henføring til fordelingsgrunnlaget til sokkel at en formuespost utvilsomt har tilknytning til sokkelvirksomhet.

Klagenemnda vil til dette bemerke at ordlyden i petrsktl. § 3 d, 3. ledd viser at det ikke bare må foreligge tilknytning til sokkelvirksomheten for at de enkelte formuesposter overhodet skal

kunne hensyntas ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. I tillegg må formuespostene falle inn under et av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen, for at de skal kunne medregnes i dette fordelingsgrunnlaget.

Enkelte selskaper har anført at formålsbetraktninger og reelle hensyn tilsier en utvidende eller analogisk fortolkning av loven, og at oppstillingen i § 3 d, 3. ledd ikke kan anses uttømmende.

Klagenemnda er ikke enig i dette. I forarbeidene til de nye reglene i petrsctl. § 3 d er det gitt en nærmere drøftelse av hvilke enkeltposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land. Selv om det er gitt uttrykk for at fordelingsgrunnlaget i utgangspunktet bør fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Det ble på denne bakgrunn foreslått en positiv definering av de postene som skulle inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 28, pkt. 4.2.5.1), og dette sluttet Stortinget seg til.

Lovteksten må etter Klagenemndas mening forstås slik at dersom ingen av de særskilt opplistede alternativene i § 3 d, 3. ledd kommer til anvendelse, vil formuesposten istedenfor måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, eventuelt vil den måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget (jf. 4. og 5. ledd i § 3 d).

Slik reglene er utformet vil de i enkelte tilfeller føre til at formuesposter som er tilknyttet utvinningsvirksomheten, likevel ikke blir å medregne i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. At lovgiver har vært innforstått med dette fremgår etter Klagenemndas mening av forarbeidene. Klagenemnda viser her bl.a. til forarbeidenes omtale av lån som har tilknytning til sokkelvirksomheten (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001), pkt. 4.2.5.6 s. 34):

”[...]Det kan også forekomme at et ytet lån har en slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.[...]”

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er grunnlag for å fortolke de nye fordelingsreglene på noen annen måte enn det som Oljeskattenemnda har gjort. Etter Klagenemndas syn vil bare de formuesposter som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3 d, 3. ledd, bokstav a) – j), kunne medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.”

Klagenemnda legger den samme forståelse av de nye reglene i petrsctl. § 3 d til grunn i foreliggende sak.

I klagen har [Selskapet] prinsipielt hevdet at fordringen på [kjøper] skal inngå i sokkelgrunnlaget. Etter selskapets oppfatning utgjør kjøp og salg av lisensandeler et naturlig element i selskapets utvinningsvirksomhet. Selskapet mener derfor at krav på refusjon av utgifter som selskapet har lagt ut for lisenskjøper i interimperioden, må anses som en kundefordring pådratt i sokkelvirksomhet i henhold til petrsctl § 3 d, 3. ledd

bokstav g). Etter selskapets mening gir verken lovteksten eller forarbeidene holdepunkt for å begrense begrepet ”kundefordring” til kun å omfatte krav på oppgjør for salg av petroleum. Det er i den forbindelse vist til Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) side 33 hvor selskapet hevder at Finansdepartementet har uttalt at begrepet ”kundefordringer i utvinningsvirksomhet” sikter til fordringer som ”har en klar tilknytning til virksomheten på sokkelen”.

Som det fremgår av de tidligere klagenemndsavgjørelsene er fordelingsreglene ment å være uttømmende sjablonregler hvor det er lite rom for utvidende tolkning ut fra formålsbetraktninger og reelle hensyn. Poster som ikke faller inn under en naturlig tolkning av alternativene i petrsktl. § 3 d, 3. og 4. ledd, skal derfor inngå i landgrunnlaget, jf. petrsktl. § 3 d, 5. ledd. Av forarbeidene fremgår det at lovgiver var innforstått med at dette kan medføre at poster som har tilknytning til sokkelvirksomhet likevel blir henført til landdistriktet.

I Ot. prp. nr 86 (2000-2001) side 33 bruker Finansdepartementet uttrykket ”kundefordringer i utvinningsvirksomheten” i forbindelse med omtalen av alternativet i petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav g):

”Departementet foreslår at kundefordringer i utvinningsvirksomheten skal inngå i sokkelgrunnlaget.”

Videre heter det:

”Dette er fordringer som har en klar tilknytning til virksomheten på sokkel, og departementet antar at det normalt heller ikke vil være problematisk å skille disse fordringene fra andre fordringer som skattyteren har.”

Klagenemnda kan ikke se at denne uttalelsen kan forstås til hen at fordringer som har en ”klar tilknytning til virksomheten på sokkelen” skal anses som kundefordringer i henhold til petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav g). Etter Klagenemndas oppfatning fremgår det klart at departementet ikke mente at denne bestemmelsen skulle omfatte andre fordringer enn ”kundefordringer” i utvinningsvirksomheten. Slike kundefordringer vil nødvendigvis ha en klar tilknytning til sokkelvirksomheten, slik departementet bemerker. Som nevnt ovenfor er det imidlertid ikke i seg selv tilstrekkelig med tilknytning til sokkelvirksomheten for å henføre en post til sokkelgrunnlaget. Av Ot. prp. nr 86 (2000-2001) side 34 fremgår at fordringer som ikke faller inn under ordlyden i noen av de postene som er opplistet i petrsktl. § 3 d, 3. og 4. ledd, skal henføres til landgrunnlaget selv om det foreligger ”slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet”.

Etter Klagenemndas mening vil en naturlig forståelse av begrepet ”kundefordringer i utvinningsvirksomheten” være fordringer som oppstår ved salg av produkter eller

tjenester i utvinningsvirksomheten. Denne forståelsen har Klagenemnda også lagt til grunn i tidligere saker.

Fordringen på [kjøper] gjelder refusjon av utgifter som [Selskapet] har lagt ut på vegne av [kjøper] i interimperioden etter en § 10-overdragelse. Klagenemnda kan derfor ikke se at denne fordringen etter en naturlig forståelse kan anses som en kundefordring i henhold til petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav g).

Fordringen kan heller ikke henføres til sokkelgrunnlaget etter de øvrige alternativene i petrsktl. § 3 d, 3. ledd.

Subsidiært har selskapet hevdet at fordringen på [kjøper] skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav b). Etter selskapets oppfatning er det på det rene at fordringen har grunnlag i samme utvinningstillatelse i interimperioden, og den gjelder partenes felles utnyttelse av forekomsten i denne perioden. Selskapet har i tillegg påpekt at det er tilfeldig om pro- & contraoppgjøret for interimperioden er fullført før eller etter årsskiftet. Et hovedhensyn for å holde over- og underløfting utenfor fordelingsgrunnlaget, var nettopp en slik tilfeldig effekt, jf. Ot. prp. nr 86 s. 30. Videre har selskapet anført at det vil være i strid med forutsetningene om nøytralitet i petrsktl. § 10 om fordringen henføres til landgrunnlaget. En slik behandling av fordringen vil konsekvent henføre verdier til land som enten ville vært kapitalisert som driftsmiddel eller vært utgiftsført direkte hos kjøper dersom oppgjøret hadde vært foretatt før nyttår. Etter selskapets mening vil en slik negativ skattemessig effekt være i strid med departementets uttalelser i Ot. prp. nr 86 (2000-2001).

På side 33 i nevnte Ot. prp. har Finansdepartementet en omtale av hvilke krav som omfattes av § 3 d, 4. ledd bokstav b):

””Krav mot annen rettighetshaver” skal være unntatt fra fordelingsgrunnlaget ”når kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse”. I tillegg til krav på petroleum, jf. kapittel 4.2.5.2 foran, vil bestemmelsen også omfatte enkelte pengekrav mellom rettighetshavere i samme utvinningstillatelse. Dette forutsetter at kravet og den annen parts forpliktelse har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse, og at fordringen er knyttet til den felles utnyttelse av forekomsten. Dermed vil typisk utlegg som operatøren har foretatt på vegne av øvrige rettighetshavere i utvinningstillatelsen, bli unntatt fra fordelingsgrunnlaget. På den annen side vil mellomværende som har karakter av mer ordinære lån, ikke være omfattet av bestemmelsen.”

I interimperioden anses kjøper som skattemessig eier av lisensen. Selger utøver riktignok eierrettigheter og plikter i denne perioden, men dette er formelt på vegne av kjøper. Selgers krav på refusjon av utlegg fra kjøper i denne perioden har følgelig ikke grunnlag i selskapenes deltakelse i samme utvinningstillatelse og felles utnyttelse av forekomsten.

Klagenemnda kan derfor ikke se at fordringen mot [kjøper] omfattes av en naturlig forståelse av bestemmelsen i petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav b).

Klagenemnda kan heller ikke se at fordringen kan holdes utenfor fordelingsgrunnlaget ut fra en utvidende eller analogisk tolkning av petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav b). Som nevnt ovenfor fremgår det av forarbeidene at de nye bestemmelsene i § 3 d er ment å være uttømmende sjablonregler hvor det er lite rom for utvidende tolkning basert på formålsbetraktninger og reelle hensyn.

Fordringen kan for øvrig ikke holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter noen av de andre alternativene i petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a) – c).

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at fordringen på [kjøper] skal henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING

Ligningen for [Selskapet] for inntektsåret 2003 fastholdes hva angår fastsettelsen av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

5) Kjennelse 27. mars 2006 Fastsettelse av grunnlag for fordeling av netto finansposter mellom land og sokkel

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] er et 100 % eiet datterselskap av [...], som er oppstrømsselskapet i kjerneområdet gass i [...]-gruppen. [Selskapet] driver leting etter og produksjon av olje og gass på norsk kontinentalsokkel. Selskapet var i 2003 operatør for [x] letelisenser, og hadde andeler i [x] andre produksjons- og letelisenser.

Denne kjennelsen omhandler fastsettelsen av grunnlaget for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land.

Selskapet påklaget forholdet i brev av 17. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 12. mai 2005. Selskapet har kommet med kommentarer til klagenotatet i brev av 1. juni 2005.

2 Saksforholdet, ligningen

[Selskapet] hadde i selvangivelsen for 2003 henført fordring på morselskapet på totalt kr 675 221 815 til fordelingsgrunnlaget til landdistriktet. Selskapet opplyste ved ligningen at fordringen skrev seg fra selskapets overskuddslikviditet, som plasseres i morselskapet inntil forfall for innbetaling av skatter og betaling av utbytte.

Oljeskattekontoret mente at fordringen i realiteten kunne anses som et bankinnskudd som måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd, bokstav a) og varslet selskapet om dette i brev av 6. juli 2004 .

I svarbrev av 20. august 2004 fastholdt selskapet sin påstand og anførte at fordringen ikke omfattes av bestemmelsens klare, forhåndsdefinerte begreper i petrsktl. § 3 d, 3. eller 4. ledd. Etter selskapets mening måtte fordringen derfor inngå i landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Ved ligningen la Oljeskattenemnda til grunn at fordringen var å anse som et bankinnskudd og dermed måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

3 Anførlene

3.1 Klagen

[Selskapet] påklaget ligningen ved brev av 17. desember 2004. Oljeskattekontoret kommenterte klagen i brev av 21. s.m. Selskapet begrunnet klagen nærmere ved brev 28. februar 2005. Fra sistnevnte brev siteres:

”Faktumbeskrivelse

[Selskapet] hadde ved utløpet av 2003 NOK 675,2 millioner fordring på morselskap. I tidligere korrespondanse er det opplyst at fordringen skriver seg fra selskapets overskuddslikviditet. I løpet av 6 respektive 12 måneder fører jevnlig overskuddslikviditet til oppbygging av fordringen. Midlene fordringen omfatter kan disponeres ved påkrav, og i motsetning til bankinnskudd eller plassering hos ekstern bank kan fordringen kun omgjøres til likvide midler gjennom fysisk tilbakebetaling fra morselskapet.

Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 2003 ble selskapets selvangivelse fraveket ved at grunnlaget for fordeling av nettofinans mellom sokkel og land ble redusert med NOK 675,2 millioner. Selskapet hadde henført nevnte beløp til landformuen. Netto finansresultat var i 2003 positiv, og fravikelsen medførte en økt skattebelastning på NOK 24,5 millioner.

Grunnlaget for Oljeskattenemndas fravikelse er at fordring på morselskapet er likestillet med bankinnskudd. Skriftlig begrunnelse for fravikelsen foreligger ikke og selskapet er derfor henvist til å utlede begrunnet klage av det som fremgår av Oljeskattekontorets varselbrev av 06.07.2004, og - basert på antagelse om at [Selskapet] er selskapet som ble omtalt i Oljeskattekontorets foredrag i Stavanger den 9. desember 2004 - av dette foredragets fremstilling.

På grunnlag av fordringens karakter inklusive avtalte betingelser, forarbeidenes veiledning og bruk av omgåelsesregel er selskapet uenig i fravikelse av ligningen for inntektsåret 2003 og vil begrunne klagen nærmere.

Selskapets kjennskap til grunnlag for fravikelse

I brev av 06.07.2004 varslet Oljeskattekontoret at selskapets fordring på morselskap etter kontorets oppfatning har preg av å være en ren plassering av overskuddslikviditet (risikofri plassering) som alternativt kunne vært gjort hos ekstern bank/finansinstitusjon. Fordringen må i realiteten betraktes som et bankinnskudd som nevnt i petrsktl. § 3 d, 4. ledd, bokstav a, som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

Det foreligger sterke grunner for å anta at [Selskapet] er selskapet som ble omtalt ved Oljeskattekontorets gjennomgang av ligningen for 2003 i Stavanger 09.12.2004.

Omtalte selskap hadde plassert overskuddslikviditet i morselskap, men morselskapet kunne ikke sies å ha bankfunksjoner. I forbindelse med likviditetsstyring kunne midlene disponeres ved påkrav og var slik sett relativt lett tilgjengelige. Følgende utsagn er gjengitt direkte fra offentlig tilgjengelig presentasjonsmateriale:

”I Ot.prp. 86 (2000-2001) s. 33 fremheves det at finanskapital lett kan manipuleres rundt årsskiftet, og dette kan gjøre det nødvendig med særlige tiltak for å unngå uønskede tilpasninger. Avhengig av om finansnetto er positiv eller negativ vil overskuddslikviditet kunne flyttes mellom (konsern) bank og andre konsernselskaper.

Oljeskattenemnda valgte - etter en konkret vurdering som hadde karakter av gjennomskjæring - å likestille plasseringen med et bankinnskudd ift reglene om fordelingsgrunnlag".

Formelt grunnlag

I medhold av ligningsloven § 8-1 avgjør ligningsmyndighetene hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen etter prøving av de opplysninger skattyter har gitt. Hvis ligningsmyndighetene finner at skattyters oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. De kan også endre skjønsmessige beløp som skattyter har ført opp, når de finner grunn til det.

Selskapet har gitt Oljeskattekontoret alle nødvendige opplysninger og den omtvistede posten er ikke skjønsmessig angitt av skattyter, slik at den ligningen i medhold av pskl § 6 som er gjennomført av Oljeskattenemnda bygger på et annet faktisk forhold enn påstått av selskapet.

Oljeskattenemndas avgjørelse bygger på en relativt ny bestemmelse som er basert på en detaljert oppstilling. Vi vil hevde at en utvidende fortolkning av hvilke poster som skal holdes utenfor grunnlaget er foretatt, og at selskapets klassifisering av fordring på morselskap som landformue ikke kan påstås å være skattemessig motivert.

Fordringer og fordelingsgrunnlag for finansnetto

En fordring som oppstår i skattyterens normale næringsvirksomhet er typisk ved salg av varer, tjenester eller driftsmidler. En fordring tilknyttet skattyters virksomhet vil normalt også være f eks lån som er gitt for å sikre kunder, oppdrag eller for å forrente midlertidig likvid kapital inntil den skal brukes i næringsvirksomhet.

I forbindelse med en gjennomgang av petroleumsskattesystemet som ble foretatt av et eget ekspertutvalg (se NOU 2000:18) , ble det bl.a. fremhevet at i fordelingsgrunnlag for deling av finansposter kunne det tenkes å være hensiktsmessig å se bort fra enkelte poster i balansen, for eksempel poster som ikke klart kan henføres til det ene eller andre skattedistriktet, som kontanter og bankinnskudd. En annen grunn til ikke å ta med kontanter og bankinnskudd skulle være at størrelsene kunne manipuleres rundt årsskiftet. Utvalget mente at sistnevnte synspunkt kunne tilsi at også fordringer ikke burde medtas i fordelingsgrunnlaget, men dette spørsmålet mente utvalget burde vurderes nærmere i forhold til ulike typer av fordringer.

Under drøftelsen av provenyvirknninger (med bruk av henholdsvis regnskapsmessige eller skattemessige formuesverdier) trekkes inn ulike alternativer for kontanter, bankinnskudd og *fordringer på selskap i konsernet* når det gjelder om slike poster skal tas med i fordelingsgrunnlaget eller ei. Til tross for det klare eksemplet med fordring på konsernselskap fra utvalgets side, er dette ikke fulgt opp av Finansdepartementet ved utarbeidelsen av de aktuelle lovendringer.

Dette bør tolkes som om man da har valgt å la denne posten på lik linje med ulike fordringer med nær tilknytning til selve sokkelvirksomheten blir henført til den residuale landformuen med den konsekvens at avkastningen eller renteinntekten vil bli gjenstand for deling mellom sokkel og land, og dermed for en del bli henført til særskattegrunnlaget.

Konklusjon vil derfor være at iht Finansdepartementets vurderinger og forslag skal fordringer som ikke er kundefordringer fra utvinningsvirksomheten blir å anse som landformue.

Det fremgår av Ot.prp. nr. 86 at mange typer fordringer blir å henhøre til landformuen, selv om de har en langt nærmere tilknytning til selve sokkelvirksomheten:

"Videre vil andre fordringer enn de som er omfattet av forslagene til nytt tredje og fjerde ledd i petroleumsskatteloven §3 d inngå i grunnlaget for fordeling til landdistriktet. Dette innebærer blant annet at ordinære lån som sokkelselskapet har ytet til andre subjekter, vil være en formuespost som skal henføres til land i forhold til fordelingsregelen i §3 d".

Vel vitende om de mange og ulike former for plassering av midler og de ulike karakteristikkene som disse vil ha, har altså lovgiver valgt å la svært mange bli henført til "land".

Selskapet har tidligere opplyst at i motsetning til bankinnskudd kan midlene fordringen omfatter ikke disponeres direkte. Nødvendige likvide midler er kun tilgjengelig gjennom fysisk tilbakebetaling fra morselskapet, og den fysiske tilbakebetalingen skjer ved påkrav. Dette forholdet alene tilsier at fordring på morselskap har karakter av lånefordring. I overensstemmelse med Regnskapsloven 1998 og god regnskapskikk er selskapets (låne)fordring som har til hensikt å forrente midlertidig likvid kapital inntil den skal brukes i næringsvirksomhet således klassifisert som fordring.

Regnskapsmessig klassifikasjon er basert på faktiske forhold. Det vises til selskapets brev av 25.06.2004 med beskrivelse av rentevilkårene på hhv 1 mnd LIBOR + 0,0625 % for fordring i USD og NIBOR + 0,0625 % for fordring i NOK. Rentevilkårene er høyere enn sammenlignbar innskuddrente på foliokonti og gjenspeiler at fordringen har en viss risiko. Fordringen skiller seg således fra bankinnskudd, og i en hypotetisk konkurssituasjon vil slik fordring inngå i usikrede krav i boet.

For ordens skyld gjøres også i dette brev oppmerksom på at selskapet pr 31.12.2004 klassifiserte T-NOK 4 005 som "Bankinnskudd konsernbank" fordi denne avtalens innhold kategoriserte midlene og tilgjengeligheten som ordinært bankinnskudd.

Gjennomskjæringsgrunnlag

Vi forstår det slik at Oljeskattenemnda - etter en konkret vurdering som hadde karakter av gjennomskjæring og at gjennomskjæringen kan ha vært basert på en hypotetisk antagelse om manipulasjon - valgte å likestille [Selskapets] plassering av overskuddslikviditet med et bankinnskudd i forhold til reglene om fordelingsgrunnlag.

For bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsbestemmelsen må det være slik at det skatterettslige motiv må være den hovedsaklige grunn til disposisjonen.

[Selskapet] har over mange år plassert midlertidig likvid kapital rentebærende hos morselskap inntil den skal brukes i virksomhet. Plasseringene er foretatt gjennom hele det respektive år, og transaksjonen har egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter. Vi kan ikke se det forhold at en post per 31.12. som gir som resultat at en formuespost som må klassifiseres som "land", kan begrunne et standpunkt om at dette må være hovedsaklig skattemessig motivert.

Valget må etter vårt syn anses som lojalt fra skattyters side så lenge det har et forretningsmessig formål - altså et formål utover det rent skattemessige. Den som skal rammes av illojalitet ved gjennomskjæring må derfor ha handlet på en måte som ikke bare betyr at man har innrettet seg formelt etter ordlyden, men i tillegg må det skje ved at man har

lagt sitt handlingsmønster slik at det blir en klar illojalitet i forhold til den aktuelle skattebestemmelsen.

Tolkning eller omgåelsesregel

Vi viser igjen til at oljeskattedirektør Fløystad ved foredrag 09.12.2004 trakk frem et selskap som hadde fått avvik på dette punkt for inntektsåret 2002. Her ble det lagt til grunn at fordringer på konsernselskapet langt på vei hadde funksjon som en bank for konsernet (uten å tilfredsstille de formelle krav til å kunne drive bankvirksomhet) og derfor var omfattet av bankregelen. Legger vi den forståelsen til grunn at oljeskattemyndighetene her valgte å se bort fra at konsernselskapet ikke tilfredsstilte de formelle krav til å drive bankvirksomhet for et forhold som ellers så ut som et bankinnskudd, kan man muligens forstå deres ønske om å tolke fordringen som dekket av "bankinnskudd". Vi forstår det slik at i følge Fløystad har Klagenemnda i kjennelse sluttet seg til Oljeskattenemndas avgjørelse, men den nærmere begrunnelse for de to instanser er egentlig ikke kjent. Vi er derfor i tvil om avgjørelsen er basert på gjennomskjæringssynspunkter, eller om dette er en omklassifisering av "faktiske forhold" som legges til grunn ved ligningen.

Når det deretter gjelder ligningen for 2003 (selskapets sak) og man trekker frem Ot.prp. nr.86 (2000-2001) der det fremheves at finanskapital lett kan manipuleres rundt årsskiftet, så må det bemerkes at departementet til tross for denne konstatering valgte å satse på de mer formelle og konkrete kriterier uten å gi modifierende regler rundt mulige skattytertiltak rundt årsskiftet: *"Finanskapital kan være vanskelig å henhøre til bestemte virksomhetsområder når skattyteren driver flere virksomheter. Dette er også kapital som lett kan manipuleres rundt årsskiftet, og det kan gjøre det nødvendig med særlige tiltak for å unngå uønskede tilpasninger. Begge disse hensyn tilsier etter departementets oppfatning at visse finansielle formuesobjekter holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Dette gir samme virkning som om denne finanskapitalen hadde blitt tilordnet til henholdsvis sokkel- og landgrunnlaget i samme forhold som øvrige formuesposter tilordnes hvert av grunnlagene."*

Oljeskattekontoret mener tydeligvis at avhengig av om finansnetto er positiv eller negativ vil overskuddslikviditet kunne flyttes mellom (konsern)bank og fordring på andre konsernselskaper. Vi forstår dette slik at dersom man ender opp med positiv finansnetto skulle dette føre til at fordringen av skattyter blir flyttet fra bank (utenfor fordelingsgrunnlaget) til "annen fordring" som blir klassifisert som del av landformuen. På denne måten får man skjøvet noe mer av finansinntekten over fra beskatning med 78% til beskatning med 28%.

Med henvisning til [Selskapets] historikk og fortsatte kategorisering av fordringen synes en slik fremgangsmåte lite treffende som grunnlag for gjennomskjæring i vår sak. Oljeskattenemnda har da så langt heller ikke tilkjennegitt hva selskapet skal ha foretatt seg som gir grunnlag for å anta at slik manipulering har foregått, men kun anført at Oljeskattenemnda - etter en konkret vurdering som hadde karakter av gjennomskjæring - valgte å likestille plasseringen med et bankinnskudd. Det forhold at departementet har påpekt muligheten for at manipulering kan finne sted, betyr ikke at ethvert plasseringsvalg skal sees som ledd i en slik opptreden. Tvert imot synes det oss å være slik at det må godtgjøres hva ved selve opptreden til selskapet som indikerer ("beviser") manipulering, før man anvender reglene om gjennomskjæring.

Selskapet avventer derfor Oljeskattekontorets innstilling til Klagenemnda, og vil i sin uttalelse ta stilling til konkretisert forhold.

Konklusjon

Fordringen [Selskapet] har på morselskapet er ikke noe som "i realiteten" kan anses som bankinnskudd og er derfor en formuespost som må medtas som landformue sammen med øvrige poster som ikke er uttrykkelig omtalt i pskl § 3 d tredje og fjerde ledd.

Påstand: Fordelingsgrunnlaget på land blir å øke med NOK 675,2 millioner.”

3.2 Oljeskattekontorets klagenotat

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev datert 18. mai 2005. I notatet heter det bl.a.:

”4.1 Problemstilling

Spørsmålet er hvorvidt fordring på morselskapet skal henføres til fordelingsgrunnlaget til landdistriktet eller holdes utenfor fordelingsgrunnlaget.

4.2 Rettslig utgangspunkt

Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble det gitt nye regler i petrsktl. § 3 d om fordeling av netto finansposter.

Den nye fordelingsregelen i petrsktl. § 3 d, 2. ledd lyder som følger:

”Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd.[...]”

Hvilke formuesobjekter som inngår i fordelingsgrunnlaget bestemmes av § 3 d, 3.-5. ledd. Formuesobjektene som skal inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet er positivt oppregnet i bestemmelsens 3. ledd bokstav a) – j). Bestemmelsens 4. ledd gir anvisning på hvilke formuesobjekter som positivt skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Formuesobjekter som ikke er omfattet av 3. eller 4. ledd danner grunnlag for fordeling til landdistriktet, jf. 5. ledd. Grunnlaget for fordeling til landdistriktet er dermed negativt avgrenset.

4.3 Oljeskattekontorets vurdering

4.3.1 Generelt

Klagenemnda har i en rekke saker for inntektsåret 2002 tatt stilling til forståelsen av de nye reglene i petrsktl. § 3 d, 3.-5. ledd.

Klagenemnda har ved sin tolkning bl.a. lagt vekt på at bestemmelsen er sjablonmessig, og er ment å være forutsigbar for skattyter og enkel å praktisere for skattemyndighetene. Det er dermed mindre rom for utvidende (eller innskrenkende) tolkning basert på formålsbetraktninger og hensyn bak regelen enn det ofte vil være ved lovtolkning. For at en formuespost skal falle inn under ett av alternativene i 3. eller 4. ledd må, etter Klagenemndas mening, formuesposten falle inn under en naturlig forståelse av alternativet. Det er for eksempel ikke tilstrekkelig til å bli henført til sokkelgrunnlaget at formuesobjektet har tilknytning til sokkelvirksomheten. I tillegg til å ha

tilstrekkelig tilknytning må formuesobjektet falle inn under ett av alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i 3. ledd. Selv formuesobjekter som utvilsomt er tilknyttet sokkelvirksomheten vil måtte henføres til landgrunnlaget etter 5. ledd dersom det ikke faller inn under en naturlig forståelse av noen av alternativene i 3. ledd.

4.3.2 Konkret vurdering

[Selskapet] er på grunnlag av fordringens karakter inklusive avtalte betingelser, forarbeidenes veiledning og bruk av omgåelsesregel, uenig i fravikelsen som ble foretatt ved ligningen for 2003. Selskapet anfører at Oljeskattenemnda har foretatt en utvidende fortolkning av hvilke poster som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget, og at selskapets klassifisering av fordring på morselskap som landformue ikke kan påstås å være skattemessig motivert.

Klagenemnda tok ved klagebehandlingen for 2002 stilling til to lignende tilfeller, der en fordring på et beslektet selskap ble ansett som bankinnskudd, og dermed ble holdt utenfor fordelingsgrunnlaget etter 4. ledd bokstav a).

I den ene saken ble overskuddslikviditet plassert på en kassekreditt/driftskonto i en konsernbank. Det var ikke uenighet om at det beslektede selskapet faktisk fungerte som konsernbank og utførte banktjenester innad i konsernet. Selskapet oppfylte imidlertid ikke de formelle krav som stilles til en bank. Klagenemnda la her til grunn at det avgjørende måtte være at det beslektede selskapet opptrådte som en intern bank i forhold til utvinningsselskapet, og at tilsvarende overføringer til en ekstern bank utvilsomt ville vært bankinnskudd. Klagenemnda så ikke grunn til å behandle innskudd i interne og eksterne banker forskjellig, men la realiteten i forholdet til grunn for beskatningen.

I den andre saken ble også overskuddslikviditet plassert i et beslektet selskap. Selskapet opptrådte som et internt finansieringssenter, og utførte en rekke banktjenester, i tillegg til andre oppgaver. Klagenemnda kom til at det forhold at selskapet ikke oppfylte de formelle krav til en bank, og også drev annen virksomhet enn typisk bankvirksomhet, ikke kunne vektlegges. Også her kom Klagenemnda til at realiteten i forholdet måtte legges til grunn, og at det beslektede selskapet opptrådte som bank i forhold til utvinningsselskapet. De konkrete innskuddene hadde samme funksjon for utvinningsselskapet som bankinnskudd i en ekstern bank ville hatt.

I begge disse sakene bemerket Klagenemnda at resultatet ikke var forankret i en utvidende fortolkning av bestemmelsen, men at sakene ble avgjort ut fra fordringenes reelle innhold og karakter.

I denne saken har [Selskapet] plassert overskuddslikviditet i morselskapet, som like gjerne kunne vært plassert i en ekstern bank. Plasseringen er i all hovedsak risikofri, men selskapet anfører at høyere rentevilkår enn sammenlignbar innskuddsrente på foliokonti gjenspeiler at fordringen har en viss risiko. Midlene kan ikke disponeres direkte, men er kun tilgjengelig gjennom fysisk tilbakebetaling fra morselskapet. Slik tilbakebetaling skjer ved påkrav fra [Selskapet], og midlene er dermed relativt lett tilgjengelige. Morselskapet utfører imidlertid ingen bankfunksjoner overfor [Selskapet], og opptrer heller ikke som bank internt i konsernet.

Oljeskattenemnda kom ved ligningen under tvil til at fordringen skulle holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Likheten med bankinnskudd er ikke like tydelig i denne saken som i de to tidligere sakene, da det i disse sakene ble foretatt innskudd i beslektede selskaper som i realiteten fungerte som interne banker i konsernet. Den eneste forskjellen fra et ordinært bankinnskudd i ekstern bank var at de beslektede selskapene ikke oppfylte de formelle kravene til å drive bankvirksomhet.

I dette tilfellet foreligger det ingen opplysninger som tilsier at morselskapet utfører banktjenester eller på annen måte opptrer som en bank i forhold til [Selskapet]. At [Selskapet] alternativt kunne ha overført tilsvarende overskuddslikviditet til en ekstern bank, kan etter kontorets mening ikke tillegges avgjørende vekt. [Selskapet] får riktignok renter på beløpet, men selskapet opplyser at rentebetingelsene er høyere enn ved sammenlignbar innskuddsrente på foliokonto. Selv om det er enkelte likheter med bankinnskudd, er det også flere ulikheter som tilsier at midlene som er overført til morselskapet bør anses som ordinære fordringer.

Oljeskattekontoret er etter en fornyet vurdering kommet til at forholdet må bli annerledes i denne saken enn i de to ovenfor nevnte sakene. Også hensett til Klagenemndas praksis generelt i forhold til tolkning av de konkrete alternativene i 3. og 4. ledd mener Oljeskattekontoret at selskapets klage må tas til følge. Klagenemnda har vært relativt restriktiv i forhold til å tolke ordlyden i bestemmelsen utvidende på bakgrunn av formålsbetraktninger og forarbeider. Kontoret mener dette må gjelde tilsvarende i denne saken, der en slik restriktiv tolkning vil være i selskapets favør og i tråd med selskapets påstand i selvangivelsen. En stadfestelse av Oljeskattenemndas vedtak under ligningen vil etter kontorets mening åpne for en mer utvidende tolkning av bestemmelsen i forhold til de avgjørelser Klagenemnda tidligere har truffet.

Departementet skriver i Ot. prp. nr. 86 (2000-2001) på side 34 om fordelingen av finanskapital:

”Etter departementets syn bør alle andre finansielle eiendeler enn de som foran er foreslått henført til sokkelgrunnlaget, eller foreslått unntatt fra fordelingsgrunnlaget, inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet. Med de avgrensninger som er trukket foran, vil dette, etter departementets oppfatning, i det alt vesentlige gjelde finansielle eiendeler som ikke inngår i selve utvinningsvirksomheten, og som uansett ikke vil være nødvendige for å utøve slik virksomhet.

[...]

Videre vil andre fordringer enn de som er omfattet av forslagene til nytt tredje og fjerde ledd i petroleumsskatteloven § 3 d inngå i grunnlaget for fordeling til landdistriktet. Dette innebærer blant annet at ordinære lån som sokkelselskapet har ytet til andre subjekter, vil være en formuespost som skal henføres til land i forhold til fordelingsregelen i § 3 d.”

Etter Oljeskattekontorets mening faller ikke fordringene på morselskapet etter en naturlig forståelse inn under alternativet ”bankinnskudd” i § 3 d, 4. ledd, bokstav a). Det foreligger etter kontorets mening heller ikke tilstrekkelig grunnlag til å likestille transaksjonene med bankinnskudd. Etter ordlyden og forarbeidene faller formuesposten dermed inn under den negative avgrensningen til landgrunnlaget.

Selskapet argumenterer også med at det ikke foreligger grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring, da transaksjonen har en egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter. Selskapet har gjennomført slike overføringer av overskuddslikviditet til morselskapet i mange år, og transaksjonene kan ikke sies å være skattemessig motiverte. Oljeskattekontoret vil bemerke at det ikke foreligger grunnlag for å hevde at selskapets disposisjoner kun er skattemessig motiverte, eller at de har preg av tilpasning eller manipulasjon. Dette ble heller ikke lagt til grunn av Oljeskattenemnda, og Oljeskattekontoret finner derfor ikke grunn til å gå nærmere inn på en eventuell gjennomskjæringsvurdering.

Etter dette er Oljeskattekontoret av den mening at fordringene på morselskapet skal henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

4.4 Konklusjon

Oljeskattekontoret foreslår i medhold av ovenstående at [Selskapet] gis medhold i klagen vedrørende fastsettelsen av fordelingsgrunnlag for netto finansposter, slik at fordringene på morselskapet henføres til fordelingsgrunnlaget til landdistriktet.”

Selskapet har i brev av 1. juni 2006 uttalt at det ikke er noen grunn til å komme med ytterligere merknader til klagenotatet ettersom Oljeskattekontorets konklusjon er sammenfallende med selskapets anførsel.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder fastsettelsen av fordelingsgrunnlag ved fordeling av netto finansposter mellom sokkeldistriktet og landdistriktet.

Hvilke poster som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land er regulert i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d.

Postene som skal inngå i sokkelgrunnlaget og postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget er positivt definert i oppregningene som fremgår av henholdsvis 3. ledd bokstav a) – j) og 4. ledd bokstav a) - c). Alle andre poster skal henføres til landgrunnlaget i henhold til bestemmelsens 5. ledd.

Bestemmelsene trådte i kraft fra og med inntektsåret 2002. Klagenemnda har i en rekke kjennelser for dette inntektsåret behandlet klager som gjaldt forståelsen av de nye reglene. Kjennelsene har følgende likelydende bemerkninger hva angår selskapenes anførsler:

”Enkelte selskaper anfører at når selskapet kun driver utvinningsvirksomhet, vil det stride mot lovgivers hensikt å praktisere fordelingsreglene slik at finanskostnader som hører hjemme i sokkelregimet, henføres til landdistriktet.

Ordlyden i petrsktl. § 3 d begrenser ikke anvendelsesområdet for bestemmelsen til kun å gjelde utvinningsselskaper med sammensatt virksomhet.

I forarbeidene til petrsktl. § 3 d er det forutsatt at reglene om fordeling av finansposter mellom sokkel og land også skal gjelde rene utvinningsselskaper. Klagenemnda viser her til NOU 2000:18, hvor det heter (side 114, pkt. 7.2.3):

”For de fleste sokkelselskapene skal en del av den samlede inntekten beskattes på land. Dette gjelder selv om selskapet bare driver utvinningsvirksomhet, for eksempel for avkastning av fast eiendom eller anlegg.”

Videre vises til følgende uttalelse i Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) (side 24, pkt. 4.2.1):

”Problemstillingen er mest aktuell for selskap som driver sammensatt virksomhet, men får også i noen grad betydning for ”rene” utvinningsselskap.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at reglene om fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land kommer til anvendelse også for selskaper som bare driver utvinningsvirksomhet.

Flere selskaper hevder at Oljeskattenemnda har tolket lovbestemmelsen for snevert. Etter det Klagenemnda forstår mener selskapene at det må anses tilstrekkelig for henføring til fordelingsgrunnlaget til sokkel at en formuespost utvilsomt har tilknytning til sokkelvirksomhet.

Klagenemnda vil til dette bemerke at ordlyden i petrsctl. § 3 d, 3. ledd viser at det ikke bare må foreligge tilknytning til sokkelvirksomheten for at de enkelte formuesposter overhodet skal kunne hensyntas ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet. I tillegg må formuespostene falle inn under et av de alternativene som er opplistet under bokstavene a) – j) i bestemmelsen, for at de skal kunne medregnes i dette fordelingsgrunnlaget.

Enkelte selskaper har anført at formålsbetraktninger og reelle hensyn tilsier en utvidende eller analogisk fortolkning av loven, og at oppstillingen i § 3 d, 3. ledd ikke kan anses uttømmende.

Klagenemnda er ikke enig i dette. I forarbeidene til de nye reglene i petrsctl. § 3 d er det gitt en nærmere drøftelse av hvilke enkeltposter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget til henholdsvis sokkel og land. Selv om det er gitt uttrykk for at fordelingsgrunnlaget i utgangspunktet bør fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel- og landdistriktet, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk. Det ble på denne bakgrunn foreslått en positiv definering av de postene som skulle inngå i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001) s. 28, pkt. 4.2.5.1), og dette sluttet Stortinget seg til.

Lovteksten må etter Klagenemndas mening forstås slik at dersom ingen av de særskilt opplistede alternativene i § 3 d, 3. ledd kommer til anvendelse, vil formuesposten istedenfor måtte inngå i fordelingsgrunnlaget til landdistriktet, eventuelt vil den måtte holdes utenfor fordelingsgrunnlaget (jf. 4. og 5. ledd i § 3 d).

Slik reglene er utformet vil de i enkelte tilfeller føre til at formuesposter som er tilknyttet utvinningsvirksomheten, likevel ikke blir å medregne i grunnlaget for fordeling til sokkeldistriktet. At lovgiver har vært innforstått med dette fremgår etter Klagenemndas mening av forarbeidene. Klagenemnda viser her bl.a. til forarbeidenes omtale av lån som har tilknytning til sokkelvirksomheten (Ot.prp. nr. 86 (2000-2001), pkt. 4.2.5.6 s. 34):

”[...]Det kan også forekomme at et ytet lån har en slik særlig og nær tilknytning til selve utvinningsvirksomheten at fordringen etter alminnelige vurderingsprinsipper vil anses eid i særskattepliktig virksomhet. Departementet har vurdert om disse forhold kan tilsi at enkelte lånefordringer i stedet unntas fra fordelingsgrunnlaget eller henføres til sokkelgrunnlaget, men er kommet til at det ikke bør anbefales.[...]”

Klagenemnda kan etter dette ikke se at det er grunnlag for å fortolke de nye fordelingsreglene på noen annen måte enn det som Oljeskattenemnda har gjort. Etter Klagenemndas syn vil bare de formuesposter som etter en naturlig forståelse av ordlyden faller inn under de enkelte alternativene i § 3 d, 3. ledd, bokstav a) – j), kunne medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.”

Klagenemnda legger den samme forståelse av de nye reglene i petrsktl. § 3 d til grunn i foreliggende sak.

I klagen har [Selskapet] hevdet at fordring på morselskapet som gjelder plassering av overskuddslikviditet, skal inngå i landgrunnlaget. Selskapet er uenig i Oljeskattemndas vedtak, hvor det ble lagt til grunn at fordringen skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a). Selskapet har pekt på at fordringen skiller seg fra bankinnskudd både når det gjelder tilgjengelighet og renteberegning. Selskapet mener at det heller ikke er grunnlag for å holde fordringen utenfor fordelingsgrunnlaget med hjemmel i ulovfestet gjennomskjæring.

Som nevnt ovenfor fremgår det av forarbeidene at fordelingsreglene er ment å være uttømmende sjablonregler hvor det er lite rom for utvidende tolkning basert på formålsbetraktninger og reelle hensyn. Poster som ikke faller inn under en naturlig tolkning av alternativene i petrsktl § 3 d, 3. og 4. ledd, skal derfor inngå i landgrunnlaget, jfr. petrsktl. § 3d, 5. ledd. Av forarbeidene fremgår det at lovgiver var innforstått med at dette kan medføre at poster med tilknytning til sokkelvirksomhet likevel blir henført til landdistriktet.

I to klagesaker for inntektsåret 2002 kom Klagenemnda frem til at plassering av overskuddslikviditeten i et beslektet selskap måtte anses som bankinnskudd i henhold til petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav a). Klagenemnda bemerket i kjennelsene at ved den skatterettslige vurderingen må det ses hen til om formuesposten i realiteten har samme kjennetegn og funksjon for selskapet som et bankinnskudd. I den konkrete vurderingen ble det vist til at de beslektede selskapene faktisk opptrådte som en intern bank i forhold til det konkrete innskuddet og at innskuddet hadde samme funksjon som et bankinnskudd. Det ble i denne sammenheng ikke tillagt vekt at det beslektede selskapet ikke oppfylte de formelle krav til en bank, eller drev med annen virksomhet enn typisk bankvirksomhet. Bakgrunnen for dette var at man ikke så noen grunn til å behandle innskudd i eksterne og interne banker forskjellig. I begge sakene presiserte Klagenemnda at resultatet ikke er forankret i en utvidende fortolkning av bestemmelsen, men at sakene er avgjort ut fra en konkret vurdering av fordringens reelle innhold og karakter.

I dette tilfellet foreligger ingen opplysninger som tilsier at morselskapet faktisk opptrer som en bank i forhold til [Selskapet]. I tillegg skiller plasseringen seg fra bankinnskudd både når det gjelder renter og tilgjengelighet. Fordringen forrentes med noe høyere rentesats enn sammenlignbar innskuddsrente på foliokonto, og den kan bare omgjøres til likvide midler gjennom fysisk tilbakebetaling fra morselskapet. Fordringen har således ikke samme kjennetegn og funksjon for selskapet som et bankinnskudd. Etter

dette er Klagenemnda kommet til at selskapets fordring på morselskapet ikke omfattes av begrepet ”bankinnskudd” i petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a).

Fordringen kan heller ikke holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter noen av de andre alternativene i petrsktl. § 3 d, 4. ledd. Etter Klagenemndas oppfatning foreligger det uansett ikke grunnlag for å holde fordringen utenfor fordelingsgrunnlaget ut fra gjennomskjæringsbetraktninger.

Klagenemnda kan for øvrig ikke se at fordringen skal inngå i sokkelgrunnlaget etter noen av alternativene i petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav a) – j).

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at fordringen på morselskapet skal inngå i landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Selskapet har etter dette fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

S L U T N I N G

Ligningen for [Selskapet] inntektsåret 2003 endres slik at fordringen på morselskapet på kr 675 221 815 skal henføres til fordelingsgrunnlaget for landdistriktet.

6) Kjennelse 27. mars 2006 Avvisning av begjæring om endring

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] er et integrert oljeselskap som forestår leting/utvinning og markedsføring/salg av petroleumsprodukter.

[Selskapet] fikk ved Høyesteretts dom datert 14. desember 2004 medhold i at selskapet kunne kreve fradrag for kostnader til fremtidig nedstengning av oljeinstallasjoner for inntektsårene 1995 og 1996. Ved Oljeskattenemndas endringsvedtak datert 22. juni 2005 ble selskapets ligninger for årene 1995 og 1996 rettet på dette punkt. Selskapets anmodning om endring også for årene 1997-2003 ble ikke tatt til følge.

[Selskapet] har i brev av 4. juli 2005 påklaget vedtaket for så vidt gjelder inntektsårene 1997-2003. Selskapet har begrunnet klagen nærmere i brev av 8. juli 2005. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat datert 1. september 2005. [Selskapet] har kommentert klagenotatet i brev av 6. oktober 2005.

2 Saksforholdet

[Selskapet] fradragsførte i selvangivelsene for 1995-96 og senere også for hvert av årene 1997-2003 avsetninger til fremtidig nedstengning av oljeinstallasjoner. Fradrag ble nektet under ligningen med henvisning til regelen i skatteloven av 1911 § 50 femte ledd om avsetninger etter god regnskapsskikk. Selskapet tok ut søksmål mot staten for årene 1995 og 1996, og fikk ved Høyesteretts dom datert 14. desember 2004 medhold.

Selskapet anmodet deretter i brev datert 1. april 2005 om at ligningene for inntektsårene 1995-2003 ble rettet i henhold til resultatet i Høyesteretts dom. I forannevnte endringsvedtak ble ligningene for 1995 og 1996 endret ved at det ble gitt fradrag for årets avsetninger, mens inntektsårene 1997-2003 ikke ble tatt opp til endring.

I Oljeskattenemndas vedtak heter det:

”Ved høyesteretts dom av 14. desember 2004 la Høyesterett til grunn at fradrag for kostnader til fremtidig nedstengning av oljefelt ikke kan nektes med den begrunnelse at de representerer avsetninger etter god regnskapsskikk, jf tidligere skattelovs (sktl. 1911) § 50 femte ledd. Dommen gjelder inntektsårene 1995 og 1996, og spørsmålet er således bindende avgjort for disse årene for [Selskapets] vedkommende.

Ved ny ligning av [Selskapet] for disse inntektsårene må det således legges til grunn at slike avsetninger ikke rammes av sktl. 1911 § 50 femte ledd. Oljeskattenemnda endrer etter dette ligningene for 1995 og 1996 og innrømmer fradrag for de beløp selskapet tidligere er nektet fradrag for.

Når det gjelder inntektsårene 1997-2003, hvor tilsvarende fradrag er nektet, viser Oljeskattenemnda til at spørsmålet om korrekt skattemessig behandling fremdeles står for domstolene og anses således bare endelig avgjort for [Selskapet] for de inntektsår nevnte høyesterettsdom gjelder.”

3 **Anførslene**

3.1 *Selskapets klage*

Advokat [A] har på vegne av [Selskapet] inngitt klage. Den begrunnede klage, datert 8. juli 2005, hitsettes i sin helhet:

”Jeg viser til Oljeskattekontorets oversendelse av Oljeskattenemndas vedtak i endringssak av 22. juni 2005, og min foreløpige klage av 4. juli då. Forespørselen om å få tilgang til Oljeskattekontorets innstilling mv er enda ikke etterkommet.

Vedtaket pkt. 2 lyder som følger:

Ligningene for inntektsårene 1997-2003 tas ikke opp til endring

Denne delen av vedtaket påklages til Klagenemnda for Oljeskatt på vegne av [Selskapet]. Det gjøres gjeldende at vedtaket bygger på feil rettsanvendelse og saksbehandling.

1 **INNLEDNING**

Utfallet av Oljeskattenemndas behandling er svært overraskende, og reiser grunnleggende spørsmål om nemndas uavhengighet som en selvstendig nemnd og saksbehandling. Nemnda plikter naturlig nok å legge skattelovens materielle regler til grunn for sine vedtak, fortolket etter alminnelige rettskildemessige prinsipper. Nemnda legger i vedtaket selv til grunn at ”...slike avsetninger ikke rammes av sktl. 1911 § 50 femte ledd” for inntektsårene 1995 og 1996. Saksforholdet i de senere år er nøyaktig det samme, og rettsstilstanden likeså.

Nemnda later til å være orientert om det standpunkt staten har inntatt i en del saker som står for Oslo tingrett, som ble avtalt stanset i påvente av utfallet av [Selskapets sak] som en ”pilotsak”. Vi skal ikke her kritisere statens valg, men vil understreke at statens syn på rettsspørsmålene som er avgjort ved Høyesteretts dom i [Selskapets sak] ikke kan tillegges noen rettskildemessig betydning. Enhver rettsanvender, herunder medlemmene i Oljeskattenemnda, må føle seg bundet av Høyesteretts dom ved tolkning av rettsreglene. Vi kan ikke se at Oljeskattenemnda ved sitt vedtak opptrer som et slikt uavhengig og kompetent organ som ligningsforvaltningen innen petroleumsbeskatningen forutsetter.

Staten som part er i ligningsforvaltningen derimot selv gitt anledning til å forfølge sine rettslige synspunkter gjennom adgangen til å kreve overprøving av Oljeskattenemndas

vedtak etter petroleumsskatteloven § 6 første ledd g) siste avsnitt. Vi hadde forventet at Oljeskattenemnda som et kompetent organ ville fattet endringsvedtak basert på alminnelige anvendelse av foreliggende rettskildeprinsipper, og at staten evt. kunne fortsette sitt korstog mot Høyesteretts dom (og for så vidt også en enstemmig lagmannsrett) i [Selskapets sak]. Vi kan ikke unnlate å minne om de uttallige henvisninger vi har sett til ikke rettskraftige dommer som rettskilder i petroleumsskattesaker i utredninger og vedtak fra Oljeskattekontoret og nemndene, og finner det merkelig at Oljeskattenemnda i denne omgang ser helt bort i fra at [Selskapets sak] er endelig avgjort av Høyesterett.

2 GRUNNLAG FOR AVGJØRELSEN

Oljeskattenemnda gir ingen begrunnelse for slutningen i pkt.2, utover at spørsmålet om korrekt skattemessig behandling fremdeles står for domstolene. Det er dessverre heller ikke angitt hjemmel for en slik slutning.

For ordens skyld peker vi på at [Selskapets sak] for de etterfølgende årene ikke står for domstolene, men de står som åpne klagesaker under henvisning til at spørsmålet for 1995 og 1996 var bragt inn for prøving for domstolene.

Den korte begrunnelsen må lede til en antakelse om at Oljeskattenemnda mener man ikke plikter å ta opp endringssaker til gunst for skattyter fordi man ikke vil ta standpunkt til en rettsregel. Dette må være åpenbart galt. Oljeskattenemnda plikter å fatte vedtak basert på gjeldende rett, og burde også være fullt ut i stand til dette.

Etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 er det gitt en skjønnsmessig adgang til å unnlate å ta opp endringssaker under hensyn til spørsmålets betydning, skattyters forhold mv. Dersom dette er hjemmelen for nemndas vedtak har man åpenbart tatt feil. Bestemmelsen gir ingen anledning til å unnlate å ta opp et spørsmål om endring under henvisning til at man ikke vil ta standpunkt til en rettsregel. Det er gitt klare føringer i forarbeidene og senere retningslinjer fra Finansdepartementet for vurderingen av om et endringsspørsmål skal tas opp. Retningslinjene er klare og entydige, og ligningsnemndene står her ikke overfor et fritt skjønn. [Selskapet] må klart ha et rettskrav på at begjæringen om endring realitetsbehandles.

3 ANVENDELSE AV SKTL § 50 FEMTE LEDD/§14-4 TREDJE LEDD

Det har ikke unngått oss at staten er svært misfornøyd med Høyesteretts dom i [Selskapets sak], og at en vil forsøke å få søksmålene for de andre oljeselskapene inn til ny vurdering i Høyesterett, formentlig i plenum. Vi finner ingen grunn til å på ny å argumentere rettsspørsmålet, idet det kan konstateres at gjeldende rett er klar etter den rettskraftige dommen. Dette må også ligningsnemndene legge til grunn, jf ovenfor.

I det tilfelle at Høyesterett en gang skulle akseptere at spørsmålet slippes inn til ny vurdering, og avsi en dom med et annet resultat, vil ligningsnemndene måtte legge dette til grunn. Inntil dette står imidlertid ikke nemndene fritt til å anvende rettsreglene slik de evt. selv måtte ønske de skulle være.

Det må således klart fattes nytt vedtak der [Selskapets] begjæring om endring av ligningen for inntektsårene 1997 til 2003 tas til følge. Dette fortoner seg for oss som så opplagt at [Selskapet] ber om at spørsmålet forelegges på ny for Oljeskattenemnda som en begjæring om omgjøring av vedtaket.

Subsidiært bes om at begjæringen om endring forelegges Klagenemnda for oljeskatt som en klagesak. Idet saken for Klagenemnda ikke skulle trenge ytterligere forberedelser, ber vi om at saken bringes til avgjørelse umiddelbart, under henvisning til den lange tid som er gått i påvente av domstolsbehandlingen.

4. AVSLUTTENDE KOMMENTARER

Det er ovenfor pekt på at Oljeskattenemndas behandling av denne saken reiser alvorlig tvil om nemndas rolle som et oppnevnt uavhengig organ. Det er ikke statens syn på fortolkning av rettsreglene som kan være bærende i ligningsarbeidet, men alminnelig anerkjente prinsipper om rettskildelære.

I tillegg vil vi påpeke det uheldige i at tilliten til en riktig nemnds- og klageprosess svikter. Dette innebærer at tvistespørsmål så langt det er anledning vil måtte tas ut fra behandling i nemnds- og klagesystemet og overlates til domstolene. Vi hadde ikke forestilt oss at det skulle være nødvendig, men i nærværende sak burde således hvert enkelt inntektsår bringes inn for domstolene etter at ettårsfristen for søksmål er ute, og i størst mulig grad forenes til felles behandling med det opprinnelige søksmålet som gjaldt årene 1995 og 1996. En slik utvikling er lite i tråd med de tidligere uttalte ønskene om å etablere et ligningssystem for petroleumsvirksomheten som partene kunne ha tillit til fungerte som et kompetent og uavhengig nemdssystem. Oljeskattenemnda har med dette etablert seg som en rent saksforberedende organ forut for behandling av ligningsspørsmål i domstolsapparatet.”

3.2 *Oljeskattekontorets klagenotat*

Oljeskattekontoret utarbeidet klagenotat datert 1. september 2005 som i det vesentlige siteres:

”Kontoret antar at avvisningsspørsmålet må vurderes ut fra en generell forståelse av saksbehandlingsreglene i skattelovgivningen. Kontoret finner derfor ikke å ville kommentere fremsatte påstander og anførsler som går på såkalte grunnleggende spørsmål om nemndas uavhengighet og selvstendighet.

Oljeskattenemndas endringsvedtak for 1995-1996 gjaldt en endring etter høyesterettsdom. Slik endring skjer med hjemmel i ligningslovens § 9-5 nr 2a, som lyder slik:

”Ligningskontoret skal ta opp endring
a. som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse”.

Det er ligningskontoret som tar opp en sak til endring, ikke nemndene selv, se Lignings-ABC 2004 s. 345. For særskattepliktige er dette Oljeskattekontoret, jf petrsktl. § 6 nr. 1 bokstav g. I sitatet ovenfor er verdt å merke seg den bydende formen ”skal”. Det foreligger plikt å ta opp slik endringssak uten vurdering. Motsetningsvis kan her vises til

ligningslovens § 9-5 nr 7 (innledningen), hvorefter det skal foretas en vurdering av om endring skal tas opp etter skjønnsmessige kriterier, ikke gjelder endring etter nr 2.

Det kan også bemerkes at plikten til å ta opp endringssak etter nr 2a gjelder den saksøker og de inntektsår som omfattes av dommen. Uttrykket *"som følger av...en domstolsavgjørelse"* kan ikke være ment å gjelde andre skattytere eller inntektsår enn de som rettssaken gjelder. Eventuell endring av ligningen for andre skattytere eller inntektsår må eventuelt vurderes etter ligningslovens § 9-5 nr 1, jf nr 7. Er grunnlaget for endringsanmodningen en domstolsavgjørelse som statuerer en annen rettsstilstand enn den som tidligere vedtak hviler på, vil det for disse andre skattytere og inntektsår gjelde en frist for endringsadgang på tre år ev. to år etter inntektsårets utgang, jf ligningslovens § 9-6 nr 2 og 3. Se Harboe mfl, Ligningsloven 6. utg. s. 417f.

Generelt kan også bemerkes at ligningsloven ikke fastsetter en generell ordning hvor et organ overprøver sine egne tidligere vedtak som følge av domstolsavgjørelser for andre skattytere, eller for så vidt andre endringer i rettskildebildet som skjer etter opprinnelig vedtak. Klagesystemet etter ligningsloven er at skattyter har klagerett over ligning til ligningsnemnda, og deretter kan skattyter påklage vedtak i ligningsnemnda til overligningsnemnda. For særskattepliktige gjelder en mer begrenset klagerett idet det foreligger kun en klageomgang. Ligning samt endringsvedtak gjort av Oljeskattenemnda kan påklages til Klagenemnda for oljeskatt, jf petrsktl. § 6.

Det foreligger i oljeskattemyndighetenes praksis en rutine hvor Oljeskattenemnda omgjør sine egne avgjørelser når den kommer til at tidligere avgjørelse har vært åpenbart uriktig. I slike tilfeller vil ligningen gjerne være påklaget, og klagen vil ligge og vente på avgjørelse i Klagenemnda for oljeskatt. For å spare tid har en da ofte valgt å rette opp feilen ved endringsvedtak i Oljeskattenemnda, i stedet for fullføre klagebehandlingen. Dette er en ordning som er til fordel for skattyter. Formelt ligger den imidlertid på siden av lovens fastlagte klagesystem.

Etter kontorets oppfatning er det verken begått saksbehandlingsfeil eller vurderingsfeil i forbindelse med avvisning av endringsbegjæringen i nærværende sak. Oljeskattenemnda har tidligere fastsatt ligningene for inntektsårene 1997-2003 og da lagt til grunn den rettsanvendelse at avsetninger til nedstengning ikke er fradragsberettiget. Skattyter har påklaget ligningsavgjørelsene, og klagen er stillet i bero i påvente av den rettslige behandling av forholdet for 1995 og 1996. En endring i rettskildebildet gir ingen automatisk rett for [Selskapet] til å kreve tidligere avgjørelser vurdert på nytt av samme organ som opprinnelig avgjorde saken, her Oljeskattenemnda.

Da Oljeskattenemnda endret ligningene for 1995 og 1996, og fant at det ikke er opplagt at skattyter bør få medhold for 1997-2003 på tross at det er avsagt en høyesterettsdom, måtte nemnda etter lovens system overlate til Klagenemnda å avgjøre de foreliggende klagen, herunder overlate til Klagenemnda å ta stilling til den materielle betydningen av høyesterettsdommen for de påklagede ligningsavgjørelser.

Hvis skattyter i dette tilfelle ikke hadde innlevert klage over ligningen for årene 1997-2003, således at det kun hadde foreligget endringsanmodning datert 1. april 2005, antas at Oljeskattenemnda som første instans ikke hadde kunnet avvise den foreliggende endringsanmodning uten å vurdere spørsmålet i forhold til anvisningene i ligningsloven § 9-5 nr 1 jf nr 7, jf ligningsloven § 9-6 nr 2, og måtte eventuelt også vurdere de materielle spørsmål. Som fremgår over blir dette imidlertid et hypotetisk tilfelle.

Kontoret vil avslutningsvis legge til at Oljeskattenemnda i vedtaket datert 22. juni 2005 ikke har ment å ta stilling til det materielle spørsmålet om fradrag for avsetninger til nedstengning etter Høyesteretts dom. Nemnda vil vurdere dette spørsmålet i forbindelse med ligningen for inntektsåret 2004, dvs. i løpet av høsten 2005. Hvis Oljeskattenemnda ved denne vurdering kommer til at fradrag for slike avsetninger skal innrømmes ved ligningen for inntektsåret 2004, vil det kunne oppstå spørsmål om nemnda også vil endre de aktuelle årene 1997-2003. Som nevnt over er skattyters interesse her etter kontorets mening ivaretatt ved de foreliggende klager, slik at en endring i Oljeskattenemnda antagelig vil være avhengig av at Oljeskattekontoret tar opp endringsspørsmålet.

I henhold til ovenstående mener Oljeskattekontoret at Oljeskattenemndas avvisning av endringsanmodningen for inntektsårene 1997-2003 må fastholdes, idet ligningene av forholdet for disse år er påklaget til Klagenemnda for oljeskatt.”

3.3 Selskapets tilsva

Selskapet innsendte tilsva til klagenotatet i brev datert 6. oktober 2005, som siteres:

”Jeg viser til klagenotat av 1. september 2005. Jeg beklager at fristen for å inngi merknader er noe oversittet.

[Selskapet] er i det vesentlige enige i Oljeskattekontorets redegjørelse for likningsreglene i pkt 3 i klagenotatet, men fastholder at Oljeskattenemnda ikke har hjemmel for å unnlate å ta stilling til et endringsspørsmål under henvisning til at tilsvarende spørsmål står for domstolene, slik som Oljeskattenemndas vedtak uttrykkelig viser til.

Det er uklart om Oljeskattekontoret mener at det er Oljeskattekontoret selv som skal gjennomføre en endring i henhold til likningsloven § 5 nr 2 a). Dette er neppe riktig, idet likningsvedtak skal fattes av Oljeskattenemnda etter petroleumsskatteloven § 6 første ledd a). Oljeskattekontoret er ikke tillagt slik avgjørelsesmyndighet som likningskontoret har etter likningsloven § 8-4. Det er således Oljeskattekontoret som tar opp spørsmål om endring av likning etter likningsloven § 9-5 nr 1 og nr 2, men Oljeskattenemnda er tillagt avgjørelsesmyndigheten.

Idet endringen av likningen for [Selskapet] ikke ble tatt opp, anmodet selskapet i brev av 1. april 2005 om endring for samtlige inntektsår. Etter dette ble endringssaken tatt opp av Oljeskattekontoret, og forelagt Oljeskattenemnda. Nemnda har klart gjengitt sin begrunnelse for hvorfor en ikke etterkom begjæringen for årene 1997 - 2003, og det er her det anføres at nemnda plikter å avgjøre de endringsspørsmål som tas opp basert på gjeldende skatterett.

Det fastholdes således at nemnda plikter å ta standpunkt til de materielle spørsmål og begjæringen om endring av likningen.”

I brev datert 5. desember 2005 har advokat [B] innsendt et støtteskriv vedrørende tilsvarende endring for enkelte andre utvinningsselskaper, og har i den sammenheng bedt om at brevet også oversendes Klagenemnda til vurdering i forbindelse med [Selskapets klage]. Brevet er oversendt Klagenemnda, men siteres ikke her.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder Oljeskattenemndas avgjørelse i vedtak datert 22. juni 2005 om ikke å ta selskapets anmodning om endring for inntektsårene 1997-2003 under realitetsbehandling. Klagen anses således kun å gjelde et saksbehandlingsspørsmål. Det materielle fradragsspørsmålet, dvs. i hvilken grad avsetninger til nedstengning skal komme til fradrag ved beskatningen for de aktuelle inntektsår, behandles ikke i denne klageavgjørelsen.

For ordens skyld nevnes at selskapets klage inneholdt en oppfordring til Oljeskattenemnda om å omgjøre sitt eget vedtak, før klagen eventuelt ble behandlet som klagesak i Klagenemnda. Oljeskattenemnda har fått anledning til å vurdere dette, og har i møte den 18. oktober 2005 besluttet å ikke ta begjæringen om omgjøring til følge. Oljeskattenemnda henviste klagen til behandling i Klagenemnda.

Klagenemnda må således ta stilling til om Oljeskattenemnda hadde lovlig adgang til å avvise endringsanmodningen for inntektsårene 1997-2003.

[Selskapets] ligning for årene 1995 og 1996, for så vidt angår spørsmålet om det kunne gjøres fradrag ved beskatningen for avsetninger til fremtidig nedstengning, ble endelig avgjort ved Høyesteretts dom datert 14. desember 2004. Av dommens slutning følger at ligningene for disse år ble opphevet, og det må da foretas en ny ligningsfastsettelse.

Etter ligningslovens (lignl.) § 9-5 nr 2 a skal ligningskontoret ta opp spørsmål om endring som følge av en domstolsavgjørelse. Selve endringen gjennomføres av ligningsnemnda. For særskattepliktige gjøres disse funksjoner av hhv. Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda.

Klagenemnda legger til grunn at endringsbestemmelsen bare gjelder de inntektsår som omfattes av domstolsavgjørelsen. Ligningsmyndighetenes plikt til å endre etter § 9-5 nr 2 a gjelder således bare de inntektsår som fremgår av dommen.

For andre inntektsår hvor de samme skattemessige problemstillingene er aktuelle, er det spørsmål om det foreligger endringsadgang etter de alminnelige regler i § 9-5, jf også fristreglene i § 9-6.

Når ligningene for disse andre år er påklaget, er det klageorganet som skal behandle spørsmålet, jf lignl. § 9-2. Av petroleumsskattelovens § 6 nr 1 c følger det at klage over Oljeskattenemndas vedtak behandles av en særskilt klagenemnd (Klagenemnda for oljeskatt).

[Selskapet] har påklaget spørsmålet om fradrag for avsetninger til fremtidig nedstengning for inntektsårene 1997-2003.

Etter Klagenemndas oppfatning kan det ikke legges til grunn at Oljeskattenemndas nektelse av å realitetsbehandle et spørsmål som står under klagebehandling, er ulovlig eller ugyldig. Lovens ordning er at særskattepliktige skattytere kun har én klagemulighet, nemlig til Klagenemnda som nevnt. Det er ikke opp til skattyterne i den enkelte sak å velge hvilken nemnd som skal behandle klagen. I den foreliggende situasjon hvor ligningene for enkelte inntektsår er opphevet av domstolene, og ligningene for andre inntektsår ennå ikke er behandlet av klageorganet, må endringssaken begrenses slik Oljeskattenemnda har gjort.

Til selskapets anførsel om at Oljeskattenemndas vedtak må anses å være ugyldig på grunn av den konkrete begrunnelsen som der er anvendt, vil Klagenemnda bemerke at Oljeskattenemnda neppe har ment at man ikke behøver å ta stilling til endringsanmodningen fordi rettsspørsmålet i saken er tvilsomt, eller fordi rettsspørsmålet er gjenstand for ny vurdering i domstolene.

[Selskapet] gis etter dette ikke medhold i klagen. Klagenemnda tilføyer at de ubehandlede klagenes vedrørende nedstengningskostnader i inntektsårene 1997-2003 vil bli tatt under behandling av Klagenemnda.

Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING

Klagen over Oljeskattenemndas avgjørelse i vedtak datert 22. juni 2005 tas ikke til følge, for så vidt gjelder [Selskapets] anmodning om endring for inntektsårene 1997-2003.

7) Dom vedrørende kjennelse 27. mars 2006 – Internprising (captive), endringsadgang

Selskapet har motsatt seg publisering av denne kjennelsen.

I det følgende gjengis i stedet Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2012.

1 Hva saken gjelder

Saken gjelder spørsmål om skattemessig fradrag for forsikringspremie betalt til selskap innen samme konsern (captive).

Konkret gjelder saken gyldigheten av Klagenemnda for oljeskatts (Klagenemnda) kjennelse av 27. mars 2006 for perioden 1. mai 1993 – 31. mars 1997, som fastsetter fradragsberettiget forsikringspremie for Statoil ASA (Statoil) ved skjønn. Totalt er Statoil for disse årene nektet fradrag for vel 545 millioner kroner i betalte premier til sitt heleide datterselskap Statoil Forsikring AS (Stafor).

Twistetemaet i saken er om forsikringspremiene for fysisk skade mv på installasjoner på norsk sokkel, som er betalt av Statoil til Stafor (direktepremien), er fastsatt på "armlengdes" basis eller er overpriset. Det sentrale spørsmål i den forbindelse er om Stafors reforsikring i det gjensidige forsikringssselskapet Oil Incurance Limted (Oil) innebærer en økonomisk fordel som ikke er tilstrekkelig reflektert i direkteforholdet mellom Statoil og Stafor. Hvis det foreligger inntektsreduksjon for Statoil gjennom overprising av forsikringspremien, og dermed skjønnsadgang, blir spørsmålet om det er grunnlag for å tilsidesette Klagenemndas skjønnsmessige inntektsfastsettelse (skjønnsutøvelsen). Et sentralt spørsmål her er hva som er den best egnede metoden for å komme fram til riktig premie (armlengdeprisen).

Inntektene fra utvinning av petroleum på norsk sokkel skattes etter en sokkelsats på 78 prosent, mens landbasert virksomhet har en skattesats på 28 prosent. Det vil si at en eventuell overprising av direktepremien for oljeinstallasjoner på norsk sokkel mellom Stafor og Statoil vil medføre en skattebesparelse for konsernet på 50 prosent.

Twistetemaene i saken er i hovedsak sammenfallende for alle årene saken gjelder. Partene har for den faktiske framstillingen tatt utgangspunkt i inntektsåret 1995, mens spørsmål som bare er aktuelle for enkelte år, er behandlet særskilt. Lagmannsretten vil følge den samme tilnærmingen.

2 Sakens bakgrunn

2.1 Direkteforsikringen mellom Statoil og Stafor

Statoils forsikringsstrategi har siden 1970-tallet vært å ha lav egenrisiko. Opprinnelig tegnet Statoil driftsforsikringene for sine installasjoner på den norske sokkelen i det kommersielle forsikringsmarkedet så langt dette var mulig.

Etter opprettelsen av Stafor i 1985, ble captivet Statoils hovedassurandør. Stafor er et heleid datterselskap og tilbyr i all hovedsak forsikringer til selskaper i statoilkonsernet. Stafor har ingen egen administrasjon eller egne ansatte, men kjøper alle tjenester fra Statoil. Stafor søkte å reforsikre Statoils sokkelrisikoer i det kommersielle markedet.

Statoil opplevde kapasitetsbegrensninger i forsikringsmarkedet for oljeinstallasjoner, og installasjonene på Statfjordfeltet representerte i så måte en særlig utfordring på grunn av deres høye verdi og Statoils høye eierandeler. I 1992 klarte ikke Statoils forsikringsmekler, Sedgwick Energy Ltd i London (Sedgwick), å fullforsikre feltet.

Mot slutten av 1992 innhentet Statoil anbud på meklertjenester fra fem ulike forsikringsmeklere. Meklerne ble i anbudsdokumentet bedt om å klarlegge optimal forsikringsplassering gjennom Stafor. De ble bedt om å spesifisere forventet forsikringspremie for 1993 både for en konvensjonell dekning i det kommersielle markedet og for en såkalt wrap around-dekning med utgangspunkt i medlemskap i OIL. Meklerne fikk beskjed om å prise realistisk, basert på anslag, men uten å innhente konkrete pristilbud.

Sedgwick foreslo et forsikringsprogram med prisantydning på totalt NOK 244 millioner for en konvensjonell dekning i markedet og NOK 213 millioner for en dekning i OIL med wrap around. Samtlige meklerforetak anbefalte et program som forutsatte medlemskap i OIL.

I et konserninternt notat av 8. februar 1993 ble medlemskap i OIL vurdert å gi den laveste årlige totalutgiften og være det eneste alternativet for å oppnå full forsikringsdekning av alle installasjoner. Det ble framholdt at OIL-medlemskap ville redusere behovet for forsikring i det kommersielle markedet og påvirke den totale nettopremien positivt. Statoil besluttet å søke om medlemskap, og Stafor ble medlem av OIL fra 1. mai 1993.

I hele perioden som saken gjelder hadde Statoil driftsforsikring for norsk sokkel i Stafor. Stafor utstedte en grunnpolise kalt "marine package policy" som inneholdt generelle vilkår om dekningstyper, skadebehandling, erstatningsutbetaling mv. I tillegg utstedte Stafor forsikringsbevis for hvert enkelt felt/anlegg som viste dekningsomfang, forsikringssum, poliseperiode, premie og egenandel. Statoils egenandel for det enkelte skadetilfellet var NOK 10 millioner ved 100 % eierandel.

2.2 Stafors reforsikring

Fra 1. mai 1993 hadde Stafor et reforsikringsopplegg som var bygd opp rund OIL med supplerende dekning i det kommersielle markedet, samtidig som elementer ble beholdt i egenregning.

Reforsikringen fulgte et lagdelt system, der hvert lag bygde videre på maksimal dekning etter det underliggende laget og ga dekning inntil et nytt maksimum. Forenklet utgjorde primærlaget enkeltskader i intervallet mellom NOK 10 millioner (Statoils egenandel) til og med USD 30 millioner eller ca NOK 200 millioner (Stafors egenregning) ved 100 prosent eierinteresse. Neste lag var OIL-laget som dekket enkeltskader i intervallet USD 30 millioner til USD 200 millioner (ca NOK 1,6 milliarder). Over OIL-laget lå excess-laget, TOPS og vrakfjerning. TOPS (Total Loss Offshore Production Structure Insurance Ltd) var en gjensidig forsikringsordning administrert av OIL, men med medlemmer som i hovedsak opererte i Nordsjøen. TOPS dekket totalskade utover excesslaget.

Generelt dekker de lavere lagene mindre skader som inntreffer relativt hyppig, mens utbetalinger i de høyere lagene knytter seg til katastrofeskader som inntreffer sjelden. I perioden saken gjelder tok Stafor store deler av de øverste lagene i egenregning, men Stafor tok også noe egenregning i de lavere lagene.

Egenregning ble blant annet tatt ved reforsikring på såkalt swingvilkår (swing). Swing gir en premierabatt mot at forsikringsakeren må betale en høyere premie hvis de faktiske erstatningsutbetalingene overstiger et visst avtalt beløp. Hvis skadeutbetalingene kommer over det avtalte beløpet, for eksempel 65 prosent av avtalt normalpremie, utløses en tilleggspremie som kan svinge opp til for eksempel for eksempel 200 prosent av normalpremien. Muligheten for tilleggspremie var en del av Stafors risiko som ble beholdt i egenregning, mens Stafor beholdt premierabatten. I perioden 1. april 1994 – 31. mars 1997 tegnet Stafor reforsikring i markedet for en del av primærlaget med swingvilkår 65/200.

Stafor tegnet reforsikring i det kommersielle markedet i primærlaget, OIL-laget og excesslaget gjennom Segdwick. Fra 1. april 1994 ble det tegnet reforsikring i markedet for 10 prosent av OIL-laget, benevnt Quota Share. Det er premien for Quota Share, oppgrosset til 100 prosent, som er brukt som utgangspunkt for fastsettelsen av direktepremien mellom Statoil og Stafor.

2.3 Nærmere om OIL og Stafors reforsikring i OIL

Det gjensidige forsikringsforetaket OIL ble etablert av flere internasjonale petroleumsselskaper i 1971 som et tiltak for å motvirke manglende kapasitet i det

kommersielle markedet for energiforsikring. For å bli medlem må et selskap eller konsern ha mer enn 50 prosent av sine bruttoinntekter eller 50 prosent av brutto eiendeler (Gross Assets) knyttet til petroleumsvirksomhet. Selskapet må dessuten være "financially responsible", det vil si at OIL anser at selskapet har evne til å oppfylle sine medlemsforpliktelser.

Et annet selskap i et konsern enn petroleumsselskapet kan stå som medlem, men OIL kan da kreve morselskapsgaranti. Etter aksjonæravtalen må som hovedregel alle selskapene i et konsern delta i OIL. Medlemskapet dekker de samme selskapene og eiendelene uansett hvilket konsernselskap som er medlem.

OIL er et gjensidig selskap eller en forsikringspool, som kjennetegnes ved at skader som rammer ett medlem, fordeles forholdsmessig på alle medlemmene. OIL-dekningen utgjorde for 1995 for det enkelte medlem USD 200 millioner per skade. Hvis OIL forsikret flere selskaper med andeler i samme installasjon, gjaldt en grense på USD 300 millioner som ble fordelt etter eierandel mellom selskapene. I tillegg gjaldt en aggregert grense på USD 500 millioner per medlem per år.

OIL er ikke basert på ordinær kapitaloppbygning som i et vanlig forsikringsselskap, men baserer seg på eventuell innkalling av ekstra kapital fra medlemmene hvis behov oppstår (storskade). OIL tegnet ikke reforsikring i markedet i den perioden saken gjelder.

OIL-medlemmene innbetalte premie i henhold til reglene i aksjonæravtalen. Slik reglene var i 1995, var det obligatorisk deltakelse i pool A som i gjennomsnitt dekket 60 prosent av medlemmenes skader til gjenanskaffelsesverdi. Det enkelte medlem fikk dekket mellom 30 og 66,7 prosent av egne skader, avhengig av skadens størrelse.

Minimumsraten til pool A beregnes med grunnlag i et glidende gjennomsnitt av de siste fem års skader (utover egenandelen på USD 10 millioner per hendelse). Skadehistorikken multipliseres med 2 (standardraten), videre med 0,3 (Risk Based Modifier) og medlemmets Gross Assets, alt dividert med 10 000, idet raten er oppgitt i cent per USD 100. Et medlems premierate ble beregnet på grunnlag av alle bokførte aktiva (Gross Assets) i selskapet eller konsernet, selv om eiendelene på grunn av lav verdi ikke ble dekket av OIL. Fra 1996 ble det også innført veiing etter en sektorinndeling, som hadde til hensikt å avspeile risikoforskjeller mellom de ulike sektorene. Styret i OIL hadde fullmakt til å fravike den kalkulerte raten, og det var den fastsatte raten (Administered Standard Rate) som faktisk ble betalt.

Den del av egne skader (i snitt 40 prosent) som ikke ble dekket gjennom pool A, måtte det enkelte medlem tilbakebetale til OIL etter gjenanskaffelsesverdi (retropremie). I 1995 kunne imidlertid medlemmene forsikre seg mot tilbakebetalingsplikten gjennom deltakelse i pool B som også var en gjensidig ordning. Alternativt kunne medlemmer velge Individual retro. Medlemmet fikk da utbetalt erstatning på skadetidspunktet mot å tilbakebetale erstatningen til OIL over fem år uten rentebelastning.

Hvis et selskap meldte seg ut av OIL, måtte selskapet betale sin andel av skadene som gjensto på tidspunktet for utmelding.

Da Stafor ble OIL-medlem fra 1. mai 1993, skjedde dette med grunnlag i Statoils oljevirkksomhet. Det ble ikke stilt krav om at Statoil skulle stille garanti for Stafors premieinnbetalinger til OIL.

Ved innmeldingen i OIL ble det avtalt en premie basert på Risk Based Modifier på 0,5 de første tre årene. Normal rate for nye medlemmer var da basert på Risk Based Modifier på 1. Fra 1994 ble Risk Based Modifier endret til 0,3 for både nye og gamle medlemmer, mens Stafor måtte svare 0,5 i tre år i henhold til avtalen.

Stafor har ikke vært medlem av pool B, men valgte ordningen Individual Retro. Stafor tegnet også en retroforsikring eller modifier-forsikring i det kommersielle markedet. Det er omstridt mellom partene om denne dekker en forsikringssum på USD 13 millioner eller totalt USD 65 millioner over fem år. I tillegg til en egenandel på 20 prosent, tok Stafor skader utover forsikringssummen i egenregning.

I årene 1998-2001 delte OIL ut utbytte til medlemmene med i alt ca USD 800 millioner. I samme periode ble ratene subsidiert ved at den administrerte raten ble satt lavere enn den kalkulerende raten. I 2005 besluttet OIL å innkalle ekstraordinær kapital fra medlemmene i to omganger med til sammen ca USD 1,7 milliarder etter storskader i Mexicogulven.

Det bemerkes at det verserte rettssak mellom Statoil og Oljeskattekontoret vedrørende den skattemessige klassifiseringen av utbyttet fra OIL. Partene inngikk imidlertid forlik i mai 2006, idet Oljeskattenemnda aksepterte at det ikke forelå grunnlag for skattemessig omklassifisering fra utbytte til premiererefusjon, som eventuelt skulle tilordnes Statoil.

2.4 Beregning av direktepremien

I 1993 ble Statoils premier til Stafor beregnet på grunnlag av reforsikringspremiene i det kommersielle markedet i 1992. Fra 1994 ble direktepremiene for både

primær- og OIL-laget beregnet på grunnlag av Quota Share-dekningen, men grosset opp til å dekke 100 prosent av risikoene som Stafor forsikret for Statoil i disse lagene. Alle rabatter som Stafor oppnådde overfor reassurandørene, med unntak av en kommisjon på ca 9 prosent av Quota Share-dekningen (overrider), ble videreført til Statoil. Overrideren ble beholdt av Stafor og var ment å dekke Stafors kredittrisiko og administrasjonsutgifter.

I årene saken gjelder hadde direktepolisene til dels andre dekningsperioder enn reforsikringspolisene. Polisene for felt som sto for om lag halvparten av direktepremiene, hadde forfall 1. januar hvert år. To felt – Statfjord og Sleipner – som utgjorde ca 30 prosent av direktepremiene, hadde forfall 1. april, mens resten av feltene hadde fornyelse 1. juli, 1. september og 1. oktober hvert år. Stafors reforsikringspoliser i markedet hadde på sin side forfall 1. april i alle årene saken gjelder. Reforsikringspolisene i OIL og TOPS fulgte kalenderåret.

2.5 Ulikheter mellom direkteforsikringen og reforsikringen

Statoils direkteforsikring i Stafor er en pre loss-forsikring, der forsikringstakeren betaler en fast premie for sin forsikringsdekning uavhengig av skadeforløpet i poliseperioden. Stafors reforsikring i OIL er derimot en post loss-forsikring. Ved post loss betales en minimumspremie ved poliseårets begynnelse som reguleres – avhengig av skadeforløpet – ved fastsettelsen av neste års premie. Ved store utbetalinger kunne OIL også kreve ekstrainnbetalinger fra medlemmene.

En forskjell mellom direkteforsikringen og reforsikringen var at Stafor i primærlaget delvis reforsikret på swingvilkår og at Stafor tok risikoen knyttet til swing i egenregning. I OIL-laget, var det forskjell for så vidt gjaldt Quota Share-dekningen. I motsetning til direkteforsikringen, dekket ikke Quota Share såkalt Faulty Design, det vil si skade på selve det objektet som utløste skaden. For OIL-dekningen var det dessuten flere forskjeller i dekningsvilkår DIC (difference in conditions) og forsikringssummer, DIL (difference in limits). Stafor tegnet en modifierforsikring for deler av Faulty Design-unntaket og for deler av risikoen for å måtte betale retropremie til OIL. Risikoen for resten av ulikhetene beholdt Stafor i egenregning.

2.6 Stafors økonomi

Årlige administrasjonskostnader for Stafor i perioden utgjorde om lag NOK 4 millioner. All faktisk drift, herunder kjøp av reassuranse, har blitt utført ved kjøp av tjenester fra Statoil.

På grunn av lav kostnads- og skadeprosent, og derav lav combined ratio, økte Stafors solvenskapital i perioden saken gjelder fra NOK 2,7 milliarder til NOK 4,6

milliarder. Solvenskapitalen er et uttrykk for selskapets evne til å ta egenregning. I perioden avga Stafor i alt NOK 560 millioner i konsernbidrag.

2.7 Den administrative og rettslige behandlingen av saken

Ved likningen for 1997 ble Statoil nektet fradrag for forsikringspremier betalt til Stafor. Begrunnelsen ble angitt å være at det ikke hadde skjedd noen reell risikooverføring mellom morselskapet og captivet. Oslo byrett avsa 17. april 2000 dom for at det skal gis skattemessig fradrag for forsikringspremie til heleid datterselskap. Dommen ble ikke anket.

Oljeskattenemnda gjorde vedtak 9. oktober 2001 om endring at Statoils likning for perioden 1. mai 1993 – 31. mars 1997. Nemnda mente at Statoils inntekt var blitt redusert i perioden som følge av interessefellesskapet med Stafor. Nemnda beregnet armlengdepremien i medhold av skatteloven § 54 etter kost pluss-metoden, og nemnda fastsatte armlengdepremien sammenlagt for hele perioden til NOK 578 368 884 under faktisk betalt og fradragsført premie.

Etter klage fra Statoil avsa Klagenemnda for oljeskatt kjennelse 27. mars 2006. Klagenemnda mente i likhet med Oljeskattenemnda at det forelå skjønnsadgang, idet Klagenemnda vurderte Stafors OIL-medlemskap fordelaktig utover hva direktepremien reflekterte. Klagenemnda framholdt at OILs premieberegningss-metodikk var særlig fordelaktig for Stafor ettersom det ikke ble beregnet noen ekstrapremie for installasjoner med høye forsikringsverdier, slik Statoil i stor grad hadde. Klagenemnda framholdt videre at OIL hadde bygd opp fonds, utbetalt utbytte, subsidiert ratene og gitt Stafor gunstige innmeldingsvilkår. Det ble også framhevet at OIL drev sin virksomhet kostnadseffektivt og hadde søkegode selskaper som medlemmer. Ifølge Klagenemnda utgjorde mekleranbudene som ble innhentet i 1992/93 samt Stafors gode økonomi, indikasjoner på at premiene som Statoil hadde betalt og krevd fradragsført, ikke var armlengdes.

Klagenemnda mente at kost pluss-metoden var mest anvendelig for beregning av armlengdeprisen. Stafors faktiske premier til reforsikring både i markedet og i OIL ble lagt inn som kostelementer. Reforsikringspremiene i markedet ble periodisert til kalenderåret. OIL-premien ble fordelt mellom land og sokkel basert på OILs egen sektorveiling. Risikoen Stafor tok i egenregning for økning i minimums-premien for andre OIL-medlemmers skade, ble ikke hensyntatt. Risikoen knyttet til reforsikring på swingvilkår ble satt til hva det ville ha kostet å forsikre seg mot denne risikoen i markedet. For øvrig ble det beregnet en premie for en del risikoer Stafor tok i egenregning. Det ble endelig gitt et påslag på 5 prosent for kredittrisiko og funksjoner utført av Stafor. For hele perioden 1. mai 1993 – 31. mars 1997 beregnet Klagenemnda overprisen til NOK 545 417 752.

Statoil tok ut stevning for Oslo tingrett 22. september 2006 med påstand om at Klagenemndas kjennelse måtte kjennes ugyldig og oppheves. Staten ved Oljeskattekontoret påsto seg frifunnet. Oslo tingrett avsa 30. mai 2008 dom med slik domsslutning:

- 1 Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 og endringslikningene av StatoilHydro ASA for hvert av årene 1993-1997 oppheves.
- 2 Ved ny likning skal eneste endringer i forhold til det opphevede skjønnet / de opphevede ligningene være at det for alle årene 1993-1997 verken foretas noen periodisering av reforsikringspremiene til markedet eller beregnes noen swingrabatt.
- 3 Hver av partene dekker sine egne saksomkostninger.

Tingretten, som var satt med fagkyndige meddommere, kom til at det forelå skjønnsadgang fordi "OIL innebærer en betydelig fordel som ikke reflekteres i en direktepremie basert på Quota Share". Tingretten opphevet imidlertid Klagenemndas skjønnsutøvelse for så vidt gjaldt periodiseringen av reassuransen i markedet og swingrabatt i tilknytning til kost pluss-beregningene. For øvrig ble Klagenemndas skjønn opprettholdt. Tingretten fant også at det forelå endringsadgang for årene 1993 og 1997 selv om toårsfristen for varsling av endring ikke var overholdt.

Statoil ASA har anket dommen til Borgarting lagmannsrett. Oljeskattekontoret har inngitt avledet anke vedrørende periodisering av reforsikringskostnadene i markedet. Ankesaken har vært stanset mens partene har forhandlet om den skattemessige behandlingen av Statoils forsikringsutgifter i perioden ankesaken gjelder og de etterfølgende årene. Det ble ikke oppnådd enighet, og saken ble igangsatt igjen.

Ankeforhandling ble holdt 15. november til 2. desember 2011 i Borgarting lagmannsretts hus. Også lagmannsretten har vært satt med to fagkyndige meddommere etter begjæring fra Statoil og etter forslag fra partene.

3. Partenes anførsler

*3.1 **Statoil ASA** anfører i hovedtrekk:*

Klagenemndas kjennelse er ugyldig og må oppheves. For lagmannsretten har staten erkjent at vedtaket må oppheves i tråd med tingrettens avgjørelse for så vidt gjelder swingrabatten.

Vilkårene for skjønnsadgang er ikke oppfylt fordi Statoils inntekt ikke er redusert som følge av interessefellesskapet med Stafor, jf. skatteloven av 1911 § 54 første ledd første punktum. Statoils premier til Stafor er markedsmesige og fastsatt på grunnlag av Stafors reassuranseavtaler plassert i det kommersielle markedet. Subsidiært er det ikke grunnlag for å nedsette Statoils premie med så mye som NOK 545 millioner. Klagenemndas skjønn er beheftet med flere feil enn det tingretten har anvist.

Spørsmålet om det foreligger skjønnsadgang er et rettsanvendelsesspørsmål der domstolene har full prøvingsadgang. Det anføres at også med hensyn til skattemyndighetenes skjønnsutøvelse gjelder prinsippet om full prøvingsrett, men slik at det bør vises tilbakeholdenhet med å tilsidesette et veloverveid og velbegrunnet skjønn. Både rettspraksis, juridisk teori og reelle hensyn tilsier en utvidet domstolskontroll med skjønnsutøvelsen på skatterettens område.

Det bestrides at deltakelsen i OIL innebærer en fordel som kan begrunne skjønnsadgang.

Stafors medlemskap i OIL fra og med 1993 skyldes Stafors behov for kapasitet for å kunne tilby Statoil fullforsikring. Det er ikke holdepunkter for å tillegge Stafors OIL-medlemskap andre motiver enn å sikres kapasitet for å dekke Statoils forsikringsbehov. Bevisene i saken viser entydig at Stafors OIL-medlemskap og medlemskapet i TOPS hadde sin bakgrunn i kapasitetsmangel og press i markedet. Kapasitetsøkningen gjennom OIL, som ledet til økt konkurranse i markedet og lavere priser, var den eneste besparelsen ved OIL-medlemskapet. Denne fordelene ble videreført til Statoil ved at premien i direkteforholdet bygde på reassuransepremiene i markedet.

Forsikringsproduktet i OIL er noe annet enn det forsikringsproduktet som Stafor har avtalt med Statoil. I OIL er medlemmene både forsikringstakere og forsikringsgivere. Medlemskap i OIL med det tilhørende gjensidige ansvaret, er forretningsmessig mer tilpasset for Stafor enn Statoil. Statoil har større behov for forutberegnlighet enn Stafor, idet Stafor er et forsikringsselskap og Statoil en ordinær forsikringskunde. En slik rollefordeling beror på en bevisst forretningsstrategi i statoilkonsernet.

Den gjensidige ordningen i OIL medfører at OIL i mange år kan gi lavere premier enn markedet, men til gjengjeld vil medlemmene i OIL oppleve voldsomme premieøkninger ved større skader i OIL, som for eksempel i storskadeåret 2005. Statoil fortsatte i 2005 og 2006 å betale markedspremie, mens Stafor alene bar ansvaret for de voldsomme OIL-premiene. Skadeår som 2005 i OIL kan ikke

tilbakevises som upåregnelige, men kunne ha inntrådt når som helst i de 18 årene Stafor har vært medlem, også i 1993-1997.

Også i markedet er det en sammenheng mellom skader og premier, men skadene virker der sammen med en rekke andre faktorer som bestemmer markedspremien, særlig tilbud og etterspørsel. Derfor er det kommersielle markedet både i prinsippet og i praksis annerledes enn OIL.

OIL-premien har i mange år vært lavere enn markedspremien og i noen år langt høyere. I perioden 1993-1997 var OIL-premien lavere enn markedspremien. I perioden 2003-2007 var OIL-premien derimot langt høyere enn i markedet. Samlet sett for perioden 1993-2009 har OIL-premien ligger noe høyere enn Statoils markedspremie til Stafor.

Etter Statoils vurdering gir OIL verken billig eller dyr reassuranse, men tilbyr et produkt med andre egenskaper enn det forsikringsproduktet Statoil har avtalt med Stafor. Hva som på lengre sikt lønner seg, beror på framtidige hendelser som ingen kan forutsi. Det er en ren forretningsmessig beslutning som ligger til grunn for at Stafor alene skal bære OIL-premien både i gode og dårlige år.

Statoil ville ikke kunne forhandlet seg til lavere premier dersom Stafor hadde vært et uavhengig forsikringsselskap. Statoil ville måttet betale markedspris for en markedsavtale basert på pre loss. Stafor ville uansett ikke akseptert at lav OIL-premie skulle legges til grunn så lenge Stafor – og ikke Statoil – er forsikringsgiver i OIL og bærer risikoen for fluktasjoner i OIL-premien.

Det bestrides ikke at OIL har lavere kostnadsnivå enn i markedet, men dette skyldes selve post loss-modellen og må betraktes som en del av valget mellom pre loss og post loss. Det er i prinsippet irrelevant for premien hvilke kostnader reassurandøren til et forsikringsselskap har, og det er vanskelig å tenke seg at Statoil kunne nådd fram med dette overfor et uavhengig selskap.

Statens argument om at OIL er fordelaktig på grunn av lavt sikkerhetspåslag, er også bare et utslag av post loss. I OIL er man både forsikringsgiver og forsikringstaker, slik at fordeler og ulemper oppveier hverandre. Det samme gjelder den påståtte likviditetsfordelen i OIL. Sett fra forsikringstakersynspunkt er det en teoretisk likviditetsfordel i årene 1 og 2, men ikke i årene 3-5.

Skjønnsadgang kan heller ikke begrunnes med billig modifierforsikring. Denne forsikringen, som dekket opp for Stafors retroansvar i OIL, var uansett en marginal reassuranse og ble ikke tegnet av Stafor etter 1996.

Anførselen knyttet til modifierforsikringen brakte staten inn i saken etter Klagenemndas behandling. Det er Klagenemndas kjennelse som er til prøving for domstolene. Hvis lagmannsretten likevel behandler spørsmålet, må også Statoil gis anledning til å føre bevis for den riktige forståelsen av polisen, selv om denne ikke har vært opplyst under ligningsbehandlingen.

En tolkning av ordlyden og forholdene ellers, herunder raten på 7,5, gir ikke grunnlag for å multiplisere forsikringssummen på USD 13 millioner med fem. Basert på en korrekt forståelse er modifierpolisen derfor ingen billig reforsikring som skulle vært hensyntatt ved prisingen av direkteforsikringen mellom Stafor og Statoil. Under enhver omstendighet må eventuell fordel knyttet til modifierpolisen holdes opp mot den generelt favorable behandlingen som Statoil har fått av Stafor.

Særsilt for inntektsåret 1993 anfører statoil at Stafors OIL-medlemskap ikke kan begrunne skjønnsadgang. Stafor ble medlem fra 1. mai 1993, og på dette tidspunktet var i det alt vesentlige Statoils forsikringsavtaler for inntektsåret 1993 inngått, mange også før beslutningen om OIL-innmelding ble tatt.

Det er ikke grunnlag i bevisene for å hevde at Quota Share-polisen ikke er markedsmessig. Det er ingen holdepunkter for kryssubsidiering, og tingrettens henvisning til Fina-dommen (LB-2000-1080) er lite treffende. Fornyelsen i 1993 og 1994 viser klart at det er meget konkurransedyktige priser som framforhandles.

Det hefter flere feil ved Klagenemndas skjønnsutøvelse som uansett må lede til opphevelse. Ved skjønnsutøvelsen skal den faktiske avtalen mellom Statoil og Stafor respekteres, herunder at Statoil bærer risikoen for det gjensidige forsikringsgiveransvaret i OIL. Klagenemnda og tingretten legger til grunn at økningen i OIL-premier blir hensyntatt i kost pluss-metoden for senere år. Det er en grunnleggende feil når det forutsettes at Statoil skal bære det gjensidige forsikringsgiveransvaret i OIL, i strid med avtalen mellom Statoil og Stafor. Dette representerer en rettsanvendelsesfeil.

Alternativt foreligger det en faktisk feil ved at skattemyndighetene har ansett Stafor som en megler av OIL-reassuransen. En megler tar imidlertid ikke egne risikoer, og Stafor er følgelig ingen megler.

Det må uansett foreligge en sammenheng mellom skjønnsadgangen og skjønnsutøvelsen. Dersom OIL skulle anses som en billig reassuranse, skal man skjønne over en rabatt som er proporsjonal med det som måtte anses billig ved OIL. Hvis for eksempel OIL anses billig på grunn av lave kostnader, er det den lave kostnaden som er skjønnsstemaet, ikke at OIL-premien videreføres til Statoil under kost pluss-metoden.

Klagenemndas kjennelse kan ikke berges selv om det er utfordringer knyttet til å beregne en premie for risikoen for det gjensidige forsikringsgiveransvaret i OIL. Dette er en av mange skjønnsmessige vurderinger som skattemyndighetene må gjøre hvis kost pluss-metoden skal brukes. Et påslag på 5 prosent avhjelper ikke denne mangelen. Det er ikke en kredittrisiko som Stafor løper i OIL, men en forsikringsrisiko for andres storskader og katastrofer.

Klagenemnda har også undervurdert Stafors egenregning knyttet til risikoen for tilbakebetaling til OIL for Statoils egne skader. Dette påpekte Statoil ved klagebehandlingen, men uten at Klagenemnda tok stilling til spørsmålet. Uansett om Statoil skulle være å laste, er den manglende behandlingen på dette punktet en saksbehandlingsfeil som må rettes opp i et nytt vedtak.

Tingrettens vurdering av periodiseringsspørsmålet er korrekt. Forskjellene i løpetid mellom direktepolisene og reassuransen er forretningsmessig begrunnet og må anerkjennes. I det langsiktige forsikringsforholdet som løper mellom Statoil og Stafor er det forretningsmessig, praktisk og fornuftig at Stafors reassuranseavtaler hensyntas ved første fornyelse av Statoil poliser, ikke at premier endres midt i en forsikringsperiode.

Påslaget på 5 prosent, som Klagenemnda gjorde og som tingretten godtok, er for lavt. Det er feil å sammenlikne Stafor med et frontingselskap. Påslaget må også reflektere at Stafor tar en betydelig del av Statoils forsikringsbehov ved egenregning.

Klagenemndas fordeling av OIL-premien mellom sokkel og land er også feil. Av prosessøkonomiske grunner frafalles denne innsigelsen for lagmannsretten, men uten at dette binder Statoil utover ankesaken.

Det er uomtvistet at likningen for 1993 og 1997 er tatt opp av skattemyndighetene etter utløpet av toårsfristen i likningsloven § 9-6 nr 3 a. Det bestrides at Statoil har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fordi selskapet har krevd fradrag med utgangspunkt i et annet syn på betydningen av OIL. Rt 1999 side 1087 (Baker Hughes) representerer i høyden en sikkerhetsventil for de tilfeller der avviket mellom avtalt pris og armlengdepris er vesentlig, i den saken ca 40 prosent. Verken for 1993 eller 1997 er avviket mellom Statoils premier og en "riktig" beregnet premie på et slikt nivå at unntaket kan få anvendelse.

Det bestrides at likningsloven § 9-6 nr 5 c får anvendelse for likningen for 1997, slik at det løper en ettårsfrist etter Oslo byretts dom av 17. april 2000 der likningen for 1997 ble opphevet. Det denne dommen foreskriver, er at Statoil skal ha fradrag

for forsikringspremiene. Dommen gir ingen føringer for en endring basert på armlengdeprinsippet, og formålet med tilleggsfristen, som er å gi skattemyndighetene rimelig tid til å følge opp domstolens pålegg, slår ikke til her. Amocodommen i Rt 2002 side 1247 kan ikke lede til et annet resultat.

Statoil ASA har nedlagt slik påstand:

Prinsipalt:

- 1 Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.
- 2 Ved likningen for 1993-1997 skal det gis fradrag for Statoil ASAs forsikringspremier i samsvar med selskapets selvangivelser.
- 3 Statoil ASA tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

Subsidiært:

1. Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.
2. Ved ny likning for 1993 til 1997 skal det foretas et nytt skjønn over fradragsberettiget premie, men hvor det ikke skal foretas noen periodisering av reforsikringspremiene til markedet eller beregnes noen swingrabatt.
3. Statoil ASA tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

3.2 Staten v/Oljeskattekontoret anfører i hovedtrekk:

Tingretten ga Oljeskattekontoret medhold i at det foreligger endringsadgang etter skatteloven 1911 § 54 med bakgrunn i at OIL-fordelen ikke i tilstrekkelig grad er tatt hensyn til ved prisingen av Statoils forsikringer i Stafor. Tingretten opprettholdt også Klagenemndas skjønn, bortsett fra når det gjelder periodiseringen av reassuransen i markedet og swingrabatt i tilknytning til kost pluss-beregningene. Staten gjør gjeldende at tingrettens dom er riktig i resultatet, men unntak av opphevelsen for så vidt gjelder periodiseringsspørsmålet.

Den sentrale begrunnelsen for skjønnsadgangen er at partene ikke har hensyntatt Stafors faktiske reassuransepremier og OIL-fordelen ved prissettingen av Statoils forsikringer i Stafor. Statoil har erkjent at nivået på betalt forsikringspremie til OIL ikke er hensyntatt ved prissettingen. Staten anfører at synergieffekten i form av lavere pris på øvrig reforsikring i markedet heller ikke i tilstrekkelig grad er hensyntatt ved prisingen av direkteforsikringen. Dette skyldes at Quota Share-forsikringen, som er benyttet som utgangspunkt for prisingen mellom Stafor og Statoil, framstår som en dyr reforsikring i OIL-laget. Statoil har dessuten priset direkteforsikringen basert på høyere rater enn det som ble betalt for Quota Share,

som følge av at det ikke er gjort fratrekk for overrider. Det er i tillegg tvilsomt om Quota Share-raten ble dannet i et marked som var velfungerende nok, siden statoilkonsernet som kjøper kunne ha interesse av en høy pris.

Staten mener at alt dette viser at OIL-fordelen ikke er hensyntatt ved prisingen i internforholdet, noe som medfører at direkteforsikringen er overpriset og at det foreligger endringsadgang. Tilsvarende argumentasjon er i hovedsak lagt til grunn av Borgarting lagmannsrett i dom av 26. novemver 2007 vedrørende Norsk Hydro Produksjon AS.

Ved anvendelse av armlengdeprinsippet er det avgjørende hva Statoil ville ha betalt for forsikringen i Stafor dersom man tenker bort avhengigheten, men beholder alle transaksjonens ledsagende omstendighet for øvrig. Den omstendighet at Statoils oljevirkksomhet og forsikring i Stafor muliggjør billig reforsikring i OIL, er et forhold som ville ha innvirket på prisen i direkteforholdet, dersom man tenker bort konserntilknytningen. Det avgjørende er således ikke hva Statoil ville ha betalt for tilsvarende forsikringsdekning i et uavhengig forsikringsselskap uten tilgang på OIL.

Det er Statoils olje- og gassvirkksomhet som er bærer av OIL-fordelen. Dersom partene hadde forhandlet som uavhengige, ville Statoil ha oppnådd en OIL-rabatt. Statoil ville som storkunde hatt en betydelig forhandlingsstyrke. Statoils forsikring i Stafor, og Stafors reforsikring i OIL og markedet, inngår som deler av statoilkonsernets forsikringsstrategi, og deler av kostnadsbesparelsene ved denne strategien må avspeiles i premiefastsettelsen for direkteforsikringen.

Kravet til årsakssammenheng er oppfylt dersom det foreligger en inntekts-reduksjon. Det kan ikke tenkes noen annen grunn til overprisingen enn at det foreligger et interessefellesskap og at markedsmekanismen derfor ikke fungerer.

Vurderingen av OIL-fordelen må foretas med utgangspunkt i situasjonen på avtaletidspunktet, og ikke i etterhånd. Ratesammenligninger for de aktuelle årene viser svært lave premier i OIL sammenliknet med hva Statoil betalte til Stafor for OIL-laget. Synergieffekten av OIL i form av svært lav premie for modifier-reassuransen er heller ikke hensyntatt. Staten er ikke enig i at prising basert på Quota Share gir rimelig forsikring for Statoil, blant annet fordi denne ikke hensyntar OIL-premien eller nivået på modifieren.

Det er en rekke forhold som tilsier at reassuranse i OIL er fordelaktig over tid. Opptaksvilkårene sikrer at medlemmene er en seleksjon blant de mest solide selskapene. OIL øker kapasiteten i markedet og reduserer derved Statoils behov for avdekking i det kommersielle markedet. OIL har svært mye lavere kostnader

enn ordinære forsikringsselskper, om lag 2-3 prosent mot 20-30 prosent i markedet. I markedet beregnes et sikkerhetspåslag utover forventet erstatningsnivå, for at forsikringsgiver skal kunne gi full dekning ved svingninger i skadene. I OIL beregnes ikke noe sikkerhetspåslag, siden skadene tilbakebetales av medlemmene over de påfølgende fem årene. OIL innebærer også en likviditetsfordel ved at medlemmene i større utstrekning beholder midlene selv. OIL er også fordelaktig ved at finansavkastningen tilfaller medlemmene, dels ved subsidierte rater og dels ved utbytte.

OIL-medlemskap ble vurdert som en fordel da man meldte seg inn i 1993. Statoil anslo selv en besparelse på NOK 93 millioner. De innhentede anbudene viste at OIL lå klart lavest i pris, og alle meklerne anbefalte OIL-medlemskap.

Staten er ikke enig med Statoil i at OIL kun er fordelaktig i gode år, men en ulempe i dårlige år. Året 2005 var et ekstremår og er lite relevant for vurderingen av fordelene ved OIL i et langsiktig perspektiv. I etterkant kan det konstateres at ratene har steget noe mer i OIL enn markedsratene for rene Nordsjørisikoer, mens markedsratene for risikoer i Mexicogulften har steget mye mer. Vurdert på forhånd er den relevante vurderingen at ulempene knyttet til risikoer i OIL for skader over hele verden, mer enn oppveies av at OIL-raten øker mindre enn markedsraten dersom nærområdet rammes av store skader.

Statoil har heller ikke hensyntatt annen gunstig reassurans ved prissettingen i direkteforholdet. Fram til 1. april 2008 var partene enige om at modifier-reassuransen dekket USD 65 millioner. Basert på denne forståelsen er modifieren svært gunstig sammenliknet med Quota Share-reassuransen. Dette viser at direkteforsikringen er priset basert på den klart dyreste reassuransen.

Ordlyden i selve poliseteksten for 1995 støtter staten syn på tolkningen. Staten syn er også forenlig med vedkommende cover note som sier at politen dekker 13 millioner (inkludert 20 prosent egenregning). Dette beløpet må forstås som en "combined single limit" per hendelse for hvert av de fem årene man tilbakebetaler retropremie i OIL. En rate på 7,5 prosent ved gjeninnsettelse trekker verken i den ene eller andre retningen. Statens forståelse innebærer at retroansvaret knyttet til en storskade er tilnærmet fullt ut avdekket.

Hvis Statoil nye forståelse er korrekt, har Statoil gitt uriktige opplysninger til Klagenemnda om forhold som selskapet hadde plikt og sterk oppfordring til å informere korrekt om. Spørsmålet om hva som dekkes av modifier-reassuransen har vært et tema i saken hele tida. Det anføres at lagmannsretten ved overprøving av Klagenemndas kjennelse må se bort fra Statoils nye opplysninger for retten.

Det er de vanlige prinsippene for rettslig overprøving av forvaltningens frie skjønn som gjelder ved overprøving av Klagenemndas skjønnsfastsettelse. Dommene i Rt 1999 side 1087 (Baker Hughes) og Rt 2001 side 1265 (Agip) trekker opp de grunnleggende grensene, og dette er senere lagt til grunn i en rekke underrettsavgjørelser. Prinsippene for domstolsprøvelsen knyttet til ligningsloven § 8-1 er ikke overførbart til prisingssaker etter skatteloven § 54 (nå § 13-1). Uttalelsen i Rt 2010 side 790 (Telecomputing) avsnitt 57 tar sikte på spørsmålet om vilkårene for omklassifisering foreligger, ikke den skjønnsmessige fastsettelsen.

Staten anfører at en tilpasset kost pluss-metode er velegnet til å fastsette armlengdepremien på Statoils forsikringer i Stafor. Denne metoden hensyntar at OIL-fordelene skal tilordnes Statoil, samtidig som den hensyntar Stafors faktiske reassurans i markedet som i praksis er en sammenliknbar ukontrollert pris (SUP). Oljeskattemyndighetens kost pluss-metode tar utgangspunkt i Stafors betalte reforsikringspremier, en beregnet premie for Stafors egenregning samt et påslag for de funksjoner Stafor utfører. Det finnes ingen andre sammenliknbare transaksjoner i markedet som gir gode holdepunkter for hva som er armlengdepremien. Skjønnen kan ikke oppheves fordi kost pluss-skjønnen ikke er supplert med mer fullstendige prissammenlikninger.

Det var feil av tingretten å oppheve Klagenemndas skjønn for så vidt gjelder periodiseringen av reforsikringskostnadene i markedet i tilknytning til kost pluss-beregningene. Det må skje en eller annen form for periodisering for å kunne holde reassuransen opp mot direkteforsikringen. Klagenemndas periodisering er ikke i strid med prinsippet om anerkjennelse av den faktiske transaksjonen. Det anføres ikke at partene har avtalt eller burde avtalt en korrigerende av premiene basert på senere inngått reassurans i markedet. Klagenemndas syn var at bruk av de markeds plasseringer som er avtalt nærmest i tid, i kost pluss-øyemed er mest dekkende for armlengdepremien og således bør benyttes. Staten mener at Klagenemnda ikke kan være bundet av den prisingsmetodikken som parten har benyttet når denne metodikken ikke har medført armlengdes premier. Under ingen omstendigheter er Klagenemndas periodisering sterkt urimelig eller vilkårlig.

Det var en forsvarlig vurdering av Klagenemnda å ikke fastsette en risikopremie som følge av muligheten for økt minimumspremie i OIL, som følge av andre medlemmers skader. Klagenemndas syn var at den standardpremie som betales for det enkelte år må legges til grunn som et kostelement, uten å beregne noen risikopremie for muligheten for økning av minimumspremien. Nemnda la blant annet vekt på at premieutviklingen i OIL etter storskade ikke er veldig forskjellig fra markedet. Ved bruk av statens metodikk over tid tas hensyn til at forsikringstaker i OIL kun skal betale for administrasjonskostnader og andel av de faktiske skadene, mens et tillegg i form av risikopremie vil gi en høyere premie enn det Stafor

belastes med over tid. Tingretten har sluttet seg til dette, og tingrettens syn her er helt i tråd med Borgarting lagmannsretts dom i Hydro-saken.

Klagenemndas vurdering av risikopremie for egne skader i OIL (retropremie) som tok utgangspunkt i modifier-reassuransen og priset egenregningen basert på premienivået i reassuransen, er også forsvarlig. Det er ikke tatt hensyn til det årlige aggregatet på modifier-assuransen, men dette må lastes Statoil selv, slik tingretten korrekt la til grunn. En korrekt vurdering av egenregningen inkludert aggregatet ligger nærmere Klagenemndas skjønn enn Statoils forslag om å beregne en tenkt pool B-premie. Statoils nye forståelse av beløpsbegrensningen på modifieren må retten se bort fra.

Klagenemndas fastsettelse av et påslag på 5 prosent for å dekke Stafors funksjoner og kredittrisiko beror også på en forsvarlig vurdering, noe også tingretten la til grunn. Den estimerte risikopremien på egenregningen inneholder allerede et påslag som kommer i tillegg til de 5 prosentene. Faktiske administrasjonskostnader i Stafor er betydelig lavere enn 5 prosent. En fortjeneste for Stafor er dekket opp gjennom påslaget på 5 prosent og den markedsmessige prisingen av egenregningen.

Det foreligger prosessuell endringsadgang for inntektsårene 1993 og 1997. Ved at Statoil oppga fradragsberettiget forsikringspremie i selvangivelsen, som avvok betydelig fra armlengdepremien, er det gitt en uriktig opplysning etter likningsloven § 9-6 nr 3 a, jf Rt 1997 side 1087 (Baker Hughes). Sterk omlegging av Stafors reassuranse midt i årene 1993 og 1997 er grunnen til at skjønnsfastsettelsen er begrenset som den er. Tingretten har sluttet seg til at beregningen av overprisens størrelse må foretas for den delen av året der premiefradraget er beskåret.

Subsidiært anføres at likningen for 1997 er tatt opp innen ettårsfristen som følger av § 9-6 nr 5 c. Etter at staten ikke fikk medhold i søksmålet for Oslo byrett i 2000 vedrørende spørsmål om premier til captivet overhodet var fradragsberettiget, løp det en ettårsfrist for å vurdere om skattemyndighetene ville godta det fradraget som var krevd. Bestemmelsen kan ikke forstås slik at alle subsidiære forhold må være tatt opp i den opprinnelige saken for at det skal foreligge endringsadgang for subsidiære spørsmål, jf. Rt 2002 side 1247.

Staten v/Oljeskattekontoret har nedlagt slik endelig påstand:

1. Ved ny likning skal eneste endring i forhold til det opphevede skjønnet/de opphevede ligningene være at det for alle årene 1993-1997 ikke skal beregnes noen swingrabatt.

2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakens omkostninger for tingretten og lagmannsretten.

4. Lagmannsrettens bemerkninger

4.1 Tvistetemaene

Hovedtvistepunktet i saken er hvorvidt forsikringspremier som Statoil har betalt til det konserninterne forsikringsselskapet Stafor, er fastsatt på armlengdes basis, eller om betalte og fradragsførte forsikringspremier er overpriset på grunn av interessefellesskapet, slik at utgiftsposten kan nedjusteres av skattemyndighetene. Hvis det foreligger endringsadgang, blir det neste spørsmålet om det er grunnlag for å sette til side Klagenemndas skjønnsmessige nedsettelse på andre punkter enn når det gjelder beregningen av swingrabatt, som ikke er tvistegjenstand for lagmannsretten.

Klagenemndas kjennelse gjelder endring av Statoils likning for årene 1993-1997 (basert på forsikringsutgiftene i perioden 1. mai 1993 – 31. mars 1997). Prinsipielt må både den enkelte forsikringspolise og det enkelte likningsår vurderes for seg med tanke på endringsadgang. De relevante problemstillingene er likevel sammenfallende for de enkelte polisene og de enkelte år, slik at det etter lagmannsrettens vurdering kan foretas en felles drøftelse.

Et særskilt tvistetema er om endring av likningene for 1993 og 1997 er avskåret fordi skattemyndighetene ikke har varslet endring innenfor toårsfristen i likningsloven § 9-6 nr 3 a.

4.2 Noen rettslige utgangspunkter

Et krav om at transaksjoner mellom konsernselskaper skal være basert på forretningsmessige vilkår, ligger til grunn i skatteretten, og kommer til uttrykk i skatteloven av 1911 § 54, der første ledd første og tredje punktum lyder:

”Når en skattyter 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. ... Ved skjønnen skal formue eller inntekt settes til det den antas å ville vært hvis interessefellesskapet ikke hadde foreligget.”

For at bestemmelsen skal få anvendelse, må tre vilkår være oppfylt. Det må foreligge et interessefellesskap, inntekten må være redusert hos skattyteren, og

det må være årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen.

For vurderingen av om en konsernintern transaksjon er basert på forretningsmessige vilkår, er det utviklet et såkalt armlengdeprinsipp. Innholdet i prinsippet er at avtalt pris mellom parter i et interessefellesskap holdes opp mot prisen som ville blitt avtalt dersom avhengigheten mellom partene tenkes borte, mens alle disposisjonens ledsagende omstendigheter beholdes uendret. Hvis avtalt pris avviker fra armlengdeprisen, kan differansen tilordnes og skattlegges hos det selskapet som inntekten ville tilfalt uten de særlige vilkårene. Prinsippet om armlengdes vilkår er nærmere beskrevet i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Høyesterett har lagt til grunn at retningslinjene er relevante ved tolkningen av skatteloven, jf Rt 2001 side 1265, og det er nå lovfestet i skatteloven 1999 § 13-1 fjerde ledd at det ved avgjørelser av om armlengdeprinsippet er overholdt ved interessefellesskap skal tas hensyn til OECD-retningslinjene.

Det legges til grunn at domstolen har full prøvelsesrett når det gjelder om vilkårene for skjønnslikning etter § 54 første ledd foreligger. Dette er også partene enige om. Når det gjelder Klagenemndas skjønnsmessige fastsettelse av fradragspostene, legger lagmannsretten til grunn at overprøvingskompetansen er mer begrenset. Domstolen kan prøve om Klagenemnda har bygd på vesentlig riktig faktum, om rettsanvendelsen er korrekt, og om det foreligger saksbehandlingsfeil av betydning for resultatet, men selve skjønnsresultatet bare kan oppheves hvis det framstår som vilkårlig, uforsvarlig eller sterkt urimelig. Lagmannsretten er således ikke enig med Statoil i at nyere høyesterettspraksis og teori utvider prøvingsretten etter skatteloven § 54 første ledd tredje punktum, jf punkt 4.4.1 nedenfor.

Ved prøvingen må retten i utgangspunktet bygge på det faktiske grunnlaget som foelå for Klagenemnda. Det følger av sikker rettspraksis at faktiske omstendigheter som Statoil som skattyter kunne og burde ha påberopt forut for Klagenemndas kjennelse, ikke kan påberopes for retten. Det er imidlertid bare nye faktiske grunnlag, og ikke utdypinger, suppleringer eller underbygging av tidligere grunnlag, som vil være avskåret. Lagmannsretten er også enig med tingretten i at det må være adgang til å ta til motmæle mot opplysninger og bevis staten framlegger til underbygging av Klagenemndas kjennelse.

4.3 Spørsmålet om det foreligger *endringsadgang*

4.3.1 Generelt

Ved vurderingen av om direktepremiene er armlengdes, skal transaksjonen som nevnt holdes opp mot tilsvarende transaksjon mellom uavhengige parter, der alle

ledsagende omstendigheter ved transaksjonen beholdes uendret. Det betyr at man må sammenlikne avtalte premier mellom Statoil og Stafor med premier som ville blitt avtalt dersom Stafor hadde vært uavhengig av Statoil, men likevel hatt Statoil som hovedsakelig kunde og beholdt tilgangen til OIL. Det er således ikke avgjørende hva Statoil ville ha betalt til et utenforstående forsikringsselskap uten medlemskap i OIL.

Det legges videre til grunn at det er forretningsmessig begrunnet at det ikke er Statoil, men Stafor, som er bærer av den forsikringsmessige risiko som skader på Statoils aktiva representerer, og da i den utstrekning Stafor ikke har reforsikring for sine risikoer i OIL eller markedet. Stafors egenregning må derfor honoreres i direktepremiene. Dersom det imidlertid er slik at OIL representerer rimelig reforsikring for Stafor, må denne eventuelle fordelens hensyntas i prisingen av direkteforsikringen, jf punkt 4.3.6 nedenfor.

4.3.1 Grunner til at direkteforsikringen kan være overpriset

Klagenemndas hovedbegrunnelse for at premiene som Statoil betalte til captivet ikke var armlengdes, og at det derfor var skjønnsadgang, var at Stafors OIL-dekning ble ansett for å utgjøre en rimelig reforsikring som ikke ble reflektert i direktepremiene. Den antatte OIL-fordelen ble nærmere begrunnet med egenskaper ved OIL som etter nemndas vurdering gjorde OIL-dekningen vesentlig billigere enn tilsvarende reforsikring i markedet ville kostet. Det ble også framholdt at mekleranbudene som ble innhentet i 1992/93 og Statoils gode økonomi i perioden var ytterligere indikasjoner på at direkteforsikringen var overpriset.

I Klagenemndas vedtak er det vist til at heller ikke "annen rimelig reassuranse" er hensyntatt ved prisingen av direkteforsikringen som Statoil tegnet i Stafor. Staten har her anført at synergieffekten av OIL-medlemskapet i form av mindre etterspørselspress og derav lavere priser i det kommersielle markedet, ikke reflekteres i direktepremiene basert på Quota Share-forsikringen som er en dyr reassuranse. Det er i den sammenhengen også påpekt at Stafors modifier-dekning i markedet i motsetning til Quota Share framstår som svært gunstig. Selv om disse anførselene framstår som støtteargumenter for at det foreligger endringsadgang, finner lagmannsretten det hensiktsmessig først å knytte noen merknader til dette aspektet.

4.3.2 Er Quota Share-dekningen en dyr reforsikring?

Lagmannsretten legger til grunn at OIL kan være fordelaktig fordi selskapet avtar kapasitet og derved bidrar til mindre etterspørsel og lavere priser i det kommersielle markedet for oljeinstallasjoner til sjøs. Partene er enige om dette.

Uenigheten går på om denne effekten, her kalt synergieffekten av OIL, har kommet til uttrykk i direktepremiene mellom Statoil og Stafor som er priset med utgangspunkt i Stafors Quota Share-dekning i markedet.

Statoil har for lagmannsretten utførlig dokumentert hvordan Quota Share-dekningen for 1993 ble plassert i markedet gjennom Sedgwick i London. Hele programmet ble først plassert i juni, selv om dekningen skulle gjelde fra 1. april, slik at Stafor selv i mellomtida måtte bære udekkede andeler av programmet for egen regning. Det framgår at plasseringen gikk tregt og at meklere måtte anstrenge seg betydelig for å få hele polisen plassert. Bare en mindre del ble plassert hos Lloyd's som mente at premien var for lav. For de etterfølgende årene har lagmannsretten ikke fått en like detaljert gjennomgang, men en framlagt oversikt over Stafors samlede rater sammenliknet med verdensmarkedet og nordsjømarkedet, viser at Stafor både i de aktuelle årene og senere har oppnådd forholdsmessig lave rater. Noe av grunnen til den gunstige premieutviklingen for Stafor er at man oppnådde å binde prisene ved å inngå langtidskontrakter. Alt tyder derfor på at Quota Share-dekningen har vært plassert i et velfungerende marked, og det er etter rettens vurdering ingen indikasjoner på taktisk prising med henblikk på å oppnå høye fradrag og redusert skatt.

Slik lagmannsretten ser det, er det heller ikke sannsynliggjort at Stafor kunne oppnådd lavere pris ved en større plassering enn 10 prosent i det kommersielle markedet. For 1993 er det godt dokumentert at plasseringen av Quota Share ble gjennomført på markedsmessige vilkår. På det tidspunktet ville en større plassering med stor sannsynlighet ført til økt pris på dekningen – hvis det i det hele tatt hadde vært mulig å skaffe tilstrekkelig kapasitet. Det er etter rettens mening ikke noe som tilser at situasjon var særlig annerledes i de øvrige årene saken gjelder. Lagmannsretten legger derfor til grunn at det ikke hadde vært mulig å oppnå kvantumsrabatt, og det konkluderes med at et volumsynspunkt ikke gir grunnlag for å betegne Quota Share som en dyr forsikring i OIL-laget.

Et særskilt spørsmål vedrørende Quota Share er om deler av den såkalte overrideren på ca 9 prosent skulle vært videreført til Statoil ved beregningen av direkteforsikringen. Slik lagmannsretten ser det, kan det stilles spørsmål ved om 9 prosent utgjør en rimelig kompensasjon for Stafors kredittrisiko og administrasjonsutgifter. Lagmannsretten mener imidlertid at dette spørsmålet må ses i sammenheng med hvilke påslag som gjøres for Stafors ulike egenregninger, slik at en noe høy overrider alene ikke kan begrunne skjønnsadgang.

4.3.3 Særlig om sammenlikning med modifier-reassuransen

Lagmannsretten drøfter så om en sammenlikning med premien for modifier-forsikringen kan underbygge påstanden om at Quota Share er en dyr forsikring i markedet. Modifier-forsikringen dekket – utover Stafors egenandel – den delen av Statoils egne skader som måtte tilbakebetales til OIL over fem år, men partene er som nevnt uenige om forsikringen bare dekket totalt USD 13 millioner per skade eller USD 13 millioner over fem år (i alt USD 65 millioner).

Det er på det rene at fram til hovedforhandlingen i tingretten var det sistnevnte forståelse som ble lagt til grunn både av Statoil og av Oljeskattekontoret. Den nye tolkningen framkom av vitnet Liam Mulhalls forklaring og er senere under domstolsbehandlingen fastholdt av Statoil. Staten har prinsipalt bedt retten se bort fra Statoils nye forståelse av beløpsbegrensningen i modifier-dekningen.

Lagmannsretten er i tvil om det her gjelder en ny faktisk opplysning som skattyter kunne og burde ha opplyst under klagebehandlingen. Det dreier seg om en tolkning som ikke er opplagt, der også skattemyndighetene hadde tilgang på underlagsmaterialet. Det sier seg selv at Statoil (ved Stafor) var nærmest til å kjenne sine egne avtaler. På den andre siden var selskapet i noen grad villedet gjennom misvisende opplysninger fra sin meklerforbindelse. Det sentrale er likevel etter rettens syn at Klagenemnda for sin del ikke eksplisitt har begrunnet skjønnsadgangen med angivelig rimelig modifier-reassuranse, men at dette er et argument som er tatt opp av staten i forbindelse med den rettslige behandlingen. Det synes da rimelig at Statoil bør gis mulighet til å ta til motmæle, og det ville etter lagmannsrettens mening uansett være lite tilfredsstillende å avgjøre spørsmålet basert på en ukorrekt forståelse av polisen.

Lagmannsretten har blitt stående ved at de beste grunner tilsier å forstå polisen slik Statoil nå gjør gjeldende. Ut fra en rent språklig forståelse av vilkårene, sammenhengen mellom seksjon I og II, og kunnskap om hvordan slike poliser vanligvis bygges opp, er den mest nærliggende tolkningen at den angitte beløpsbegrensningen ikke økes fem ganger ved en avsluttende passus som innledes med "However, in no event shall payments under this section exceed ...". Etter lagmannsrettens syn er det også denne forståelsen som er mest forenlig med den angitte raten på 7,5 prosent.

Partene er enige om at Klagenemnda ikke har hensyntatt det årlige aggregatet på modifier-reassuransen og at dette skulle vært gjort for å komme fram til riktig egenregning for Stafor. Staten hevder imidlertid at Statoil selv er å bebreide for dette, da man ikke på noe tidspunkt ga spesifikk opplysning om egenregning som følge av aggregatet. Etter rettens mening bære korrespondansen mellom Oljeskattekontoret og Statoil preg av at partene i noen grad har snakket forbi

hverandre, og lagmannsretten finner det vanskelig å rette kritikk av betydning mot Statoil på dette punktet.

Det konkluderes etter dette med at en korrekt tolkning av modifieren inkludert Stafors egenregning knyttet til aggregatet, innebærer at prisen for modifierforsikringen bortfaller som argument for at Quota Share-dekningen framstår som en dyr reforsikring i markedet. Det forhold at direktepremien mellom Statoil og Stafor er priset med grunnlag i Quota Share-reforsikringen, er derfor i seg selv ikke noe argument for overprising og derav følgende endringsadgang.

4.3.4 Metodebruk

For å kunne ta stilling til om en transaksjon mellom nærstående parter er basert på armlengdes vilkår, er det nødvendig å anvende en metode for å finne fram til armlengdeprisen. I OECD-retningslinjene er ulike metoder beskrevet, herunder metoden sammenliknbar ukontrollert pris (SUP) og kost pluss- metoden. Lagmannsretten legger til grunn at retningslinjene foreskriver den metoden som er mest anvendelig etter omstendighetene, men at SUP-metoden skal brukes når ingen annen metode utpeker seg som bedre.

I nærværende sak har Klagenemnda vurdert kost pluss-metoden som den mest anvendelige metoden. Det er tatt utgangspunkt i de prisene Stafor faktisk betalte i OIL og i markedet for reforsikringen (kost) og så gitt påslag for Stafors egenregninger samt kredittrisiko og kostnader (pluss). Lagmannsretten er enig i at kost pluss-metoden er best egnet i denne saken, først og fremst fordi relevante ukontrollerte priser er vanskelig tilgjengelig, blant annet fordi mange av oljeselskapene i likhet med Statoil har captive.

Lagmannsretten er også enig med tingretten i at kost pluss-metoden i dette tilfellet utgjør en modifisert SUP-metode. Betrakningen er her at Statoil kunne gått ut i samme marked og til de samme aktørene, og at de prisene Stafor oppnådde i OIL og markedet alt i alt er de beste sammenliknbare ukontrollerte prisene. Det bemerkes også at Statoil og Stafor ved prisingen av direkteforsikringen i realiteten selv har brukt en justert kost pluss-metode ved å benytt Quota Share-premien som utgangspunkt.

4.3.5 Klagenemndas tilleggsargumenter for skjønnsadgang

Det er tilstrekkelig for adgang til skjønnsmessig fastsettelse at det foreligger en inntektsreduksjon som følge av interessefelleskapet. Det gjelder ikke noe krav om at inntektsreduksjonen skal være vesentlig, jf Rt 1999 side 1087 (Baker Hughes) og Rt 2001 side 1265 (Agip).

Klagenemndas hovedbegrunnelse for at premiene Statoil betalte til captivet ikke var armlengdes, slik at det foreligger skjønnsadgang, var som nevnt at reforsikringen i OIL ble ansett for å innebære en fordel som ikke var hensyntatt ved prisingen av direkteforsikringen. I tillegg mente Klagenemnda at mekleranbudene som ble innhentet i 1992/1993 og Stafors gode økonomi var forhold som tydet på at Statoil betalte for mye til Stafor i direktepremie. Betydningen av disse tilleggsargumentene er nedtonet under den rettslige behandlingen.

Lagmannsretten er enig i at anbudene, som var basert på meklernes egne anslag og ikke bindende priser, ikke er noe viktig argument for at premiene i direkteforholdet var overpriset. Lagmannsretten er også enig i at den meget positive utviklingen i Stafors økonomi i perioden saken gjelder, i seg selv ikke beviser at Statoil betalte for mye til captivet. I de aktuelle årene bygde Stafor opp en reserve på om lag NOK 2 milliarder og ga et konsernbidrag på ca NOK 560 millioner. Sistnevnte forhold kan gi indikasjoner på at statoilkonsernet på dette tidspunktet vurderte at Stafor var overkapitalisert i forhold til egenregningen som captivet hadde. Reserveoppbyggingen i Stafor var selvsagt et resultat av gode premieinntekter, men må først og fremst ses i sammenheng med at Statoil unngikk store skader i perioden.

Lagmannsretten vurderer det slik at en kapitaloppbygging i Stafor var både nødvendig og legitim for å være rustet til å møte dårlige skadeår, men kapitaloppbyggingen må samtidig stå i et rimelig forhold til captivets risikoeksponering til enhver tid.

4.3.6 Innebærer OIL-dekningen en fordel som ikke er reflektert i direktepremien?

Lagmannsretten legger til grunn at i den grad OIL-medlemskapet ga Stafor billig reforsikring, skulle dette vært reflektert i prisen på direkteforsikringen. Bakgrunnen for dette er at ved forhandlinger mellom uavhengige parter i den samme situasjonen, ville Statoil som innehaver av olje- og gassvirksomheten som ga tilgang til OIL, og som storkunde, hatt en sterk forhandlingsposisjon, og derfor fått en OIL-rabatt. Dette kan også uttrykkes slik at hvis det foreligger en OIL-fordel, så må en vesentlig del av denne tilordnes Statoil.

Det legges videre til grunn at spørsmålet om OIL innebar en økonomisk fordel som skulle ha vært hensyntatt i direktepremiene, må vurderes med utgangspunkt i situasjonen på innmeldingstidspunktet slik den da fortonte seg for Statoil og Stafor. Retten ser det videre slik at deltakelse i OIL ikke er et spørsmål som avgjøres for det enkelte år av gangen, men som må vurderes i et lengre tidsperspektiv, også

utover de årene som saken her gjelder. Lagmannsretten er således enig med tingretten i at spørsmålet må vurderes i et forkantperspektiv, og på langsiktig basis. Vurderingen må endelig skje på grunnlag av typiske særtrekk ved OIL, sett i sammenheng med individuelle kjennetegn ved Statoil.

Ved den konkrete vurderingen har lagmannsretten delt seg i et flertall og et mindretall. Flertallet har kommet til at Stafors medlemskap i OIL må anses som en økonomisk fordel, mens mindretallet mener at det ikke foreligger holdbar argumentasjon for at OIL-dekning er billigere enn konvensjonell forsikring.

Flertallet, Galtung, Koslung og Omsted legger til grunn at Statoil gjennom Stafors reforsikring i OIL fikk dekket en vesentlig del av sitt forsikringsbehov. Partene er noe uenige om den prosentvise andelen, men flertallet nøyter seg med å fastslå at OIL-dekningen ubestridt utgjorde en bærebjelke i reforsikringsprogrammet og dermed i Statoils totale forsikringsdekning av sine installasjoner på norsk sokkel. Det er videre på det rene at premieratene som Statoil betalte til Stafor i hele perioden saken gjelder, var vesentlig høyere enn premieratene som Stafor i sin tur betalte til OIL for reforsikringen av Statoils risikoer.

Flertallet er på det rene med at konvensjonell forsikringstegning, der forsikrings-selskapet overtar en bestemt skaderisiko for en angitt periode mot en forhåndspremie (pre loss), på flere måter skiller seg fra den gjensidige poolordningen som OIL representerer (post loss), der man blant annet risikerer ekstraordinær premieinnkalling. OIL framstår gjennom pool A (for 60 prosent) som en utjevningsordning mellom medlemmene, mens ordningen med individuell retro for egne skader (for 40 prosent) er en ren finansieringsordning. Gjennom pool A blir grunnprinsippet i forsikring om spredning av risiko ivaretatt, selv om kretsen av risikotakere er begrenset til medlemmene i organisasjonen.

Ulikhetene mellom pre loss og post loss hindrer etter flertallets mening ikke at et petroleumsselskap som Statoil etter omstendighetene vil være tjent med å være tilsluttet en gjensidig forsikringsordning som OIL. Dette gjelder ikke minst i en situasjon der det var kapasitetsbegrensninger i markedet. Det har framkommet at OIL virket disiplinerende på markedet og bidro til å holde premienivået lavt. Men i tillegg til denne synergieffekten, innebar OIL for et selskap i Statoils situasjon etter flertallets mening en direkte økonomisk fordel gjennom lavere premier enn det hadde vært mulig å oppnå for motsvarende dekning i det kommersielle markedet.

Flertallet mener at det først og fremst er strukturelle trekk ved OIL som systematisk og i et langtidsperspektiv tilsier at de faktiske premiene blir lavere enn i markedet. For det første har OIL et vesentlig lavere kostnadsnivå enn i markedet, noe som blant annet har sammenheng med en forenklet kalkulasjonsmodell for

premieberegning som krever liten administrasjon. I tillegg vil kunden unngå meklerutgifter. Etter bevisførselen legges til grunn at kostnadene i OIL for årene saken gjelder utgjorde mindre enn firedelen av kostnadene i markedet.

For det andre er OIL en medlemsorganisasjon som drives på non profit-basis og der all finansavkastning går tilbake til medlemmene i en eller annen form. Det er ingen bakenforliggende eiere som skal ha avkastning på sin kapital. OIL skiller seg her fra det kommersielle markedet der både forsikringsselskaper og meklerforetak er avhengig av lønnsomhet på lengre sikt for å kunne drive.

Flertallet legges også noe vekt på at OIL krevde at medlemmene skulle være søkegode og at OIL hadde mulighet for å kreve morselskapsgaranti. Det medførte at OIL var en samling av presumptivt solide selskaper, der risikoen for at et medlem ikke kunne oppfylle sine OIL-forpliktelser, og dermed overføre byrden til de andre medlemmene, var liten. Det er ingen opplysninger i saken om at OIL ikke har fått inn pliktige innskudd fra medlemsselskapene.

Det er på det rene at OIL-premien var vesentlig lavere enn markedspremien i perioden 1993 – 1997, men at den senere til dels har vært høyere, og at raten i storskadeåret 2005 var meget høy sammenliknet med markedet. Det må således legges til grunn at OIL-raten ikke alltid vil være lavere enn markedsraten, og at OIL-raten vil kunne variere enda mer enn raten i markedet. Flertallet legger likevel til grunn at de nevnte egenskapene ved OIL i et langtidsperspektiv gjennomgående vil sikre et lavere ratenivå i OIL enn i markedet.

OIL og markedet vil for en stor del forsikre de samme objektene. Flertallet er derfor enig med tingretten i at det ikke er grunn til å anta at skadeomfanget og skadeutviklingen i OIL over tid vil være systematisk forskjellig fra markedet. Flertallet viser til den risikoutjevningsmekanismen som ligger i at OILs medlemmer svarer for skader over hele verden. Riktignok vil skader i andre geografiske områder enn Nordsjøen, der Statoil hadde sine installasjoner, kunne påvirke premienivået i OIL, uten at det skjer en tilsvarende økning i markedspremiene for nordsjørisikoer. Det er opplyst at dette skjedde som en følge av orkanene i Mexicogulfen i 2005, da OIL-ratene økte med 300-400 prosent, mens ratenivået for Nordsjøen økte med om lag 75 prosent. Dette oppveies imidlertid av at premiene i OIL øker mindre enn i markedet dersom storskader skjer i det området der medlemmet har sine installasjoner. Dersom en alvorlig hendelse skulle skje i Nordsjøen, der Statoil hadde sine interesser, må det antas at premieratene for nordsjørisikoer i markedet hadde steget vesentlig mer enn det de gjør ved utjevning på verdensbasis gjennom OIL. Flertallet kan heller ikke se at det i forkant av perioden saken gjelder var grunnlag for noen vesensforskjellig risikodifferensiering mellom Nordsjøen og Mexico-gulfen.

Slik flertallet ser det, peker de viktigste argumentene for at OIL generelt innebærer en økonomisk fordel for sine medlemmer, og at dette også gjelder konkret for Statoil. Sett i forkant hadde Statoil særlig nytte av OILs premieberegningsmetodikk. I og med at selskapets offshoreinstallasjoner representerer svært høye verdier, var det her en særlig kapasitetsutfordring. Det forhold at OIL ikke beregner noen ekstrapremie for forsikring av spesielt verdifulle objekter, utgjør en særlig fordel for Statoil som ikke reflekteres i en direktepremie basert på Quota Share. At OIL ikke beregnet premie på grunnlag av de enkelte medlemmenes skaderisiko, kan muligens sies å være en ulempe for Statoil, men kan etter flertallets vurdering ikke endre at det totalt sett ga lavere forsikringskostnader for statoilkonsernet å være tilsluttet OIL. Dette underbygges av at konsernet i forkant selv vurderte at OIL-medlemskap ville gi lavere årlig totalpremie, og bekreftes til en viss grad av at konsernet har valgt å forbli i OIL også etter storskadeåret 2005.

Etter dette har flertallet kommet til at Stafors gunstige reforsikring gjennom OIL ikke er tilstrekkelig reflektert i direktepremien som Statoil betalte til Stafor, slik at det foreligger en innteksreduksjon som gir grunnlag for skjønnsmessig fastsettelse. Flertallet kommer tilbake til om Klagenemndas skjønn lider av feil som kan lede til opphevelse.

Mindretallet, Haldorsen og Sørvoll, tar som utgangspunkt at Statoil i likhet med flere andre industrikonserner har valgt en løsning med et konserninternt forsikringsselskap, captive, for å få avdekket konsernets forsikringsbehov. Dette er særlig aktuelt innen forretningsområder som for eksempel farmasi og oljeutvinning, der forsikringsmarkedet ikke uten videre kan oppfylle konsernets behov for risikoavdekning, enten det dreier seg om vilkårsbegrensninger eller generell mangel på risikokapasitet i markedet. Et viktig tilleggsaspekt er at et captive gir mulighet til over tid å avsette ubeskattede midler til å dekke framtidige skader. Godt forløp av egenrisiko i captivet og nevnte avsetningsmuligheter har ført til at Stafor i dag er et av de største skadeforsikringsselskap med hovedkontor i Norge. Selskapet kan forsvarlig bære betydelig egenrisiko og kan derfor også spille en aktiv rolle ved plasseringen av statoilkonsernets forsikringsdekninger.

Mindretallet viser til at særlig installasjonene på Statfjordfeltet representerte et forsikringsbehov som ikke fullt ut kunne avdekkes i det kommersielle markedet. Innkjøp av forsikringsdekninger ved begynnelsen av 1990-årene gikk derfor ut på gradvis å kjøpe den avdekningen som kunne oppnås til en forsvarlig pris. Da raten for totalhavari i markedet nådde opp i 2 prosent av forsikringsverdien, oppsto en situasjon som truet med å destabilisere de underliggende lagene og derved hele forsikringsprogrammet. Noen oljeselskaper etablerte da en gjensidig poolordning,

TOPS, som hadde til oppgave å ivareta medlemmenes interesse knyttet til totalhavari. Raten ble i første omgang satt til 1 prosent av forsikringsverdien, senere redusert til 0,6 prosent, og etter hvert som det kommersielle markedet igjen fungerte, var hensikten oppnådd og den gjensidige ordningen ble avviklet. Forsikringsmarkedet kunne igjen skaffe tilstrekkelig kapasitet til fornuftige priser, og oljeselskapene hadde ikke lenger noen grunn til å eksponere sin kapital for en svært asymmetrisk risiko.

En rekke oljeselskaper hadde allerede på 1970-tallet etablert OIL. I den perioden som denne saken gjelder, var OIL å betrakte som en ren utjevningsordning mellom medlemmene (pool A) og en finansieringsordning for egne skader (pool B). Innbetalingene til OIL fra medlemmene var basert på fem års skadeinnmelding fra samtlige medlemmer for pool A, og det enkelte oljeselskaps andel i OIL ble bestemt direkte ut fra selskapets eller konsernets aktiva slik de framkom i regnskapet. Opplagte ulikheter i risikoeksponering skulle i regelen ikke vektlegges. For Statoil, som møtte store utfordringer med hensyn til kapasitet etter hvert som Statfjordfeltet ble satt i produksjon, framsto OIL som et supplement til egenrisiko i captivet og det kommersielle markedet. Valget av Stafor som OIL-medlem følger av konsernets forsikringsstrategi som går ut på at Stafor skal bære egenregningsansvaret og på tilsvarende måte det gjensidige ansvaret som følger av OIL-medlemskapet.

Mindretallet ser det slik at OIL for statoilkonsernet innebar to vesentlige fordeler. Den første var et redusert behov for kapasitet i det kommersielle markedet, og for det andre en prisdempende virkning på de kommersielle ratene i dette segmentet av energiforsikring. Det er på overbevisende måte dokumentert at Stafor gjennom sin mekler i London hadde store utfordringer med å få plassert hele dekningen for 1993, selv med OIL-dekningen inne. Det er således etter mindretallets syn urealistisk å tro at Statoils forsikringsbehov den gang kunne vært 100 prosent dekket i markedet.

Mindretallet bemerker at innbetalingen til OIL på fem års gjennomsnittlig innmelding til pool A og avdragsinnbetaling på egne skader i pool B, er vanskelig sammenliknbart med en kommersiell forsikringspremie. En direkte sammenlikning av innbetalingene til OIL med premiene i markedet, kan derfor ikke være noe bevis for at OIL er billigere enn forsikringer i markedet. I ettertid kan ett år eller flere år ha medført lavere innbetaling til OIL enn premie betalt i markedet for tilsvarende dekning, men derfra kan en ikke slutte at OIL er billigst. Prinsipielt innebærer OIL-medlemskapet at Stafor kan ta utvidet egenregning ved at 60 prosent av egne skader pooler med de andre medlemmene, mens de resterende 40 prosent av egne skader vanligvis kan forskutteres og tilbakebetales over fem år. For å konkludere med at OIL er billigere enn egenregning, må en påvise at den

forretning Statoil avgir, har dårligere forventet skadeutvikling enn den de bytter seg til gjennom pool A. Det er etter mindretallets vurdering ingen holdepunkter for en slik påstand verken i 1993 eller senere.

Det vises for øvrig til at premien til pool A i OIL har likhetstrekk med den nå omforente behandlingen av reassuranse på swingvilkår. Klagenemnda mente i utgangspunktet at det bare skulle gis fradrag for den faktisk betalte swingpremien. På bakgrunn av tingrettens dom aksepterer Oljeskattekontoret nå at 100 prosent-premien kan inngå som grunnlag for beregning av direkte-premien, og at Stafor bærer risikoen for at premien blir høyere enn 100 prosent og beholder eventuell swingrabatt. Innbetalingene til pool A i et år er i prinsippet en slik swingpremie, mens premien i markedet representerer 100-prosent-premien. Etter mindretallets vurdering ville det i lys av den nå omforente behandlingen av swingpremien være naturlig at Stafor også bærer risikoen for avvik fra markedspremien når det gjelder pool A.

For eventuelt å konkludere med at egenregning er billigere enn forsikring i markedet, må det kunne påvises at resultatene i oljeforsikringsmarkedet over tid har vært gode. Framlagte oversikter fra meklerforetaket AON viser tvert imot at det fra 1992 og fram til i dag ikke har vært slik. Det bemerkes også at norske forsikringsselskaper i perioden langt på veg har trukket seg ut av dette markedet på grunn av manglende lønnsomhet.

Staten synes å legge betydelig vekt på at forsikringsratene i Mexicogulfen viste like store svingninger som innbetalingene til pool A i OIL. Mindretallet bemerker at dette kan ha vært tilfelle for selskaper med store egne skader disse årene, men skal en sammenlikne selskapenes økonomiske situasjon, så må en også ta med den direkte eksponeringen under pool B som selskaper med skader har. Dersom et selskap fremmer et krav på USD 200 millioner overfor OIL, belastes USD 80 millioner det selskapet som fremmer kravet. Dette kommer i tillegg til økte innbetalinger til pool A. I det kommersielle markedet dekker forsikringen hele skaden, og premieøkningen – selv om raten skulle øke fra for eksempel 1 prosent til 4 prosent – gir en langt lavere økonomisk belastning enn totalbelastningen i OIL.

Mindretallet viser til at statens påpekning av at premien for OIL-dekningen er lavere enn markedspremien i alle de årene saken gjelder, isolert sett er riktig. Det er også utsagn i notater fra Statoils egne ansatte der man er inne på en liknende sammenstilling. Problemet er imidlertid at en slik sammenlikning ikke gir mening, uten å foreta en rekke korreksjoner. Noe av problemet er muligens at det ikke er presis språkbruk å bruke ordet premie om innbetalingene til OIL. For øvrig bemerkes at de største internasjonale oljekonserner ikke er medlemmer av OIL. Disse konsernene har captiver som har tilstrekkelig stor kapasitet til ikke å møte

kapasitetsproblemer i det kommersielle markedet, og medlemskap i OIL blir dermed ingen fordel.

Mindretallet har etter dette kommet til at det ikke foreligger holdbare argumenter for at Stafors reforsikring gjennom OIL i de aktuelle årene representerte en økonomisk fordel som skulle ha kommet til uttrykk ved lavere forsikringspremier mellom Statoil og Stafor. Det er heller ingen andre forhold som tilsier at direktepremien basert på Quota Share er overpriset. Mindretallet mener følgelig at vilkårene for endringslikning ikke foreligger og at Klagenemndas vedtak må oppheves allerede av den grunn.

Mindretallet finner for øvrig grunn til å knytte noen korte bemerkninger til Klagenemndas skjønnsutøvelse. Når det gjelder spørsmålet knyttet til periodisering av reforsikringskostnadene, vil mindretallet gi sin tilslutning til tingrettens dom. At reassuransen forhandles på et annet tidspunkt i året enn direkteforsikringen, er forretningsmessig velbegrunnet, og det er mindretallets syn at denne praksisen har bidratt til de gunstige premiene Stafor har oppnådd i markedet over tid. Dekningen som Statoil kjøper av Stafor, er en pre loss-dekning som ikke kan endres i løpet av dekningsperioden. Hvilke reassuransebetingelser som måtte bli avtalt i løpet av året, er ikke kjent på tegningstidspunktet, men disse vil telle fullt ut i neste års premie. Over tid medfører valg av metode ingen endring av skattegrunnlaget. Det opplegget som Klagenemnda har anvendt, innebærer etter mindretallets syn at man fraviker de faktiske transaksjonene og framstår også som svært upraktisk for Statoils interne resultatoppfølging.

Det bemerkes også at Klagenemndas vedtak og flertallets syn etter mindretallets oppfatning bryter med intensjonen i rettsforliket inngått i 2006 om at utbytte fra OIL ikke skulle tilordnes Statoil og underlegges oljebeskatning, noe mindretallet anser i strid med allmenn rettsoppfatning.

4.4 Kan Klagenemndas *skjønnsutøvelse* settes til side?

4.4.1 Rettens overprøvingskompetanse

Det gjenstår for flertallet å ta stilling til om det er grunnlag for å oppheve Klagenemndas skjønn på andre punkter enn når det gjelder spørsmålet om swingrabatt, der staten ikke har anket over tingrettens opphevelse.

Utgangspunktet etter skatteloven av 1911 § 54 første ledd tredje punktum er at fradragspostene skal settes lik de beløp som ville blitt avtalt hvis interessefellesskapet ikke hadde foreligget, det vil si dersom Stafor hadde vært uavhengig av Statoil. Flertallet legger til grunn at likningsmyndighetene har plikt til å fastsette et mest mulig riktig resultat, jf Rt 2000 side 772 (Paulsen).

Som nevnt i punkt 4.2 foran legger lagmannsretten til grunn at domstolens overprøvingskompetanse her er begrenset og at skjønnnet bare kan oppheves hvis det vurderes som uforsvarlig eller hvis resultatet framstår som vilkårlig eller sterkt urimelig. Statoil har anført at nyere rettspraksis og teori åpner for full prøvelsesrett også når det gjelder likningsmyndighetenes skønnsutøvelse, men slik at domstolene bør vise en viss tilbakeholdenhet. Etter flertallets syn gir imidlertid de rettskildene som er påberopt, ikke grunnlag for å fravike et grunnleggende prinsipp om begrenset domstolskontroll med forvaltningens frie skjønn på skatterettens område. Uttalelsen i Rt 2009 side 105 avsnitt 112 (Enskilda) gjelder likningsloven § 8-1 og er etter flertallets mening ikke overførbar til skatteloven § 54 (nå § 13-1). Rt 2010 side 790 (Telecomputing), gjelder bare spørsmålet om vilkårene for omklassifisering etter § 13-1 er oppfylt, og ikke den skønnsmessige fastsettelsen.

4.4.2 Generelt

Tingretten har i sin dom foretatt en grundig drøftelse av de punktene der Statoil hadde reist innvendinger mot Klagenemndas skjønn. Med unntak for to punkter fant tingretten ikke grunnlag for å oppheve skjønnnet. Det ene av punktene som førte til opphevelse, er som nevnt ikke påanket av staten, mens det andre punktet, periodiseringsspørsmålet, vil flertallet straks komme tilbake til. Flertallet mener at skjønnnet bør oppheves når det gjelder egenregning i forbindelse med retropremie for egne skader i OIL. For øvrig er flertallet enig med tingretten i at det ikke er grunnlag for å oppheve Klagenemndas skjønn. Ett punkt, fordelingen av OIL-premie mellom land og sokkel, har Statoil av prosessøkonomiske grunner frafalt for lagmannsretten, og dette spørsmålet er følgelig ikke vurdert av retten.

4.4.3 Periodisering av reforsikringskostnadene

I årene saken gjelder hadde direktepolisene til dels andre dekningsperioder enn reforsikringspolisene. Ut fra et synspunkt om at armlengdevurderingen burde skje med utgangspunkt i mest mulig oppdaterte markedspriser, periodiserte Klagenemnda premiene til reforsikring i markedet til å følge kalenderåret og slik at markedsprisene ved fornyelse per 1. april det enkelte år forholdsmessig ble lagt til grunn ved kost-beregningene. Statoil innvender mot dette at man ikke kan benytte priser i reassuranseavtaler som er inngått på et senere tidspunkt enn direkteforsikringen. Uenigheten mellom partene på dette punktet er beløpsmessig anslått å utgjøre NOK 40 millioner for hele perioden.

Statoil har grunnlagt de ulike dekningsperiodene med at det var behov for å fordele arbeidsbyrden med polisefornyelser over året og at valg av forfallstidspunkt kan ha betydning for hvilke priser som oppnås i markedet. Flertallet ser ikke bort fra at

partene som uavhengige ville avtalt sammenfallende dekningsperioder, men legger til grunn at ulike tidsintervall kan være forretningsmessig velbegrunnet.

Flertallet bemerker at siden poliseperiodene i direkteforsikringen og i reassuransen i markedet til dels ikke er sammenfallende, må det skje en eller annen form for periodisering når reassuransen skal holdes opp mot direkteforsikringen. Spørsmålet blir om man skal benytte prisene ved markedsplasseringer som ligger nærmest i tid i kost plussberegningene, eller om man er henvist til å bruke markedsprisene i allerede inngåtte reassuranseavtaler for hele perioden.

Etter flertallets mening er det Klagenemndas framgangsmåte som er mest dekkende for å finne fram til riktig markedspris til enhver tid. Samtidig ser flertallet at Klagenemndas periodisering innebærer en anvisning som gir mindre praktisk veiledning for Statoil ved framtidig prissetting av direktepolisene. Etter flertallets syn har Klagenemnda imidlertid ikke lagt til grunn at Statoil og Stafor har avtalt eller burde ha avtalt korrigering av premiene basert på senere inngått reassuranse. Effekten av Klagenemndas periodisering inntreffer først når partene rent faktisk har overpriset forsikringene ved ikke å ta hensyn lave premier i OIL.

Flertallet viser til at Klagenemndas metode i praksis innebærer at den faktiske reassuransen benyttes som sammenliknbar ukontrollert pris (SUP), der man normalt vil tilstrebe å bruke de sammenliknbare transaksjoner som ligger nærmest i tid. Flertallet er enig med staten i at Klagenemnda ikke har overprøvd partenes forretningsmessige disposisjoner og brutt prinsippet om at den faktiske transaksjonen skal anerkjennes. Etter flertallets syn kan likningsmyndighetene ikke være bundet av den prisingsmetodikken som partene har benyttet, når denne metodikken ikke har medført armlengdes premier i direkteforsikringen.

Flertallet har oppfattet staten slik at forskjellig syn på periodisering ikke i seg selv ville gitt grunnlag for endringslikning. Slik flertallet ser det, er valg av metode her langt på veg et hensiktsmessighetsspørsmål, der den skattemessige effekten vil jevne seg ut når den samme metoden brukes over tid.

Flertallet finner etter dette – i motsetning til tingretten – at Klagenemndas periodisering er forsvarlig og at det ikke er grunnlag for opphevelse av skjønnet på dette punktet.

4.4.4 Påslag for risiko for økt minimumspremie til OIL ved andre skader

Et sentralt punkt i Statoils angrep på Klagenemndas skjønn er at man ikke har godskrevet Stafor premie for risikoen for andre medlemmers skade i OIL. Det

anføres at man dermed har sett bort fra det gjensidige ansvaret i OIL og reelt betraktet Stafor som en megler. Om dette uttaler tingretten, med henvisning til Klagenemndas kjennelse og Borgarting lagmannsrettes dom i Hydro-saken, blant annet:

”Etter rettens syn bryter Klagenemndas kost pluss-beregninger – ved bruk av faktiske minimumspremier til OIL uten pålag for andre medlemmer skader – verken med Statoils pre loss-forsikringsavtale med Stafor eller med prinsippet om anerkjennelse av den faktiske transaksjon. Minimumspremien beregnes på grunnlag av gjennomsnittet av de siste fem års utbetalte skader. En økning i minimumspremien som følge av en skade, innkreves med andre ord i form av økt minimumspremie over de fem påfølgende år etter skaden. Ved at skaden påvirker minimumspremien, og derigjennom kostelementet for de fem påfølgende år, og ikke i skadeåret, vil den bare påvirke premien Statoil vil måtte betale for de påfølgende års pre loss-avtaler, ikke påvirke de allerede inngåtte avtalene. Som retten allerede har vært inne på, skiller ikke denne mekanismen seg i prinsippet fra hva som ville vært tilfelle i markedet. Også i markedet gjelder en sammenheng mellom skader og rater, om enn ikke så direkte. Retten er således enig i det utgangspunktet Klagenemnda og lagmannsretten tok vedrørende likhetene mellom rateutviklingen i OIL og markedet.”

Flertallet er enig med tingretten i denne vurderingen. Flertallet er også enig i at bruk av faktisk betalt premie til OIL uten påslag for risikoen for framtidig økning i premiene for andres skader, er den metoden som best avspeiler den angitte likviditetsfordelen ved OIL. Flertallet ser det slik at både risikoen for premieøkning og fordelene ved at innbetalingene forskyves til de fem påfølgende årene, begge er utslag av post loss-systemet i OIL og iallfall et stykke på veg utlikner hverandre. Flertallet er endelig enig med tingretten i at et prosentvist påslag eller en fast premie for å reflektere Stafors gjensidige ansvar i OIL, over tid kunne lede til at mer enn de faktiske skadene ble hensyntatt.

4.4.5 Påslag for risiko for økning i retropremien til OIL

Stafor var forpliktet til å tilbakebetale til OIL den delen av egne skader som ikke ble dekket gjennom pool A (40 prosent) over fem år. Stafor reforsikret delvis risikoen for økning i premien (retropremien) som følge av egne skader ved en modifier-forsikring i markedet, mens resten av denne risikoen ble tatt i egenregning. Partene har vært enige om at det skal settes en risikopremie for Stafor egenregning knyttet til retropremien.

Oljeskattenemnda priset denne risikoen til summen av betalt premie til modifierforsikringen og en beregnet risikopremie for Stafors egenregning i bunnen (20 prosent), og Klagenemnda la uten videre til grunn at risikoen for retropremie dermed var ivaretatt. I etterkant har Oljeskattekontoret akseptert at det skulle vært beregnet risikopremie også for Stafors ansvar for retropremie utover forsikringssummen for modifier-forsikringen, men at selskapet selv er å laste for at dette ikke tidligere har kommet fram.

Lagmannsretten har tidligere (punkt 4.3.3) kommet til at modifier-forsikringen må forstås slik at den bare dekker USD 13 millioner per skade (ikke 65 millioner over fem år). Videre er det lagt til grunn at det ikke er vesentlig å bebreide Statoil for manglende opplysning om egenregningen i toppen av modifier-forsikringen.

Etter dette har flertallet kommet til at Klagenemndas skjønn bør oppheves på dette punktet, slik at det ved ny likning skal skjønnes premie for all egenregning knyttet til retroansvaret i OIL.

4.4.6 Påslag for administrasjonskostnader mv

Klagenemnda har under skjønnsutøvelsen beregnet et påslag på 5 prosent som er ment å dekke Stafors administrasjonsutgifter og fortjeneste samt kredittrisiko. Tingretten har ikke funnet grunnlag for å sette skjønnen til side. Lagmannsrettens flertall er enig i denne vurderingen. Flertallet mener at selv om Stafor tar betydelig risiko i egenregning, er det relevant å sammenlikne med et frontingselskap når det gjelder plusspåslaget, blant annet fordi Stafor har lave administrasjonskostnader. Det vises videre til at påslaget på 5 prosent er fastsatt ikke bare på grunnlag av reforsikringspremiene, men også av beregnet risikopremie for egenregningen. Flertallet anser at en rimelig fortjeneste for Stafor er dekket opp gjennom påslaget og den markedsbaserte prisingen av egenregningen.

4.5 Spørsmål knyttet til enkelte likningsår

4.5.1 Kan Stafors OIL-medlemskap begrunne endring for 1993?

Statoil har vist til at direkteforsikringen for 1993 var avtalt og priset basert på markedspriser før Stafor ble medlem av OIL fra 1. mai 1993, slik at en eventuell OIL-fordel under ingen omstendighet kan begrunne fravikelse av selvangivelsen for likningsåret 1993. Det er blant annet vist til at det mellom uavhengige parter ville vært naturlig å fortsette med markedsmessig prising inntil neste fornyelse.

Flertallet er ikke enig i dette synspunktet. Det vises til at problemstillingen her langt på veg er parallell med spørsmålet om periodisering av reforsikringskostnadene, jf punkt 4.4.3, og den må etter flertallets mening løses på den samme måten.

Likningsmyndighetene har naturlig nok anledning til å se bort fra partenes faktiske prisingsmetode når denne ikke har medført armlengdes premier for det aktuelle likningsåret. Det legges for øvrig til grunn at Stafors innmelding i OIL i realiteten var besluttet og i prinsippet kunne vært hensyntatt da de fleste direktepolisene ble inngått.

4.5.2 *Er endringsadgang avskåret på grunn av oversittelse av 2-årsfristen?*

Statoil har anført at likningen for årene 1993 og 1997 ikke kan endres fordi 2-årsfristen etter likningsloven § 9-6 nr 3a ikke er overholdt av skattemyndighetene. Spørsmålet er om Statoil ved å oppgi en internpris som avviker fra armlengdes pris derved har gitt "uriktige eller ufullstendige" opplysninger. Det følger av Rt 1997 side 1087 (Baker Hughes) at en pris som "avviker betydelig" fra armlengdeprisen må anses som en uriktig opplysning og at det ikke gjelder noe krav at skattyteren kan bebreides for dette.

Tingretten kom til – ut fra sitt syn på realiteten – at avvikene både for 1993 og 1997 var betydelige i likningslovens forstand og bemerket at avvik på godt over 10 prosent måtte betraktes som betydelig også sett i forhold til de store beløpsmessige avvikene det her gjaldt. Flertallet mener at det prosentvise avviket er det sentrale, men at man i noen grad også kan ta hensyn til den absolutte størrelsen.

For tingretten var det ikke nødvendig å ta stilling til om overprisens størrelse skulle ses i forhold til hele årene eller de delene av årene endringslikningen gjaldt (1. mai – 31. desember 1993 og 1. januar – 31. mars 1997). Lagmannsrettens flertall viser til at det er sterk omlegging av Stafors reassuranse midt i årene 1993 og 1997 som begrunner at kost pluss-vurderingene er avgrenset slik. Omleggingen i mai 1993 innebar en vesentlig reduksjon av kostnadene til reforsikring. Det er fra innmeldingen i OIL fra 1. mai 1993 at direkteforsikringen anses overpriset som følge av at prisvirkningen av OIL ikke er hensyntatt. Det er overprisen ved den kontrollerte transaksjonen som er avgjørende, og ikke overprisen i den aktuelle posten i selvangivelsen. Det er på det rene at omleggingen av reforsikringsprogrammet i mai 1993 innebar betydelige avvik for årene 1994-1996, og det ville etter fleretallets syn være lite heldig om samme endring for første og siste året (1993 og 1997) ikke skulle få skattemessig virkning av formelle grunner.

Flertallet har som det framgår foran kommet til at det skulle vært beregnet premie for all egenregning knyttet til retropremie i OIL. Det er videre rettskraftig avgjort at det ikke skulle vært beregnet swingrabatt. I motsetning til tingretten mener lagmannsrettens flertall at Klagenemndas periodisering ikke skal oppheves. Uten at flertallet har grunnlag for mer nøyaktig å beregne avvikenes størrelse etter disse

endringene, legges til grunn at avvikene for både 1993 og 1997 prosentvis og i totaltall er tilstrekkelig store til at endringsadgang foreligger.

5. Sakskostnader

I henhold til flertallets vurdering av realiteten har ingen av partene vunnet saken, jf tvisteloven § 20-2. Selv om Klagenemndas kjennelse er opphevet, har Statoil ikke vunnet hovedtvistepunktet i saken, nemlig om det overhodet foreligger endringsadgang. Statoil har videre bare nådd fram med enkelte av sine innsigelser mot Klagenemndas skjønnsutøvelse, men disse utgjør til sammen relativt betydelige beløp.

På den andre siden har staten fått medhold av betydning, jf tvisteloven § 20-3, siden lagmannsrettens flertall har kommet til at det foreligger endringsadgang på grunn av OIL-fordel, og det meste av skjønnen er opprettholdt. Flertallet kan imidlertid ikke se at det foreligger tungtveiende grunner for å tilkjenne staten sakskostnader helt eller delvis. Det vises blant annet til at sakens hovedtvistepunkt, som er avgjort i statens favør, har medført omfattende og komplekse overveielser og er avgjort under dissens. Etter dette må hver av partene etter flertallets syn dekke sine egne sakskostnader for lagmannsretten. Det er heller ikke grunnlag for på bakgrunn av lagmannsrettens resultat å endre tingrettens avgjørelse av sakskostnadene.

Lagmannsretten har vært satt med fagkyndige meddommere etter begjæring fra Statoil, som også må dekke utgiftene til disse, jf rettsgebyrloven § 2. Godtgjørelsen til meddommerne bestemmes ved særskilt salærfastsettelse og vil deretter bli innkrevd fra lagmannsretten. Statoil må også bære utgiftene til tolk.

Dommen er avsagt under dissens.

Domsslutning

1. Klagenemndas kjennelse av 27. mars 2006 oppheves.
2. Ved ny likning for årene 1993-1997 skal det foretas et nytt skjønn over fradragsberettiget forsikringspremie, der det a) ikke skal beregnes swingrabatt, og b) det skal beregnes premie for all egenregning knyttet til retroansvaret i OIL.
3. Sakskostnader tilkjennes ikke.

8) Kjennelse 22. mai 2006. Tidfesting av tap ved fremleie av borerigg og kostnader til oppgradering

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] er et datterselskap av [...].

[Konsernets] virksomhet på norsk sokkel er samlet i [Selskapet]. Selskapet er deltaker på [lisenser], og er selv operatør på flere av dem. [Selskapet] har ingen egne ansatte; ansatte i [morselskapet] arbeider for begge selskaper.

Selskapet har påklaget ligningen for 2003 på en rekke punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles spørsmålet om periodisering av tap ved fremleie og kostnader til oppgradering av [Boreriggen].

[Selskapet] påklaget forholdet i brev av 22.12.04. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 15.09.05. Selskapet innga tilsvaer til redegjørelsen i brev av 07.10.05.

2 Saksforholdet, ligningen

Ved avtale av 05.07.96 leide [Selskap A] [Boreriggen] [...] for perioden 05.07.96 til 27.05.05. [Selskap A] ble innfusjonert i [Selskapet] med virkning fra 01.01.00, og [Selskapet] overtok da [Selskap As] rettigheter og forpliktelser etter leieavtalen vedrørende [Boreriggen].

I 2003 hadde ikke [Selskapet] behov for riggen i egen virksomhet, og den ble derfor fra og med 01.01.03 fremleiet til et annet oljeselskap fram til 25.03.05. På grunn av fall i riggmarkedet var den pris [Selskapet] oppnådde ved fremleie lavere enn den pris [Selskapet] selv måtte betale for leie av [Boreriggen], slik at [Selskapet] gikk med tap på kontraktsforholdet.

[Riggeier] var ikke part i fremleieavtalene. Fremleieavtalene gikk ut på at fremleier overfor [Selskapet] var forpliktet på samme måte som [Selskapet] var forpliktet overfor [Riggeier] i henhold til den opprinnelige leieavtalen, med unntak av størrelsen på leien. Fremleieavtalene medførte ikke opphør av den opprinnelige leieavtalen, og ved leieforholdets slutt var [Selskapet] ansvarlig for å tilbakelevere riggen til [Riggeier] i kontraktsmessig stand.

[Selskapet] hadde i selvangivelsen for 2003 oppført et tap [x] tilknyttet fremleie av boreriggen i tidsrommet 01.01.04 – 25.03.05. Beløpet tilsvarte differansen mellom leieutgiften [Selskapet] betalte til [Riggeier] og inntekten ved fremleie i perioden.

Ved ligningen for 2003 la Oljeskattenemnda til grunn at tapet måtte tidfestes fortløpende i takt med leieforholdet, og at [Selskapets] fradragsføring av forventet tap i 2004 og 2005 måtte anses som en avsetning etter god regnskapsskikk. Slike avsetninger gir ikke rett til skattemessig fradrag, jf sktl. §14-4 tredje ledd. Oljeskattenemnda nektet derfor fradrag for tapet i 2003.

[Boreriggen] måtte modifiseres for bruk i [området] der riggen ble satt i drift i 1999. Av totale oppgraderingskostnader [y] var [det alt vesentligste] pådratt av [Selskap A] og ble overført til [Selskapet] ved fusjonen 01.01.00. Videre påløp det i 2000 ytterligere kostnader [...].

[Selskapet] hadde i 2003 fradragsført et tap [som utgjorde ca 36% av y]. Beløpet tilsvarte resterende oppgraderingskostnader som ikke kunne viderebelastes leietaker ved fremleie av boreriggen. Forut for inngåelsen av fremleieavtalene ble disse kostnadene fakturert ut på lisenser basert på den faktiske bruk av riggen.

Ved ligningen for 2003 la Oljeskattenemnda til grunn at disse resterende oppgraderingskostnadene måtte anses som aktiveringspliktig påkostning. Kostnadene ble ansett å relatere seg til hele leieperioden, og nemnda la til grunn at de dermed måtte fradragsføres i takt med de løpende leie- og fremleieforhold. Kostnadene måtte derfor avskrives over avtalens levetid frem til 27.05.05.

Oljeskattenemnda innrømmet etter dette bare fradrag for [et beløp] som tilsvarte tap påløpt i 2003. Selskapets sokkelinntekt ble dermed økt [tilsvarende] differansen mellom tapet og [Selskapets] fradragsføring i selvangivelsen.

3 Anførlene

[Selskapet] har påklaget forholdet i brev av 22.12.04. Fra klagen hitsettes:

"4. [Boreriggen] – tap ved fremleie

Selskapet er nektet fradrag for et tap [x] ved inngåelse av fremleiekontrakter for [Boreriggen] for 2004 og deler av 2005. Leiekontrakten for [Boreriggen] mellom [Riggeier] og selskapet løper til 27. mai 2005. Frem til 27. mai 2003 hadde [lisensene] påtatt seg risikoen for riggens beskjeftigelse. Dagraten for riggen (tillagt oppgraderingskostnader, se nedenfor punkt 5) ble i denne perioden viderebelastet disse lisensene. Riggen har blitt fremleid fra 1. januar 2003. Selskapet krevde i 2003 fradrag for tapet ved fremleie i perioden fra 27. mai 2003 til 25. mars 2005, som er utløpsdato for den siste fremleiekontrakten. Selskapet ble ved ligningen nektet fradrag for den delen av tapet som gjelder perioden etter 31. desember 2003. Dette tapet utgjør kr [x]. Tapet tilsvarende differansen mellom leieutgiften selskapet betaler til [Riggeier] og inntekten ved fremleie.

Etter selskapets oppfatning er tapet for hele perioden frem til 25. mars 2005 realisert ved inngåelse av fremleiekontraktene i 2003. Fremleieavtalene er stengningshandler som "lukker" selskapets eksponering mot riggmarkedet. Fra og med inngåelsen av fremleieavtalene, er tapet gått over fra å være et potensielt tap til å bli et aktuelt tap. I tråd med praksis knyttet til blant annet finansielle instrumenter, må dette anses som en realisasjon av leiekontrakten for den perioden fremleiekontraktene gjelder. Dette spørsmålet er så langt vi kan se ikke drøftet i Oljeskattenemndas kjennelse av 19. august 2002, som det er vist til i Oljeskattekontorets varsel til selskapet av 22. september 2004. Vi viser for øvrig til den tidligere korrespondansen vedrørende dette spørsmålet.

Subsidiært anfører selskapet at fradraget for tapene på fremleie i 2004 og 2005 uansett ikke er "avsetninger etter god regnskapsskikk", jf. sktl. § 14-4 (3). Selv om tapet ikke skulle anses realisert i 2003, var det etter inngåelsen av fremleiekontraktene på det rene at tapet vil påløpe, når det vil påløpe og omfanget på tapet. I tråd med dommene nevnt i punkt 3 ovenfor, er det da ikke grunnlag for å nekte fradrag etter sktl. § 14-4 (3).

5. [Boreriggen] – oppgraderingskostnader

Selskapet er nektet fradrag for et tap [...] for kostnader knyttet til oppgradering av [Boreriggen] som det ikke lyktes selskapet å viderebelaste ved fremleie av riggen i 2004 og deler av 2005.

Vi nevner at denne saken henger nøye sammen med saken behandlet i punkt 4 ovenfor. Det ble foretatt omfattende oppgraderinger av [Boreriggen] i forbindelse med at riggen ble leid inn. Oppgraderingskostnadene var forutsatt dekket inn gjennom at selskapet fordelte kostnadene over leieperioden og utbelastet dette som et tillegg til leien. Frem til 27. mai 2003 ble således [lissene] løpende viderebelastet en andel av oppgraderingskostnadene.

Ved inngåelsen av fremleiekontraktene i 2003, var ratenivået for lavt til å gi noen dekning for oppgraderingskostnadene. Den gjenstående del som var forutsatt utbelastet i 2004 og 2005, ble derfor ansett tapt og fradragsført i 2003. Etter selskapets oppfatning ble tapet realisert ved inngåelsen av fremleiekontraktene i 2003. Dette må i hvert fall gjelde den delen av oppgraderingskostnadene som var forutsatt utbelastet i fremleieperioden frem til 25. mars 2005. Vi viser ellers til begrunnelsen vedrørende det tilsvarende spørsmålet i punkt 4 ovenfor.

Subsidiært anfører selskapet at fradraget ikke er "avsetninger etter god regnskapsskikk", jf. sktl. § 14-4 (3). Vi kan også her vise til vår argumentasjon i punkt 4 ovenfor. Selvangivelsen kreves lagt til grunn ved ligningen."

Etter anmodning fra Oljeskattekontoret har [Selskapet] i brev av 20.04.05 kommet med tilleggsopplysninger om fremleieforholdet. I brevet kommer selskapet med enkelte utfyllende kommentarer til klagen. Følgende hitsettes:

"b) Fremleieavtale [A]

Vi vedlegger kopi av fremleiekontrakt [A] mellom [selskapet] og [fremleietaker], datert 15. mai 2003 [...]. Fremleiekontrakten var estimert å gjelde for perioden 27. mai 2003 til 30. juli 2003 og for perioden 28. september 2003 til 20. august 2004.

Denne kontrakten er i tidligere korrespondanse – og også i dette brevet – omtalt som en "fremleiekontrakt". Ut fra ordlyden i kontrakten, synes det mer presist å omtale den som

en tidsbegrenset overdragelse av leieavtalen, jf sitatene nedenfor. Dette har imidlertid, så langt vi kan se, ikke betydning for den skatterettslige bedømmelsen. Det sentrale må være hvorvidt kontrakten innebar en fullstendig overføring av alle rettigheter og forpliktelser etter innleiekontrakten.

Fremleiekontrakten artikkel 2.1 første avsnitt inneholder følgende bestemmelse (jf også artikkel 3.4 og 3.5):

"[Selskapet] hereby assigns, transfers, sets over and conveys onto [fremleietaker] all of its rights, obligations, title, interest in and under all services (hereinafter referred to as the "assigned interest") provided by the drilling contract for the assignment periods, subject to the provisions of this agreement."

Videre bestemmer artikkel 5.1:

"[Fremleietaker] shall replace [Selskapet] in all respects under the drilling contract and shall be fully responsible for, and fully bound by, each and all duties, obligations, liabilities and indemnities arising during the assignment periods, subject to the provisions of this agreement."

I henhold til kontrakten betalte [fremleietaker] leie til [Selskapet] (artikkel 6.6) som igjen betalte leie til [Riggeier] a.s (artikkel 6.2). Dagleien [fremleietaker] betalte til [Selskapet] ble imidlertid justert i tråd med bestemmelsene i innleieavtalen mellom [Selskapet] og [Riggeier], slik at differansen i ratenivåene ville bli uberørt av en ratejustering (artikkel 6.6 annet avsnitt).

c) Fremleieavtale [B]

Vi vedlegger kopi av fremleiekontrakt [B] mellom [Selskapet] (for egen regning) og [Selskapet] (som operatør av [et felt]), datert 20. september 2003 [...]. Fremleiekontrakten var estimert å gjelde fra 21. august 2004 til 25. mars 2005.

Denne fremleiekontrakten ble inngått på stort sett likelydende vilkår som fremleiekontrakt [A]. Også denne kontrakten kan derfor mest presis omtales som en tidsbegrenset overdragelse av innleieavtalen. Vi viser ellers til det som er gjengitt fra avtalene ovenfor under punkt b).

* * * * *

Bortsett fra ratenivået, innebar altså fremleiekontraktene en overføring av alle rettigheter og forpliktelser vedrørende riggen for fremleieperiodene. Det kan derfor ikke være riktig å kreve at tapet må tidfestes over fremleieperiodene, slik det er gjort ved ligningen av selskapet for 2003.

Om [Riggeier] ikke hadde stilt riggen til disposisjon for [Selskapet, og [Selskapet] derfor ikke hadde stilt riggen til disposisjon for fremleietaker, ville dette fått tilsvarende konsekvenser i begge kontraktsforholdene. Fra tidspunktet for inngåelsen av kontraktene gikk derfor [Selskapets] tap, bestående av ratedifferansen, over fra å være et potensielt tap til å bli et endelig konstatert og realisert tap, jf sktl § 14-2(2) og § 14-4(2).

Selskapets regnskapsmessige fradragsføring av dette tapet kan begrunnes i transaksjonsprinsippet og ikke bare i forsiktighetsprinsippet, jf rskl § 4-1. I tråd med det som er avgjort ved Høyesteretts dom gjengitt i Utv 2005 s 31 og Rt 2004 s 1921 ("Shell-dommen"), rammes derfor fradragsføringen i 2003 heller ikke av sktl § 14-4(3). Vi viser særlig til avsnitt 74 i dommen."

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev av 15.09.05. Fra klagenotatet hitsettes:

"4 Oljeskattekontorets bemerkninger

"[Selskapets] påstand i klagen er at det foreligger full fradragsrett i 2003 for hele det forventede tap på fremleieavtalene vedrørende [Boreriggen]. Tilsvarende foreligger det etter selskapets syn full fradragsrett i 2003 for tap knyttet til kostnader til oppgradering av riggen.

Selskapet kommer med flere anførsler til støtte for disse påstandene. Kontoret finner det hensiktsmessig å drøfte selskapets anførsler hver for seg i det følgende.

4.1 Tap ved fremleie

4.1.1 Om tapet er realisert i og med inngåelse av fremleieavtalene

[Selskapets] prinsipale anførsel er at tapet ved fremleie av [Boreriggen] er endelig konstatert og realisert i og med inngåelsen av fremleieavtalene. Tapet kan derfor fradragsføres i sin helhet i 2003.

Kontoret vil bemerke at et grunnleggende vilkår for rett til skattemessig fradrag er at det foreligger en oppofrelse på skattyters hånd, jf. sktl. § 6-1. For at en kostnad skal gi rett til fradrag, må den være "pådratt". Det er sikker rett at dette innebærer et krav om at skattyters formuesstilling må være redusert. Som et minimum må det foreligge en ubetinget forpliktelse for skattyter til å utrede kostnaden.

Når det gjelder tidspunktet for rett til fradrag for en kostnad, bestemmer sktl. § 14-2 annet ledd tilsvarende at kostnaden kan fradragsføres i det året da det oppstår en ubetinget forpliktelse for skattyter til å dekke eller innfri den (realisasjonsprinsippet).

For regnskapspliktige skattytere følger imidlertid hovedregelen om tidfesting av sktl. § 14-4 første ledd, som bestemmer at den skattemessige tidfesting i utgangspunktet skal følge den regnskapsmessige (regnskapsprinsippet). Frem til skattereformen i 1992 innebar regnskapsprinsippet at kostnader etter omstendighetene kunne føres til fradrag også skattemessig før de faktisk var pådratt.

Etter skattereformen er imidlertid fradragsrett for "avsetninger etter god regnskapsskikk" uttrykkelig avskåret, jf. sktl. § 14-4 tredje ledd. Kostnader som en slik avsetning refererer seg til, kan således først fradras når de er pådratt. Som påpekt av Zimmer, er det dermed etablert en regel som harmonerer med realisasjonsprinsippet på dette punkt.

Det avgjørende for hvorvidt [Selskapets] tap ved fremleie av [Boreriggen] kan anses realisert i 2003, må således være om, og eventuelt i hvilken utstrekning, [Selskapet] skattemessig har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å svare for tapet i 2003.

Et parallelt spørsmål ble vurdert av Klagenemnda i kjennelse av 19.08.02 for inntektsåret 1999. Et selskap hadde i selvangivelsen for 1999 fradragsført differansen mellom leie til opprinnelig utleier og mottatt leie ved fremleie for en periode i 2000 som tap i 1999. Begrunnelsen for fradragsføringen var at leieobjektet var overlevert til leietaker i fremleieforholdet (fremleietaker) før årsskiftet 1999/2000.

Med utgangspunkt i sktl. 1911 § 50 femte ledd, som nå er videreført i sktl. § 14-4 tredje ledd, la Klagenemnda til grunn at selskapet ikke kunne fradragføre tapet i 1999. Det ble vist til at det må foreligge en pådratt kostnad for at det kan innrømmes fradrag i avsetningsåret, og at det normalt først vil foreligge en ubetinget forpliktelse når medkontrahenten har oppfylt sin del av avtalen. Klagenemnda så det slik at man sto overfor et løpende leie- og fremleieforhold, og at avtalen med fremleietaker først ble ansett oppfylt ved at utleier fortløpende stilte leieobjektet til disposisjon og selv avsto fra bruk. Det ble også vist til at både ligningspraksis (LigningsABC 1999 s. 940₂) og juridisk teori (jf. Zimmer) har lagt til grunn at slike løpende rettsforhold blir å tidfeste etter hvert som ytelse og motytelse presteres.

Klagenemnda kom således til at tapet ved fremleie først kunne føres fradrag i 2000, dvs. det år da fremleieforholdet faktisk løp.

Det samme må i utgangspunktet legges til grunn i forhold til [Selskapets] tap ved fremleie av [Boreriggen].

Ved flere anledninger under behandlingen av herværende sak har [Selskapet] anført at selskapets partsstilling etter leieavtalen med [Riggeier] i realiteten fullt ut er overført til fremleietaker i og med fremleieavtalene. [Selskapet] anfører at all den tid fremleieavtalene innebærer en fullstendig overføring av alle selskapets rettigheter og forpliktelser etter leieavtalen, må [Selskapets] tap være realisert i og med inngåelsen av fremleieavtalene.

Etter kontorets oppfatning er [Selskapets] forutsetning for denne anførselen korrekt; dersom [Selskapets] rettigheter og forpliktelser i forhold til [Boreriggen] i sin helhet er overført til fremleietaker, vil [Selskapet] i realiteten ha trådt ut av kontraktsforholdet og avsluttet sitt engasjement i forhold til [Boreriggen]. Tap som måtte oppstå ved en slik endelig avslutning av kontraktsforholdet vil i utgangspunkt være pådratt på tidspunktet for avslutningen og gi rett til skattemessig fradrag i avslutningsåret.

Det må således vurderes hvorvidt [Selskapets] engasjement i forhold til [Boreriggen] reelt sett er avsluttet i og med inngåelsen av fremleieavtalene, med den konsekvens at [Selskapet] har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å svare for tapet ved fremleieavtalene i 2003. Dersom fremleieavtalene i realiteten innebærer at det er oppstått en avtale direkte mellom [Riggeier] og fremleietaker, vil [Selskapets] engasjement etter omstendighetene måtte anses avsluttet. Består derimot i realiteten to løpende leieavtaler, en mellom [Riggeier] og [Selskapet] og en annen mellom [Selskapet] og fremleietaker, vil [Selskapets] engasjement bestå. Som lagt til grunn av Klagenemnda i kjennelsen av 19.08.02, vil [Selskapets] tap ved fremleie da kun gi rett til fradrag i takt med det løpende fremleieforholdet.

Fremleieavtalene er innsendt til kontoret ved [Selskapets] brev av 20.04.05 (vedlegg 3). De artikler i avtalene som er sitert i selskapets brev (se pkt. 3 ovenfor) indikerer, slik selskapet anfører, at fremleietaker har overtatt [Selskapets] partsstilling i leieavtalen.

[Riggeier] er imidlertid ikke part i fremleieavtalene, og kontoret kan heller ikke se at [Riggeier] har gitt sitt samtykke til at [Selskapets] partsstilling i leieavtalen overføres til fremleietaker eller foretatt en godkjenning av fremleietaker som leietaker direkte overfor [Riggeier]. Dette innebærer at [Riggeiers] avtalemotpart – også etter [Selskapets] inngåelse av fremleieavtalene – forblir [Selskapet]. Slik kontoret forstår fremleieavtalene, hefter fremleietaker overfor [Selskapet] på de samme vilkår som [Selskapet] hefter overfor [Riggeier], med unntak av ratestørrelsen. Dersom fremleietaker på noen måte skulle misligholde fremleieavtalen, er dette i utgangspunktet et forhold

mellom [Selskapet] og fremleietaker. [Selskapet] må under enhver omstendighet betale den avtalte leie til [Riggeier], og [Selskapet] er i siste instans også ansvarlig overfor [Riggeier] for at [Boreriggen] tilbakeleveres til [Riggeier] i den foreskrevne stand.

Så langt kontoret kan se, står man således i herværende sak overfor to løpende leieavtaler, som i prinsippet er uavhengige av hverandre. Riktignok har fremleietaker for alle praktiske formål overtatt [Selskapets] partsstilling i leieavtalen med [Riggeier], men så langt kontoret kan se, har [Selskapet] avtalerettslig fortsatt fullt ansvar overfor [Riggeier] etter leieavtalen.

Dette medfører at saksforholdet i herværende sak er helt parallelt med saksforholdet som lå til grunn for Klagenemndas kjennelse av 19.08.02. Løsningen må således bli den samme i de to sakene.

[Selskapets] tap kan etter dette ikke anses realisert i og med inngåelsen av fremleieavtalene, og kan således ikke i sin helhet føres til skattemessig fradrag i 2003.

4.1.2 Sikringstransaksjon – analogi til finansielle instrumenter

Subsidiært anfører selskapet at innleieavtalen med [Riggeier] og fremleieavtalene må vurderes under ett, og at fremleieavtalene i realiteten kan anses som "stengningshandler" eller "sikringshandler" i forhold til innleieavtalen. Ut fra en analogisk anvendelse av skattelovens regler for finansielle instrumenter må derfor tapet ved fremleie anses realisert i og med sikringshandelen, jf. sktl. § 14-4 femte ledd.

I herværende sak er det etter kontorets syn tale om i utgangspunktet ordinære leieforhold. Det er ikke gjort bruk av finansielle instrumenter som har relevans for vurderingen av tidfestingen av [Selskapets] rett til skattemessig fradrag for tap i tilknytning til disse leieforholdene. Skattelovens regler vedrørende finansielle instrumenter kan således ikke ses å ha noen relevans for de problemstillinger som drøftes i herværende notat.

Etter kontorets oppfatning er tidfestingen av [Selskapets] rett til skattemessig fradrag for tap ved fremleieavtalene klart regulert av hovedregelen i sktl. § 14-4 annet ledd supplert med bestemmelsen i § 14-4 tredje ledd. Kontoret kan ikke se at det foreligger rettslig grunnlag for å fravike disse hovedreglene med utgangspunkt i analogislutninger fra regler som gjelder helt andre forhold.

[Selskapets] anførsel om at tapet ved fremleie av [Boreriggen] skattemessig må behandles parallelt med sikringstransaksjoner kan således etter kontorets oppfatning ikke tas til følge.

4.1.3 "Shell-dommen" – om avsetningene rammes av sktl. § 14-4 tredje ledd

Atter subsidiært anfører [Selskapet] at fradraget for tapene ved fremleie i 2004 og 2005 kan anses som avsetninger foretatt (også) ut fra transaksjonsprinsippet, jf. regnskapsloven (rskl.) § 4-1 første ledd nr. 1. Dermed er avsetningene ikke "avsetninger etter god regnskapsskikk", jf. sktl. § 14-4 tredje ledd, slik denne bestemmelsen er forstått i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2004 s. 1921 (Shell-dommen). Fullt fradrag for disse tapene må således innrømmes i 2003.

I brev av 20.04.05 viser [Selskapet] særlig til avsnitt 74 i Shell-dommen, som lyder som følger:

"Etter min oppfatning må uttrykket « [a]vsetninger etter god regnskapsskikk » i §50 femte ledd på bakgrunn av uttalelsene i Ot.prp.nr.35 (1990-1991) forstås slik at det med dette siktes til avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet. Jeg viser her blant annet til uttalelsene på side 102 om at periodisering « med sikte på å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret » gjerne kalles « periodisering etter regnskapsprinsippet », men at dette modifiseres av forsiktighetsprinsippet. Det blir her fremholdt at forsiktighetsprinsippet medfører at « fradragposter langt på vei kan utgiftsføres før de er realisert », og at det som følge av dette prinsippet blir skapt asymmetri i forhold til inntektsføringen. Det jeg har gjengitt fra side 105 i proposisjonen, viser at det var denne asymmetriske fradragføring på grunnlag av forsiktighetsprinsippet som man ønsket å avskaffe gjennom bestemmelsen i §50 femte ledd."

Shell-dommen gjaldt spørsmål om tidfesting av skattyters rett til fradrag for nedstengningskostnader. Shell hadde skattemessig ført avsetninger til dekning av slike kostnader til fradrag i avsetningsåret. Hovedproblemstillingen i saken var hvorvidt denne fradragføringen kunne aksepteres, eller om nedstengningskostnadene først kunne føres til fradrag i det inntektsår de faktisk påløp.

Høyesteretts flertall la til grunn at selskapene kunne få fradrag for avsetning til nedstengning, da man anså kravet til oppoffelse i sktl. § 6-1 for oppfylt i og med at det foreligger en ubetinget forpliktelse til nedstengning når boringen er startet.

Etter kontorets syn er ikke dette vilkåret tilfredsstilt i herværende sak, ettersom [Selskapet] ikke har en ubetinget forpliktelse til å betale leie til [Riggeier] før [Boreriggen] fortløpende blir stilt til [Selskapets] rådighet. Tilsvarende har [Selskapet] heller ikke plikt til å betale inntektsskatt av leieinntektene fra fremleietaker før i det inntektsår [Selskapet] stiller [Boreriggen] til fremleietakers disposisjon. [Selskapets] leiekostnader til [Boreriggen] i 2004 pådras således i takt med at [Riggeier] fortløpende stiller riggen til [Selskapets] disposisjon i 2004, jf. sktl. § 6-1 og drøftelsen i pkt. 4.1.1 ovenfor.

De avsetningene som [Selskapet] har gjort i regnskapet for 2003 for tap på fremleieavtalene for 2004 og 2005 kan således ikke begrunnes i transaksjonsprinsippet, slik selskapet anfører i brevet av 20.04.05. Transaksjonstidspunktet i rskl. § 4-1 første ledd nr. 1 inntreffer for fremleieavtalene for 2004 og 2005 først i disse inntektsårene.

Avsetningene må i stedet anses foretatt etter forsiktighetsprinsippet, og Høyesteretts flertall og mindretall i Shell-dommen slår begge fast at slike avsetninger rammes av sktl. § 14-4 tredje ledd. Disse avsetningene tilfredsstiller ikke kravet til oppoffelse i sktl. § 6-1.

Kontoret legger etter dette til grunn at [Selskapets] avsetninger i 2003 for tap ved fremleie av [Boreriggen] i 2004 og 2005 rammes av sktl. § 14-4 tredje ledd, og således ikke gir rett til skattemessig fradrag i 2003.

4.2 Oppgraderingskostnader

4.2.1 Om tapet er realisert i og med inngåelse av fremleieavtalene

[Selskapet] anfører at det ved inngåelse av fremleieavtalene i 2003 ble klart at selskapet ikke ville få dekket inn det resterende av oppgraderingskostnadene for [Boreriggen] gjennom utbelastning til fremleietaker. Det tap som derved oppstår på [Selskapets] hånd er etter selskapets oppfatning

realisert ved inngåelsen av fremleieavtalene, og må således i sin helhet kunne føres til skattemessig fradrag i 2003.

Selve arbeidet med oppgraderingen av [Boreriggen] er i henhold til leieavtalens Article 3 utført av utleier, men så langt kontoret kan se, er [Selskapet] ansvarlig for kostnadene forbundet med disse arbeidene. Kontoret kan ikke finne holdepunkter i leieavtalen for annet enn at den oppgraderte riggen skal tilfalle [Riggeier] etter leietidens utløp uten noe etterfølgende økonomisk oppgjør mellom [Riggeier] og [Selskapet].

Et naturlig utgangspunkt for vurderingen av tidfestingen av de aktuelle oppgraderingskostnadene er skattelovens regler om avskrivning av tidsbegrensede rettigheter, jf. sktl. § 14-50. Bestemmelsen gir anvisning på at tidsbegrensede rettigheter skal avskrives med like store beløp over driftsmiddelets levetid, og at høyere årlig avskrivningsfradrag kun er aktuelt dersom verdifallet åpenbart skjer hurtigere. Som presisert i Norsk Lovkommentar (note 986) omfatter bestemmelsen tidsbegrensede bruksrettigheter og tidsbegrensede immaterielle rettigheter.

Selv om det ikke uten videre er gitt at sktl. § 14-50 etter sin ordlyd kan gis direkte anvendelse i herværende sak, fremstår en løsning i samsvar med bestemmelsen som naturlig i forhold til [Selskapets] oppgraderingskostnader:

Det er et grunnleggende prinsipp i norsk skatterett at det gis fradrag for oppofrede kostnader som har en nærmere angitt tilknytning til inntektsskapende virksomhet. Den oppofrelse som består i at anleggsgjenstander forbrukes eller foreldes må således gi rett til skattemessig fradrag. Det er de samlede omkostninger som er aktivert på en gjenstand (historisk kostpris) som kan avskrives.

I likhet med en tidsbegrenset bruksrett utgjør [Selskapets] oppgradering av [Boreriggen] et aktivum som gradvis taper sin verdi for [Selskapets] del. De samlede omkostninger for oppgraderingen tilsvarer for [Selskapet] totale kostnader som er pådratt av selskapet i forbindelse med oppgraderingen. Tilsvarende er verdien for [Selskapet] null på det tidspunkt riggen leveres tilbake til [Riggeier].

Legger man prinsippet i sktl. § 14-50 til grunn, vil [Selskapet] få skattemessig fradrag for kostnadene til oppgraderingen lineært over leieperioden, dvs. i takt med oppgraderingens faktiske verdireduksjon for [Selskapets] del. Anvendt på oppgraderingskostnadene i herværende sak, gir således prinsippet i sktl. § 14-50 en løsning som må anses fullt ut i samsvar med skattelovens formål og system.

Dette understrekes av at det også foreligger langvarig ligningspraksis for at oppgraderingskostnader på et leieobjekt anses som tilleggsleie når det oppgraderte leieobjektet skal tilfalle utleier etter leieperiodens utløp, jf. Skattedirektoratets melding 23/1982, inntatt i Utv. 1982 s. 709. Følgende uttales i meldingens pkt. 3.5.5 (Utv. 1982 s. 729):

"For skattytere som leier driftsmidler og foretar påkostning på disse, antas påkostningene å måtte anses som en tilleggsleie som leietakeren må få fradrag for med en forholdsmessig fordeling over leieperiodens lengde.

[...]

Dersom leietakeren i henhold til leiekontrakten skal kunne ta med seg investeringen ved leieperiodens opphør eller det skal skje et økonomisk oppgjør mellom utleier og leietaker (eventuelt mellom leietaker og neste leier), stiller forholdet seg annerledes."

Som påpekt i Zimmer/BAHR, kan slik forholdsmessig fradragsføring av oppgraderingskostnader over leieperioden ses som en lineær avskrivning av kostnadene over samme periode.

Dette tilsier at det resterende av [Selskapets] kostnader til oppgradering av [Boreriggen] kan fradragsføres forholdsmessig over leieperiodens lengde, slik det ble lagt til grunn ved ligningen for 2003.

For ordens skyld vil kontoret presisere at det ikke foreligger holdepunkter for at verdifallet av oppgraderingen for [Selskapet] skjer hurtigere enn hva som ble lagt til grunn ved ligningen, og kontoret kan ikke se at [Selskapet] kan innrømmes fradrag for de aktuelle kostnadene etter et tilsvarende prinsipp som i sktl. § 14-50 annet pkt.

Kontoret legger etter dette til grunn at [Selskapet] må avskrive kostnadene til oppgradering av [Boreriggen] lineært over hele leieperioden. Tapet kan ikke anses realisert i og med inngåelse av fremleieavtalene, og kun avskrivninger for 2003 av de resterende oppgraderingskostnadene kan således føres til skattemessig fradrag dette året.

4.2.2 "Shell-dommen" – om avsetningene rammes av sktl. § 14-4 tredje ledd

[Selskapet] anfører subsidiært at fradraget for tapene i tilknytning til oppgraderingskostnadene i 2004 og deler av 2005 uansett ikke er "avsetninger etter god regnskapsskikk", jf. sktl. § 14-4 tredje ledd.

Det vises til pkt. 4.1.3 ovenfor for nærmere redegjørelse for selskapets argumentasjon i tilknytning til Shell-dommen.

Etter kontorets oppfatning står tidfestingsspørsmålet i samme stilling for oppgraderingskostnadene som for selve tapet ved fremleie.

Som drøftet ovenfor, oppstår [Selskapets] forpliktelse til å betale leie til [Riggeier] i takt med at [Boreriggen] stilles til disposisjon for [Selskapet]. Tilsvarende oppstår [Selskapets] krav på leie fra fremleietaker fortløpende mens riggen stilles til fremleietakers disposisjon. Tapet i tilknytning til oppgraderingen realiseres det året [Selskapet] får en ubetinget forpliktelse til å betale leie til [Riggeier]. Det er på dette tidspunkt den reduserte markedsrate [Selskapet] beskriver i selvangivelsen gir seg det utslag at oppgraderingskostnadene ikke kan dekkes inn gjennom (de lavere) fremleieratene.

Den transaksjon som eventuelt skulle begrunne en avsetning etter transaksjonsprinsippet, har således ikke funnet sted før i hhv. 2004 og 2005. [Selskapets] fradragsføring av tap knyttet til oppgraderingskostnader som ikke er realisert før i 2004 eller 2005, må således anses for å utgjøre en avsetning etter forsiktighetsprinsippet, som ikke gir rett til skattemessig fradrag, heller ikke etter Shell-dommen, jf. sktl. § 14-4 tredje ledd.

Kontoret legger etter dette til grunn at også [Selskapets] fradragsføring i 2003 av det resterende av oppgraderingskostnadene rammes av sktl. § 14-4 tredje ledd i den utstrekning kostnadene først pådras i 2004 og 2005 etter prinsippene drøftet ovenfor. Ligningen foreslås således fastholdt også i forhold til oppgraderingskostnadene.”

I brev av 07.10.05 har selskapet kommentert kontorets klagenotat slik:

”1 Til punkt 4 innledningen

Kontoret skriver litt over midten på side 6 at “[Selskapets] påstand i klagen er at det foreligger full fradragsrett i 2003 for hele det forventede tap på fremleieavtalene vedrørende [Boreriggen]” (vår understrekning).

Dette er en upresis gjengivelse. Selskapet har i selvangivelsen og i klagen krevet fradrag for tap som med sikkerhet var pådratt i 2003 gjennom inngåelsen av fremleieavtalene. Det ytterligere tapet som var forventet, men ikke var sikkert, gjaldt for perioden det ikke var inngått fremleieavtale. Dette tapet er det ikke krevet fradrag for i 2003.

2 Til punkt 4.1.1

Kontoret skriver øverst på side 8 at problemstillingen er “*hvorvidt [Selskapets] engasjement i forhold til [Boreriggen] reelt sett er avsluttet i og med inngåelsen av fremleieavtalene*” (vår understrekning). Vi er enige i dette. I fjerde avsnitt på side 8 argumenterer derimot kontoret med at leiekontrakten og fremleiekontraktene “*i prinsippet er uavhengige av hverandre*” og at selv om “*fremleietaker for alle praktiske formål [har] overtatt [Selskapets] partsstilling i leieavtalen (...), har [Selskapet] avtalerettslig fortsatt fullt ansvar.*” Her legger kontoret altså avgjørende vekt på det rent formelle forholdet at de inngåtte kontraktene gjelder fremleie og ikke overdragelse av den opprinnelige leiekontrakten.

Etter vår oppfatning er det avgjørende for tidfestningen av tapet at leiekontrakten reelt sett må anses realisert ved inngåelsen av fremleiekontraktene.

3 Til punkt 4.1.2

Det kan synes som om kontoret her har misforstått selskapets anførsel, og vi vil derfor presisere denne.

Selskapet anfører ikke at skatteloven § 14-4(5) om finansielle instrumenter skal anvendes analogisk i denne saken. Vårt poeng er at det i ligningspraksis vedrørende finansielle instrumenter er lagt til grunn at inngåelse av en motsatt kontrakt (“stengningshandel”) anses som realisasjon av den opprinnelige kontrakten. Denne praksisen er ikke forankret i særregler vedrørende finansielle instrumenter, men i en fortolkning av det generelle realisasjonsprinsippet i skatteloven § 14-4(2), som § 14-4(5) viser til. Når disse kontraktene anses realisert etter skatteloven § 14-4(2), rammes de heller ikke av forbudet mot avsetninger etter god regnskapsskikk i § 14-4(3).

Praksisen knyttet til forståelsen av realisasjonsprinsippet i forhold til skatteloven § 14-4(5) jf § 14-4(2), må derfor også være relevant i forhold andre kontrakter enn finansielle instrumenter, herunder fremleiekontrakter som i denne saken.

4 Til punkt 4.1.3

Vi er enige i at spørsmålet her er om den regnskapsmessige kostnadsføringen er begrunnet i transaksjonsprinsippet eller utelukkende i forsiktighetsprinsippet, jf regnskapsloven § 4-1.

Etter vår oppfatning er kostnadsføringen begrunnet i transaksjonsprinsippet. Transaksjonen som realiserer tapet, er inngåelsen av fremleiekontraktene som “lukker” selskapets eksponering overfor riggmarkedet. Synspunktet er altså det samme som vi har argumentert for i punkt 3 ovenfor. Vi viser ellers til vårt brev av 12. oktober 2004, sitert på side 4 i klagenotatet, der dette er utdypet.

5 Til punkt 4.2

Vi er enige med kontoret i at oppgraderingskostnadene i utgangspunktet, det vil si før inngåelsen av fremleiekontraktene, skal aktiveres og avskrives etter skatteloven § 14-50. Videre er vi enige med kontoret i at fradraget for den delen av oppgraderingskostnadene som gjelder fremleieperioden, må behandles på tilsvarende måte som fradraget for ratetapet.

Selskapet fastholder etter dette at det har rett til fradrag i 2003 for den delen av tapet knyttet til ratedifferansen og oppgraderingskostnadene som var dekket av de inngåtte fremleiekontraktene.”

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder fradragsrett for tap ved fremleie av [Boreriggen] i perioden 01.01.04 til 25.03.05. Spørsmålet er om det foreligger full fradragsrett i 2003 for det samlede forventede tap i 2004 og 2005 tilknyttet fremleieavtalene og kostnadene til oppgradering. Tapet ved fremleie og kostnadene til oppgradering skal behandles hver for seg i det følgende.

Det følger av skatteloven (sktl.) §14-4 andre ledd at beskatningen av regnskapspliktige som utgangspunkt skal følge den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag i regnskapet, forutsatt at regnskapet er oppgjort i overensstemmelse med reglene i regnskapslovgivningen, og ikke annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. Regelen i sktl. §14-4 tredje ledd er en slik særskilt skatteregel. Denne bestemmelsen lyder slik:

” Ved fastsettelsen av inntekten skal det ikke tas hensyn til fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk.”

Av lovforarbeidene til bestemmelsen - Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s. 158 og Innst. O. nr. 80 (1990-91) s. 178 - fremgår at det må foreligge en pådratt utgift før det kan gis fradrag for denne i avsetningsåret. Av uttalelser i Ot.prp. nr. 47 (1995-96) vedrørende fjerningsutgifter fremgår videre at slike kostnader først kan fradras når det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke dem. Av forarbeidene fremgår også at en ubetinget forpliktelse i gjensidig bebyrdende kontraktsforhold normalt først foreligger når medkontrahenten har levert eller utført motytelsen.

Det avgjørende for spørsmålet om [Selskapets] tap ved fremleie av [Boreriggen] i 2004 og 2005 kan fradragsføres i 2003 er derfor om selskapet skattemessig har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å svare for tapet i 2003.

Et parallelt spørsmål ble vurdert av Klagenemnda i kjennelse av 19.08.02 for inntektsåret 1999. Et selskap hadde i selvangivelsen for inntektsåret 1999 fradragsført som tap dette året differansen mellom leie til opprinnelig utleier av en rigg og mottatt leieinntekt ved fremleie for en periode i 2000.

Med utgangspunkt i skatteloven av 1911 § 50 femte ledd, som er videreført i sktl. §14-4 tredje ledd, la Klagenemnda til grunn at selskapet ikke kunne fradragsføre tapet i 1999. Klagenemnda så det slik at man sto overfor to adskilte avtaleforhold – et leieforhold og et fremleieforhold, og at avtalen med fremleietaker først kunne anses oppfylt når utleier fortløpende stilte utleieobjektet til disposisjon og selv avsto fra bruk. Kostnaden ble dermed ikke ansett pådratt i 1999. Det ble også vist til at både ligningspraksis og teori har lagt til grunn at slike løpende rettsforhold blir å tidfeste etter hvert som ytelse og motytelse presteres. Klagenemnda kom dermed til at fradrag først kunne innrømmes i 2000.

[Selskapets] hovedanførsel er at selskapets partsstilling etter leieavtalen med [Riggeier] i realiteten fullt ut er overført til fremleietaker i og med inngåelse av fremleieavtalene.

Klagenemnda bemerker at [Riggeier] ikke er part i fremleieavtalene, og at [Riggeier] heller ikke har gitt samtykke til at [Selskapets] partsstilling i leieavtalen er overført til fremleietaker. [Riggeiers] avtalemotpart forblir derfor [Selskapet] også etter inngåelse av fremleieavtalene. Dersom fremleietaker skulle misligholde fremleieavtalen, er dette et forhold mellom [Selskapet] og fremleietaker. [Selskapet] må uavhengig av om fremleietaker betaler til selskapet, betale avtalt leie til [Riggeier]. [Selskapet] og er også ansvarlig for at riggen leveres tilbake til [Riggeier] i kontraktsmessig stand ved avtaleforholdets opphør. Man står derfor også etter inngåelsen av fremleieavtalene overfor to løpende avtaleforhold som er uavhengige av hverandre.

Som i Klagenemndas kjennelse av 19.08.02, finner Klagenemnda at [Selskapets] tap ikke kan anses pådratt ved inngåelse av fremleieavtalen.

[Selskapet] har subsidiært anført at tapet må anses pådratt ved inngåelse av fremleieavtalen på bakgrunn av ligningspraksis vedrørende finansielle instrumenter, jf sktl. §14-4 femte ledd. Klagenemnda finner at denne anførselen ikke kan føre frem. Det foreligger ikke grunnlag for å fravike §14-4 annet ledd, jf § 14-4 tredje ledd, som er de bestemmelser nærværende sak gjelder, med utgangspunkt i ligningspraksis eller analogislutninger fra regler som gjelder andre forhold.

Atter subsidiært har [Selskapet] anført at fradraget for tapene ved fremleie i 2004 og 2005 kan anses som avsatt også i henhold til transaksjonsprinsippet, jf regnskapslovens (regnl.) § 4-1 første ledd nr. 1. Dermed er avsetningene ikke å anse som ”avsetninger etter god regnskapsskikk”, jf sktl. 14-4 tredje ledd, slik denne bestemmelsen er forstått i Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2004 s. 1921 (Shell-dommen).

Selskapet har særlig vist til Shell-dommens avsnitt 74 som lyder slik:

”Etter min oppfatning må uttrykket "[a]vsetninger etter god regnskapsskikk" i § 50 femte ledd på bakgrunn av uttalelsene i Ot.prp.nr.35 (1990-1991) forstås slik at det med dette siktes til avsetninger som utelukkende er basert på forsiktighetsprinsippet. Jeg viser her blant annet til uttalelsene på side 102 om at periodisering "med sikte på å få frem det bedriftsøkonomisk riktige resultat i inntektsåret" gjerne kalles "periodisering etter regnskapsprinsippet", men at dette modifiseres av forsiktighetsprinsippet. Det blir her fremholdt at forsiktighetsprinsippet medfører at "fradragposter langt på vei kan utgiftsføres før de er realisert", og at det som følge av dette prinsippet blir skapt asymmetri i forhold til inntektsføringen. Det jeg har gjengitt fra side 105 i proposisjonen, viser at det var denne asymmetriske fradragføring på grunnlag av forsiktighetsprinsippet som man ønsket å avskaffe gjennom bestemmelsen i § 50 femte ledd.”

Shell-dommen gjaldt tidfesting av skattyters rett til fradrag for fremtidige nedstengningskostnader. Shell hadde skattemessig ført avsetninger til dekning av slike kostnader til fradrag i avsetningsåret. Høyesteretts flertall fant at selskapene kunne få fradrag for avsetningene, idet det forelå en ubetinget forpliktelse til nedstengning allerede fra boringen startet.

I foreliggende sak har ikke [Selskapet] en slik ubetinget forpliktelse til å betale leie til [Riggeier]. [Selskapets] leiekostnader for [Boreriggen] pådras i takt med at [Riggeier] fortløpende stiller riggen til [Selskapets] disposisjon i 2004 og 2005. Transaksjonstidspunktet i sktl. §4-1 første ledd nr. 1 inntreffer for kostnadene for fremleieavtalene i 2004 og 2005 først i disse inntektsårene.

Kostnadene til fremleieavtalene i 2004 og 2005 må derfor anses avsatt etter forsiktighetsprinsippet. Slike avsetninger rammes av sktl. §14-4 tredje ledd.

[Selskapet] gis dermed ikke medhold i klagen på dette punkt.

Når det gjelder spørsmålet om fradrag for kostnadene til oppgradering av [Boreriggen], gjør de samme vurderinger av avtaleforholdet og Shelldommen seg gjeldende. Klagenemnda viser til drøftelsen ovenfor. Selskapet kan dermed heller ikke få fradrag i inntektåret 2003 for hele kostnaden til oppgradering.

Hva angår den nærmere tidfestingen av oppgraderingskostnadene, er Klagenemnda enig med Oljeskattenemnda i at oppgraderingen av riggen, i likhet med en tidsbegrenset bruksrett, er et aktivum som gradvis taper sin verdi for [Selskapet]. Fradrag for tidsbegrensende rettigheter er regulert av sktl. §14-50, som lyder slik:

Tidsbegrenset rettighet avskrives med like store årlige beløp over driftsmiddelets levetid. Høyere årlig avskrivingsfradrag gis bare hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere.

Selv om ordlyden i §14-50 ikke kan gis direkte anvendelse på oppgraderingskostnadene, fremstår lineær avskrivning av kostpris, som anvist i bestemmelsen, å være i samsvar med det grunnleggende krav for fradagsrett til oppofrelse av fordel, jf sktl. § 6-1. Et slikt

standpunkt har også støtte i langvarig ligningspraksis, jf Skattedirektoratets melding 23/1982, der det heter i pkt. 3.5.5 (Utv. 1982 s. 709, jf s. 729):

”For skattytere som leier driftsmidler og foretar påkostning på disse, antas påkostningene å måtte anses som en tilleggsleie som leietakeren må få fradrag for med en forholdsmessig fordeling over leieperiodens lengde.

(...)

Dersom leietakeren i henhold til kontrakten skal kunne ta med seg investeringen ved leieperiodens opphør eller det skal skje et økonomisk oppgjør mellom utleier og leietaker (eventuelt mellom leietaker og neste leier), stiller forholdet seg annerledes.”

Klagenemnda legger etter dette til grunn at [Selskapet] må avskrive kostnadene til oppgradering av [Boreriggen] lineært over hele leieperioden. Tapet kan ikke anses pådratt ved inngåelse av fremleieavtalene, og kun avskrivninger for 2003 av de resterende oppgraderingskostnadene kan dermed føres til skattemessig fradrag for dette året. Selskapet gis dermed heller ikke på dette punkt medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING

Ligningen for 2003 opprettholdes hva angår periodisering av tap ved fremleie av boreriggen [Boreriggen] og kostnader til oppgradering av denne.

9) Kjennelse 28. august 2006. Spørsmål om tidfesting og evt. neddiskontering av kontantoppgjør ifm. oppløsning av Troll Commercial Model

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] inngår i konsernet [x]. [...]Selskapet har eierandeler i en rekke lisenser og transportsystemer for olje og gass på norsk sokkel.

Saken gjelder selskapets klage over Oljeskattenemndas endringsvedtak av 5. november 2004 for inntektsåret 2002 om periodisering av kontantoppgjøret tilknyttet Settlement Agreement TGSA/TCM.

Selskapet påklaget endringsvedtaket i brev av 22. desember 2004. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 7. april 2005. [Selskapet] har i brev av 29. april og 7. oktober 2005 kommet med kommentarer til klagenotatet.

2 Saksforholdet, ligningen

Troll-gruppen inngikk avtaler om salg av gass til kjøpere på kontinentet sent på 1980-tallet/tidlig på 1990-tallet. Disse salgssavtalene (TGSA¹) var feltuavhengige, men formelt stod Troll-eierne som selgere med garantiansvar overfor kjøperne. Troll Commercial Model (TCM) ble etablert i 1990 og representerte et helhetlig avsetnings-system for gass under TGSA.

De økonomiske hovedprinsippene i TCM gikk ut på en gjennomsnittlig fordeling av salgsinntekter for de involverte felt, en gjennomsnittlig kostnadsfordeling, samt en vederlagsordning for de modulerings tjenester og andre tjenester som Troll-eierne leverte.

Den myndighetsstyrte organiseringen av gassalg fra norsk sokkel gjennom Gassforhandlingsutvalget og Forsyningsutvalget ble avskaffet fra og med 01.01.2002. Fra og med gassåret 2002 gikk derfor salg av tørrgass fra norsk sokkel over fra å være feltbasert til å bli selskapsbasert.

I tilknytning til dette ble Troll salgskontraktene (TGSA) splittet opp og fordelt mellom selskapene basert på forsyningsevnen. Forsyningsavtalene mellom Troll/Sleipner og forsyningsfeltene ble avvirket.

¹ Troll Gas Sales Agreements

TCM ble oppløst med virkning fra 01.10.2002, og Settlement Agreement TGSA/TCM ble inngått mellom daværende 8 parter. Avtalen inneholder bl.a. bestemmelser som regulerer overføring av forpliktelser til Statoil, økonomisk oppgjør mellom partene og utjevning av gassubalanser.

Partene forpliktet seg til å gjøre opp kostnadspoolen i tariffmodellen seg imellom. Dette var kostnader som påløp for at Troll-eierne skulle kunne gjøre gassen tilgjengelig på de respektive leveringspunktene under TGSA (ut over det som inngikk i transporttariffene) og som ikke var henført til et enkelt år. Dette var særlig kapasitetskostnader, lagerkostnader og forskuddsbetaling som vedrørte det totale salgbare volumet under TGSA. Kostnadene i tariffmodellen ble fordelt ut til alle felt som leverte gass under TGSA, basert på inntektsgivende mengde.

Avtalens Attachment A angir fordelingen av tariffmodellkostnader mellom selskapene. Oppgjøret skal foretas over den opprinnelige kontraktsperioden til TGSA, dvs. fra 2003 til 2022². Attachment A angir også oppgjøret for forskuddsbetaling for Electrabel. Alle postene føres mot hverandre, slik at det for hvert selskap fremkommer et nettobeløp som skal betales eller mottas for hvert enkelt år. Beløpene er fastsatt i 2002-Euro, og korrigeres senere kun for inflasjon.

De totale kostnader som inngår i oppgjøret av tariffmodellen (og prosentvis andel av totalbelastningen) er som følger:

- Distrigaz Transport (kapasitetsavgift for transport fra landingspunkt i Belgia til franskegrensen, Blaregnie) 20%, påløpt før 01.10.02.
- GdF Transport (kapasitetsavgift for transport fra Blaregnie til spanskegrensen, Col de Larreau) 13,5%, påløpt før 01.10.02.
- Frikjøp fra lagerforpliktelse (den såkalte 9.4, Etzel) 65%
- Andre kostnader 1,5%

Avtalen for TCM fastsatte at eierne i Troll/Sleipner skulle ha 7% reell avkastning på de utlegg de dekket på vegne av alle selskap (felt) som leverte under TGSA og som ble fordelt og utbelastet via tariffmodellen i TCM. Da oppgjøret er basert på hvordan kostnadene ville blitt fordelt utover i tid ut fra estimerte salgsprofiler dersom TCM hadde blitt videreført, ligger dette avkastningselementet implisitt inne i kontantoppgjøret.

Kontantoppgjøret for [Selskapet] og søsterselskapet [...] utgjør samlet en netto kostnadsrefusjon på EUR 69 559 939, omregnet til NOK 508 830 954 basert på kurs

² Beløpene er angitt for kontraktsårene (gassårene) 2002-2021 og skal betales/mottas 31. mars i påfølgende kalenderår, dvs en oppgjørsperiode 2003-2022 basert på kalenderår.

EUR/NOK 01.10.2002 på 7,3150. Oppgjøret var ikke ført i regnskapet for 2002. Oppgjøret er i avtalen regulert med et samlet beløp for de to søsterselskapene. Da den alt vesentlige delen av beløpet tilfaller [Selskapet] er tilbakeført beløp - på bakgrunn av anmodning fra selskapet - i sin helhet henført til [Selskapet].

Oljeskattenemnda la i endringsvedtak av 5. november 2004 for 2002 til grunn at netto kostnadsrefusjon av hele kontantoppgjøret skulle resultatføres med skattemessig virkning i 2002. Det årlige avkastningselementet på 7% reelt ble ikke ansett som en rente i skattemessig forstand, og resultatført beløp ble ikke neddiskontert til nåverdi.

3 Anførlene

3.1 Selskapets klage

Etter anmodning i brev av 25. november 2004 ble klagefristen utsatt. Endringsvedtaket ble påklaget av selskapet ved advokat [A] i brev av 22. desember 2004. Det siteres fra klagen:

”1. Innledning og bakgrunn

Sakens faktum fremgår av Oljeskattenemndas vedtak punkt 1. I korte trekk er bakgrunnen for saken at TCM deltakerne i september 2002 ble enige om et økonomisk oppgjør ("Settlement Agreement (TGSA/TCM)") i forbindelse med opphør TGSA/TGSA Supply Arrangements og hele TCM. I følge avtalen av september 2002 skal [selskapet] motta EUR 69,6 millioner fra de øvrige TCM deltakerne som oppgjør for tariffmodell kostnader, og enkelte andre kostnader, som var belastet i TCM pr 1. oktober 2002, samt kr 75 625 326 som er mottatt forskuddsbetaling fra Elektrabel. Det økonomiske oppgjøret skal finne sted i årene 2002 - 2021, i henhold til nærmere fastsatt oppgjørsplan for hver enkelt TCM deltaker.

[Selskapet] er av det syn at det er nær sammenheng mellom det økonomiske oppgjøret og inntekter som selskapet vil ha i fremtidige regnskapsperioder ved salg av gass fra felt som tidligere har levert under TCM. Selskapet har således i sin selvangivelse lagt til grunn at det totale beløp både for regnskaps- og skatteformål skal inntektsføres over årene nevnt ovenfor. Oljeskattenemnda er derimot av den oppfatning at hele kontantoppgjøret, ca kr 581 millioner, blir å inntektsføre skattemessig i 2002 uten noen form for neddiskontering til nåverdi.

Vi vil prinsipielt hevde at det ikke er riktig å inntektsføre hele kontantvederlaget i inntektsåret 2002, men at ligningen skal gjennomføres i tråd med selskapets påstand i selvangivelsen for inntektsåret 2002. Subsidiært vil vi hevde at det må foretas en neddiskontering slik at inntektsføring i inntektsåret 2002 skjer med nåverdien av oppgjøret som skal skje frem til og med 2021. Under enhver omstendighet vil vi hevde at om skattemessig inntektsføring av hele beløpet skal foretas i inntektsåret 2002, så kan likevel ikke renteelementet anses innvunnet og periodisert samme året. Periodisering av dette inntektselementet vil først skje i takt med at hovedstolen forfaller til betaling etter den avtalte avdragsplanen.

2. Periodisering av kontantvederlaget

Vi vil prinsipalt hevde at det en feil når Oljeskattenemnda kommer til at hele oppgjøret skal inntektsføres skattemessig i inntektsåret 2002.

Hele bakgrunnen for oppgjøret under Settlement Agreement var nettopp å sammenstille de mer/mindre kostnader de enkelte parter ville påføres i fremtidig gassalg etter avviklingen av TCM. I avtalens pkt. 5 heter det i innledningen: *The cost and prepayment settlement in accordance with this Article shall be based on the quantities set out in Attachment B-1.* Dette vedlegget viser partenes fremtidige salg etter omleggingen av gassalget i 2001. Oppgjøret innebærer således en kompensasjon for mer/mindrebelastninger i TCM pr. oppgjørsdagen direkte knyttet til partenes fremtidige salg.

Etter vårt syn følger det av regnskapsrettslige regler at oppgjøret kan inntektsføres over tidsperioden 2002 - 2021, dvs i takt med fremtidige gassalgsinntekter og den faktiske gjennomføring av oppgjøret. Den regnskapsmessige behandlingen skal legges til grunn også skattemessig etter hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd. Annet er ikke særskilt bestemt i skattelovgivningen, og det foreligger heller ikke avsetninger etter god regnskapsskikk, jf § 14-4 tredje ledd.

Oljeskattenemnda skriver i sitt vedtak side 7, midt på siden, at:

"Oljeskattenemnda kan ikke se at det foreligger særlige skatterettslige periodiseringsregler som vil få anvendelse i dette tilfellet, og legger til grunn at regnskapsrettslige regler bestemmer periodiseringen."

Det følger av regnskapsloven § 4-1 første ledd nr 3 at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). I denne saken er det en direkte og tilstrekkelig tilknytning mellom kostnadene som lå inne i TCM og fremtidige inntekter for de enkelte selskaper fra gassalg i oppgjørsperioden. Såvel oppgjøret som de fremtidige gassalgsinntekter springer ut av de avtaler som lå til grunn for TCM, og det er således vårt syn at [Selskapet] kan periodisere kontantoppgjøret over betalingsperioden 2002-2021.

Oljeskattenemnda legger i sitt vedtak side 9 avgjørende vekt på at:

"... tilknytningen mellom kostnadene i tariffmodellen og fremtidige inntekter ved overgang til selskapsbasert salg ble betydelig redusert. Selskapets fremtidige gassalgsinntekter er knyttet til de (deler av) kontraktene selskapet faktisk overtok, mens kostnadene i kontantoppgjøret er knyttet til den totale avtalemassen under TGSA/TCM, og er basert på en grunnleggende forutsetning om fordeling av inntekter og kostnader. ..."

Etter vårt syn er Oljeskattenemnda for unyansert i sine betraktninger. De kostnadene som er gjenstand for fordeling mellom TCM deltakerne er nært knyttet til selve gassproduksjonen fra de aktuelle feltene, og ikke kun til de enkelte gassalgavtalene. Dette understrekes av at en del av gassproduksjonen for [Selskapets] vedkommende fortsatt selges under de gamle kontraktene, og ikke under nye kontrakter inngått etter oppløsningen av TCM.

Videre peker vi på at oppløsningen av TCM og oppsplitting av eksisterende salgavtaler og endring av avtalestrukturer ikke endrer det faktum at det fortsatt er den samme gassproduksjonen og leveranseprofilene som vil sikre de fremtidige inntektene, jf brev av 27. mai 2004 fra

[Selskapet] til Oljeskattekontoret. De uoppgjorte forpliktelsene fra før oppløsningen av TCM har således sterk tilknytning til fremtidige gassalgsinntekter fra de aktuelle feltene. Dette illustreres av at [Selskapet] heller ikke har adgang til å kreve å få utbetalt sin andel av kontantoppgjøret i 2002, men at totalbeløpet forfaller til betaling i rater i perioden frem til 2021 - mens [Selskapet] innvinner fremtidige gassalgsinntekter. Intensjonen med den avtalte betalingsplanen var jo nettopp å modellere et oppgjør "som om" TCM hadde blitt videreført.

3. Særskilt om renteelement og neddiskontering

3.1 Renteelement

Kostnadsbelastningen i TCM innebar at alle kostnader belastet i tariffmodellen ville tilføres 7% reell avkastning p.a., dvs. et direkte renteelement for kreditten mellom partene. Oppgjøret etter Settlement Agreement tar hensyn til renteelementet, hvilket også er bekreftet av Statoil, jf brev av 11. juni 2004 fra [Selskapet].

Vi vil hevde at Oljeskattenemnda tar feil når nemnda slår fast at det avkastningselementet som *"implisitt ligger inne i kontantoppgjøret ikke er å anse som en rentekompensasjon i skatterettslig forstand"*. Man må etter vårt syn se på realiteten snarere enn de formelle betegnelsen på avkastningselementet. Påslaget på 7% er klarligvis en rente i skattemessig forstand, og denne er avtalt mellom partene. Det vises til at dette er bekreftet av Statoil, se brev av 11. juni 2004 fra [Selskapet] til Oljeskattekontoret. Den rettspraksis det vises til i Oljeskattenemndas vedtak nederst side 10 er således ikke relevant.

Det er feil saksbehandling når Oljeskattenemnda ikke har vurdert betydningen av Statoils bekreftelse av at det er avtalt et renteelement. Ligningsmyndighetene kan ikke selv velge hvilke opplysninger i saken de ønsker å ta hensyn til, men plikter å vurdere alle sider av saken og legge til grunn de faktiske forhold som etter en samlet vurdering anses som sannsynlig riktig. Utgangspunktet for vurderingen er at det er ligningsmyndighetene som må sannsynliggjøre at de opplysninger [Selskapet] har gitt eventuelt er uriktige, jf for eksempel Frostating lagmannsretts dom av 17. desember 2003 (dommen er rettskraftig).

I det oppgjøret vitterlig inneholder et avtalt renteelement på 7%, er det vårt syn at dette elementet uansett må skilles ut og komme til beskatning i takt med kredittytelsen, dvs over oppgjørsperioden. Dette elementet innebærer et vederlag for den kreditten som ligger i at enkelte selskaper har dekket en overandel av kostnader i TCM. Med Oljeskattenemndas beskatning av hovedstolen, blir den periodiserte fordelen en fordring mot de øvrige deltakere, som forrentes på samme måte som vanlige bankinnskudd. En annen nærliggende parallell er å se hen til for eksempel den skattemessige behandlingen av renteelementet ved underkursobligasjoner, som skattlegges det enkelte år etter en fordeling av renteelementet over obligasjonens løpetid.

Etter dette er det vårt syn at renteelementet på 7% må skilles ut og periodiseres over inntektsårene 2002-2021, selv om Klagenemnda kommer til at kontantoppgjøret som sådan skal inntektsføres skattemessig i 2002. Vi vedlegger en oversikt som viser fordelingen av rente og hovedstol på for betalingsplanen.

3.2 Neddiskontering av hovedstol

Videre vil vi hevde at dersom Klagenemnda for oljeskatt kommer til at hovedstolen i oppgjøret sin helhet skal inntektsføres skattemessig i 2002, så må det under enhver omstendighet foretas en

neddiskontering slik at det beløp som inntektsføres svarer til en nåverdi av det oppjøret som skal finne sted i tiden frem til 2021.

Det er vårt syn at Oljeskattenemnda tar feil når nemnda kommer til at det ikke skal foretas en neddiskontering til nåverdi. Vi kan ikke se at det er bestridt at det regnskapsmessig er korrekt å foreta en neddiskontering, og vi mener at det også må legges til grunn skattemessig. I motsatt fall beskattes [Selskapet] i inntektsåret 2002 reelt sett for et høyere beløp enn selskapet etter de inngåtte avtaler vil motta i perioden 2002-2021. Vi peker på at selv om det mellom partene er enighet om kontantvederlagets nominelle størrelse, så har ikke [Selskapet] krav på motta beløpet i 2002. [Selskapet] har først krav på delbetaling hvert enkelt år frem til 2021 i henhold til den fastsatte betalingsplanen, og det må åpenbart hensyntas i en beskatning på et tidligere tidspunkt, dvs i inntektsåret 2002.”

3.2 *Oljeskattekontorets klagenotat*

Oljeskattekontoret vurderte klagen i notat av 7. april 2005. Det gjengis fra faktadelen i notatets redegjørelse om saksforholdet og saksbehandlingen, samt Oljeskattekontorets bemerkninger:

2. Saksforhold – Saksbehandlingen

2.1 Troll Commercial Model

Eierne i Troll inngikk avtaler om salg av gass til kjøpere på kontinentet sent på 1980-tallet/tidlig på 1990-tallet. Disse salgsavtalene (TGSA³) var feltuavhengige, men formelt stod Troll-eierne som selgere med garantiansvar overfor kjøperne. Troll Commercial Model (TCM) ble etablert i 1990 og representerte et helhetlig avsetningssystem for gass basert på TGSA.

Modellen hadde sitt grunnlag i et behov for å etablere avsetningsordninger for Sleipner Øst og Vest, samt assosierte gassfelt.

Eierne i Sleipner hadde en avtale med eierne i Troll som ga Sleipner-eierne de samme finansielle rettigheter og plikter under TGSA som Troll-eierne.

For å sikre avsetning for gass fra felt med assosiert gass (A-feltene)⁴, ble det inngått avtaler mellom Troll-eierne og eierne i A-feltene om levering av gass under Troll-avtalen. Felt med assosiert gass hadde begrensede avsetningsmuligheter for de variable og små gassmengdene som fulgte oljeproduksjonen og kunne heller ikke brenne av gassen på feltet. Gjennom avtalene med Troll-gruppen fikk A-feltene en rett, men ikke en plikt, til å levere assosiert gass i takt med oljeproduksjonen. Det var en del av avtalene at Troll-gruppen og Sleipner-gruppen forpliktet seg til å være svingprodusent, dvs. levere gass dersom levert gass fra A-feltene ikke var tilstrekkelig til å møte kontraktsforpliktelsene. Av Troll-feltets allokerte volum ble inntil 3,7 mrd Sm³/år (2,0 mrd Sm³/år frem til 2002) avsatt til innfasing av assosiert gass. Det økonomiske arrangementet rundt A-feltene er nærmere beskrevet under pkt 2.2 og innebar blant annet en utsettelse av inntektene for eierne i A-feltene i forhold til leverte mengder.

³ Troll Gas Sales Agreements

⁴ Veslefrikk, Snorre, [felt B], Statfjord-satelittene, Tordis, Draugen, Jotun

Etter hvert inngikk eierne i en rekke felt⁵ egne forsyningsavtaler for levering av gass under TGSA. For disse feltene var det overensstemmelse mellom leverte mengder og inntektsgivende mengder.

Hovedprinsippene i TCM ble fastsatt av OED, og kan deles i fysisk gassdisponering og økonomiske forhold. Når det gjelder den fysiske gassdisponeringen forpliktet Troll-eierne seg til å holde tilbake egen produksjon, og gi A-feltene (og Sleipner) anledning til å levere gass innenfor en gitt ramme. De økonomiske hovedprinsippene gikk ut på en gjennomsnittlig fordeling av salgsinntekter for de involverte felt, en gjennomsnittlig kostnadsfordeling, samt en vederlagsordning for de modulerings tjenester og andre tjenester som Troll-eierne leverte.

Produksjonskostnadene for gassen ble båret av den enkelte produsent, inkl. tariff frem til leveringspunktet under TCM (inngang tørrgass-sonen). Tariffkostnader som påløp i tørrgass-sonen ble samlet og fordelt på årlig inntektsgivende volum under TGSA, slik at hver leverandør ble belastet en gjennomsnittlig tørrgasstarriff.

Kostnader som påløp for at Troll-eierne skulle kunne gjøre gassen tilgjengelig på de respektive leveringspunktene under TGSA (ut over det som inngikk i transporttariffene) og som ikke var henførbare til ett enkelt år, ble lagt inn i en pool kalt tariffmodellen. Dette var f.eks. kapasitetskostnader, lagerkostnader og forskuddsbetalinger (investeringer) som vedrørte det totale salgbare volumet under TGSA. Kostnadene i tariffmodellen ble fordelt ut til alle felt som leverte gass under TGSA, basert på inntektsgivende mengde.

Det var partnerne på Troll/Sleipner som var ansvarlige for betaling av kostnadene som inngikk i poolen. Troll-partnerne betalte 66% og Sleipner-partnerne 34%. For Troll-partnerne ble 66%-andelen fordelt ut på partnerne iht. respektiv eierandel i Troll Unit. For Sleipner-partnerne ble 34%-andelen fordelt ut på partnerne etter en særskilt fastsatt prosentsats (pga. forskjellige eierandeler i Sleipner Vest og Sleipner Øst). Betalingene ble viderefakturert til tariffmodellen. Via denne ble kostnadene belastet ut til alle leverende felt inkl. Troll/Sleipner, i forhold til andel av inntektsgivende volum den enkelte måned.

2.2 TCM for feltene med assosiert gass

TCM assosiert gass arrangementet var en spesialordning innenfor TCM med sterkt begrenset omfang. Totalt var det avsatt en ramme på 3,7 mrd Sm³/år til innfasing av assosiert gass. Volumet fra A-feltene gikk på bekostning av volum fra Troll og Sleipner, som forpliktet seg til å være svingprodusenter.

A-feltene leverte gass i takt med faktisk produksjon av olje. Inntektene ble basert på inntektsgivende mengder, beregnet som "utvinnbare reserver/5000 dager", noe som ga A-feltene en flat inntektsprofil. Totalt sett leverte A-feltene relativt mye gass tidlig i perioden, mens store deler av inntektene ble utsatt på grunn av den beregnede inntektsprofilen.

Differansen mellom levert gass og inntektsgivende volum under TCM, ble registrert på en "gasskonto" og skulle "tas igjen" på slutten av kontraktperioden. Den fremskyndelsen av inntekt dette innebar for Troll-/Sleipner-gruppen var, i tillegg til service charge (back-up og adm. fee) på ca 8 øre/Sm³, en kompensasjon for å stå tilbake med egen gass og la A-feltene levere det de produserte. På denne måten kunne A-feltene konsentrere seg om å optimalisere sin oljeproduksjon og samtidig være sikret en avsetning av gassen.

2.3 Oppløsning av Troll Commercial Model

⁵ Åsgard, Gullfaks, Norne, Heidrun, Huldra, Tune, Kvitebjørn, Mikkell, Kristin, Sigyn

Den myndighetsstyrte organiseringen av gassalg fra norsk sokkel gjennom Gassforhandlingsutvalget (GFU) og Forsyningsutvalget (FU) ble avskaffet fra og med 01.01.02. Fra og med gassåret 2002⁶ gikk derfor salg av tørrgass fra norsk sokkel over fra å være feltbasert til å bli selskapsbasert.

I forbindelse med omleggingen til selskapsbasert salg ble også avtalestrukturen i TCM vurdert. Strukturen i TGSA/TCM ble under det nye regimet vanskelig å praktisere. Ved selskapsbaserte salgskontrakter kunne det ikke lenger foretas felles prisrevisjoner;- det ville oppstått asymmetrisk informasjon mellom selskapene, og det omfattende nettverket av underkontrakter ville blitt desto mer uoversiktlig dersom disse skulle splittes pr selskap. Troll salgskontraktene (TGSA) ble splittet opp og fordelt mellom selskapene basert på forsyningsevne. Selskapene fikk etter dette en noe ulik blanding av de tidligere salgsavtalene. Forsyningsavtalene mellom Troll/Sleipner og de ulike felt som leverte under TGSA ble avvirket.

Etter termineringen av avtalene under TCM ønsket partene⁷ å foreta et oppgjør for å gjøre opp for ubalanser selskapene imellom både vedrørende kostnader og gass. Det ble forsøkt inngått en avtale om et engangsoppgjør, men forsøket strandet fordi partene ikke kunne komme til enighet om forutsetninger for nåverdiberegning som skulle legges til grunn for en engangsbetaling.

Partene ble derfor enige om en avtale der oppgjøret skal skje over den samme perioden som de tidligere avtalene ville løpt over. Denne avtalen ble kalt Settlement Agreement TGSA/TCM (vedlegg 1) og gjelder for alle selskaper som er eiere i felt som leverte under TGSA.

2.4 Settlement Agreement TGSA/TCM

Avtalen inneholder bl.a. bestemmelser som regulerer overføring av forpliktelser til Statoil, økonomisk oppgjør mellom partene og utjevning av gassubalanser.

Gjennom denne avtalen har partene forpliktet seg til å gjøre opp seg imellom kostnadspoolen som tariffmodellen innebar, samt forskuddsbetaling til Electrabel, over kontraktsperioden til TGSA.

Det er nå det enkelte selskap som er kontraktsmotpart og ikke Troll-gruppen under ett.

Avtalens **Attachment A** inneholder fordeling av tariffmodellkostnader mellom selskapene. Oppgjøret skal foretas over en periode fra 2002 til 2021⁸ (gassår/kontraktsår). I tillegg inneholder vedlegget et oppgjør for forskuddsbetaling for Electrabel. Disse postene nettes mot hverandre, slik at det for hvert selskap fremkommer et nettobeløp som skal betales eller mottas for hvert enkelt år (senere omtalt som kontantoppgjøret). Beløpene er fastsatt i 2002 Euro, og vil senere kun korrigeres for inflasjon.

Statoil opplyser at de totale kostnader som inngår i oppgjøret av tariffmodellen (samt deres prosentvise andel av totalbelastningen) er som følger:

- Distrigaz Transport (kapasitetsavgift for transport fra landingspunkt i Belgia til franskegrensen, Blaregnie) 20%, påløpt før 01.10.02.

⁶ Gassår/kontraktsår starter 01.10. i samme kalenderår og løper ett år, slik at gassåret 2002 er 01.10.02-30.09.03. Langsiktige kontrakter, herunder TGSA, er normalt fastsatt for gassår.

⁷ Statoil, Hydro, Shell, Total, Conoco, [Selskapet], Agip

⁸ Beløpene er angitt for kontraktsårene (gassårene) 2002-2021 og skal betales/mottas 31. mars i påfølgende kalenderår, dvs en oppgjørsperiode 2003-2022 basert på kalenderår.

- GdF Transport (kapasitetsavgift for transport fra Blaregnie til spanskegrensen, Col de Larreau) 13,5%, påløpt før 01.10.02.
- Frikjøp fra lagerforpliktelse (den såkalte 9.4, Etzel) 65%
- Andre kostnader 1,5%

For å kunne levere under salgskontraktene til Distrigaz og GdF måtte Troll-partnerne booke nødvendig transportkapasitet i Belgia og Frankrike, tilsvarende volumnivå på platå. Dette ga årlige kapasitetsbetalinger. I startfasen var volumene svært små, og kostnadene ble derfor fordelt via tariffmodellen basert på totalt kontraktsvolum for perioden. Årlige kapasitetstariffer etter 01.10.02 er trukket ut av tariffmodellen. Disse dekkes nå av de selskapene som faktisk leverer under de aktuelle kontraktene, som også er høyere priset enn kontrakter med leveringspunkt på landingspunktene på kontinentet. Det er utelukkende kapasitetstariffer fra oppbyggingsfasen som nå er endelig fordelt, basert på forventede volumprofiler for kontrakten. Tallene er endelige og uavhengige av hva som faktisk skjer med kontraktene fra 01.10.02.

Attachment B inneholder beregninger av inntektsgivende mengder⁹ for det enkelte selskap de enkelte kontraktsårene. Disse mengdene danner grunnlag for fordeling av kontantoppgjøret (Attachment A). Beregningene er gjennomført som om TCM skulle vært videreført.

... ..

4. Oljeskattekontorets bemerkninger

4.1 Problemstilling

Spørsmålet er om kontantoppgjøret i Settlement Agreement TGSA/TCM i sin helhet skal resultatføres med skattemessig virkning i 2002, eller om det skal resultatføres løpende med årlige beløp i perioden 2002 – 2021. Dersom man kommer til at oppgjøret skal resultatføres i 2002, er det videre spørsmål om hvilke verdier man skal benytte, udiskonterte eller neddiskonterte beløp.

4.2 Rettslig utgangspunkt

Hovedregelen om skattemessig periodisering i skatteloven (sktl.) § 14-4, 2. ledd er at skattyters årsregnskap legges til grunn for tidfesting av inntekt og fradrag for så vidt regnskapet er oppgjort i samsvar med de regler som følger av regnskapslovgivningen.

Derneft må det vurderes om det foreligger særlige skatterettslige periodiseringsregler som går foran de regnskapsrettslige bestemmelsene. Oljeskattekontoret kan ikke se at det foreligger særlige skatterettslige periodiseringsregler som vil få anvendelse i dette tilfellet, og legger til grunn at regnskapsrettslige regler bestemmer periodiseringen.

Avgjørende for den regnskapsmessige periodiseringen er de grunnleggende regnskapsprinsipper, herunder transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven (rskl.) § 4-1, 1. ledd nr. 1 - 3.

”§ 4-1. Grunnleggende regnskapsprinsipper

Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:

⁹ Volum fra alle felt; Troll, Sleipner, ordinære forsyningsfelt, A-felt, inntektsgivende profiler

1. Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet).
2. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet).
3. Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).[...]”

Sammenstillingsprinsippet i § 4-1, 1. ledd nr 3 skal sikre at alle utgifter som er medgått eller vil medgå til å generere en inntekt, resultatføres i samme periode som inntekten resultatføres. Avgjørende for når en utgift kostnadsføres er dermed når inntekten er opptjent; kostnadsføringen følger altså inntektsføringen.

4.3 Ligningspraksis

Oljeskattemyndighetene har behandlet enkelte lignende forhold tidligere.

4.3.1 Etzel gasslager (TGSA art 9.4)

I Etzel-saken (klagekjennelse av 10. november 1999) hadde lisensdeltakerne på Troll-feltet forpliktet seg overfor TGSA-kjøperne til å ha en leveringsberedskap på 14 dager. Leveringsberedskapen ble oppfylt ved opprettelse av et gasslager. Senere ble det inngått avtaler hvorved lagerforpliktelsen ble opphevet mot betaling av et større vederlag til gasskjøperne. I denne saken kom flertallet i Klagenemnda til at sammenhengen mellom frikjøpsbeløpet og de fremtidige gassinntektene ikke var tilstrekkelig sterk og relevant til at det forelå aktiveringsplikt for frikjøpsbeløpet. Frikjøpet av lagerforpliktelsen fremsto som en avslutning av en del av den opprinnelige avtalen. Dette kunne sammenlignes med et frikjøp for å få avsluttet et leieforhold. Selskapene fikk derfor medhold i at det ikke forelå aktiveringsplikt, men at de i henhold til sammenstillingsprinsippet kunne fradragføre frikjøpsbeløpet umiddelbart.

Frikjøpskostnadene inngikk i tariffmodellen for TCM. Utbelastningen innebar kun en omfordeling av kostnadene.

4.3.2 Europipe II

I Europipe II-saken betalte Ruhrgas et engangsbeløp til interessentskapet Europipe II som kompensasjon for skifte av leveringspunkt og økt leveringstrykk. Spørsmålet var også her om engangsbeløpet skulle resultatføres av mottakerne umiddelbart, eller om beløpet skulle balanseføres og inntektsføres løpende. Oljeskattenemnda kom til at korrekt regnskapsmessig behandling var at forskuddsbetalingen ble balanseført, med påfølgende inntektsføring i takt med leveringen. Oljeskattenemnda fant at motytelsen for engangsbetalingen var økt leveringstrykk, og denne ytelsen ville først finne sted idet gassen ble levert. Opptjeningsprinsippet tilsa derfor at korrekt regnskapsmessig behandling var balanseføring med påfølgende inntektsføring i takt med gassleveransene.

Oljeskattenemnda fant denne løsningen forenlig med Klagenemndas standpunkt i Etzel-saken.

4.4 Oljeskattekontorets vurdering

4.4.1 Tidfesting

[Selskapet] hevder det er en direkte og tilstrekkelig tilknytning mellom kostnadene som lå inne i TCM og fremtidige inntekter for de enkelte selskaper fra gassalg i oppgjørsperioden. Selskapet anfører at de kostnadene som er gjenstand for fordeling mellom TCM-deltakerne er nært knyttet til selve gassproduksjonen fra de aktuelle feltene, og ikke kun til de enkelte gassalgsavtalene. Det er fortsatt den samme gassproduksjonen og leveranseprofilene som vil sikre de fremtidige inntektene.

Etter selskapets mening springer så vel oppgjøret som de fremtidige gassalgsinntekter ut av de avtaler som lå til grunn for TCM, og det er derfor selskapets syn at kontantoppgjøret skal sammenstilles med de fremtidige inntektene, og kan periodiseres over betalingsperioden 2002 – 2021.

Slik Oljeskattekontoret forstår saken, både ut fra informasjon fra de involverte selskapene og ikke minst gjennom møter med Statoil, synes det klart at kostnadene i tariffmodellen var å betrakte som salgskostnader, knyttet til en eller flere av TGSA-avtalene. Kapasitetsavgiftene vedrørende transport gjennom Belgia og Frankrike var nødvendig for i det hele tatt å kunne levere under hhv. Distrigaz- og Gaz de France-kontraktene. Lagerforpliktelsen i Emden (Etzel Gas Lager) skyldtes at kjøperne på kontinentet krevde en leveringsberedskap på 14 dager, som selskapene senere kjøpte seg fri fra. Når det gjelder investeringer i Ekofisk Bypass, ble disse foretatt for å kunne transportere gass gjennom Norpipe uten å gå via Ekofisk-plattformen med de begrensninger det medførte. Det bemerkes at de enkelte selskap som deltok i TGSA/TCM selv var ansvarlige for å dekke produksjonskostnader og transportkostnader for gassen frem til leveringspunktet under TCM (inngang tørrgass-sonen), slik at tariffmodellen ikke på noe tidspunkt inneholdt produksjonskostnader. Etter Oljeskattekontorets mening medfører det derfor ikke riktighet når [Selskapet] i klagen skriver at de uoppgjorte forpliktelsene i TCM er nært knyttet til selve gassproduksjonen fra de enkelte feltene. Selskapet underbygger dette ved å vise til at oppgjøret skjer i perioden 2002 – 2021, og at [Selskapet] ikke kan kreve å få utbetalt sin andel av kontantoppgjøret i 2002. Kontoret mener at selskapets anførsel ikke kan tillegges vekt, da det er opplyst at bakgrunnen for at oppgjøret skjer over perioden 2002 – 2021 er at selskapene ikke kunne enes om hvilke nåverdier som skulle benyttes ved et eventuelt engangsoppgjør i 2002.

[Selskapet] hevder at det er kontinuitet på inntektssiden ved at deler av gassproduksjonen fortsatt selges under de gamle kontraktene. Oljeskattekontoret er av en annen oppfatning enn selskapet når det gjelder tilknytningen mellom kostnadene i tariffmodellen og de fremtidige gassalgsinntektene. Kontoret mener at [Selskapet] her har utelatt det viktigste elementet, nemlig at det kommersielle grunnlaget for TCM, med en samlet salgsporfølje og fordeling av inntekter og kostnader på gjennomsnittsbasis til alle involverte parter, ikke lenger eksisterer. Oppgjøret er basert på beste estimat for allokerende volum pr felt og selskap dersom TCM hadde blitt videreført. Beløpene er endelige og uavhengige av hva som faktisk skjer både mht volum og pris etter 01.10.02 etter at kontraktene er fordelt pr selskap. Etter fordelingen har ikke hvert selskap lenger en ideell andel av alle kontraktene. De har fått tildelt deler av enkelte av TGSA-kontraktene. Selskapene vil selvsagt fortsatt ha levering under enkelte av de opprinnelige kontraktene, men mange av kontraktene er selskapene helt ute av etter oppsplittingen. Kontraktene er helt frikoblet fra hverandre og vil utvikle seg ulikt fremover basert på direkte forhandlinger mellom selger og kjøper. Fremtidige kontraktsrelaterte salgskostnader vil bæres av de selskapene som faktisk leverer under de aktuelle kontraktene. Kontoret mener derfor at det etter 01.10.02 ikke lenger foreligger en tilstrekkelig og nær tilknytning mellom tariffmodellkostnadene/ forskuddsbetalingen fra Electrabel og fremtidige inntekter.

[Selskapet] anfører også at hele bakgrunnen for oppgjøret under Settlement Agreement var nettopp å sammenstille de mer-/mindrekostnader de enkelte parter ville påføres i fremtidige gassalg etter avviklingen av TCM. Ifølge selskapet viser vedlegg B-1 partenes fremtidige salg etter omleggingen av gassalget i 2001. Oppgjøret innebærer således en kompensasjon for mer-/mindrebelastninger i TCM pr. oppgjørsdagen direkte knyttet til partenes fremtidige salg.

Oljeskattekontoret vil bemerke at det ikke medfører riktighet at Attachment B-1, som kontantoppgjøret fordeles etter, er volum etter omleggingen av gassalget. Overgangen fra

feltbasert til selskapsbasert salg trådte i kraft fra og med gassåret 2002, som begynner 01.10.02. B-1 viser hvordan inntektsgivende volum ville vært fordelt dersom TCM besto frem til 2021, og salgene fortsatt var feltbasert. Fordelingen i B-1 er laget ved å kjøre en simulering av alle kontraktene år for år fremover, slik de var fordelt under TCM. Kapasitetstariffer for perioden etter 01.10.02 er også tatt ut av tariffmodellen, da disse etter dette tidspunktet vil bli dekket av de enkelte selskap som leverer under de aktuelle avtalene. Oppgjøret er slik Oljeskattekontoret ser det kun en endelig fordeling av kostnader som allerede er pådratt, men som pr 01.10.02 ikke er belastet ut.

Etter Oljeskattekontorets mening er tilknytningen mellom kostnadene som fordeles gjennom tariffmodellen/kontantoppgjøret og de fremtidige gassalgsinntektene ikke tilstrekkelig nær og relevant til at disse skal sammenstilles etter sammenstillingsprinsippet.

De partnerne i TCM som nå får kostnadsrefusjoner har tidligere blitt belastet en for stor andel av kostnadene, og har dermed fått fradrag for høyere beløp enn det selskapets andel skulle være.

Statoil har opplyst at betalingen for TGSA art. 9.4 (Etsel gasslager) utgjør ca 65% av tariffmodellen i TCM, og dermed også 65% av kontantoppgjøret. Dette forholdet ble behandlet i klagekjennelse av 10. november 1999, der selskapene fikk medhold i at de kunne fradragsføre betalingen i inntektsårene 1994 og 1995. For [Selskapet] medførte kjennelsen at særskattepliktig inntekt for 1994 og 1995 ble redusert med ca kr 310 mill. Som tidligere nevnt fant Klagenemndas flertall allerede den gang at det ikke var tilstrekkelig tilknytning mellom frikjøpsbeløpet og de fremtidige gassalgsinntektene til at disse skulle sammenstilles. Dette til tross for at gassalgsavtalene løp uendret videre. Etter Oljeskattekontorets mening må tilknytningen til de fremtidige gassalgsinntektene være desto svakere etter oppløsningen av TCM.

Tariffmodellen i TCM foretok en omfordeling av frikjøpskostnadene, slik at de ble overført til de selskap som etter inntektsgivende volum skulle ha fradraget. Dette betyr at enkelte av selskapene som opprinnelig fikk fradrag i 1994 og 1995, har fått fradrag for en større andel av kostnadene enn det de skulle hatt, mens andre selskaper fikk for lite fradrag opprinnelig. Selskapene opplyste ikke i forbindelse med klagebehandlingen av gasslagersaken at kostnadsfordelingen ikke var endelig, og ville bli gjenstand for omfordeling senere.

4.4.2 Verdssettelse

4.4.2.1 Inneholder kontantoppgjøret et renteelement?

[Selskapet] hevder at Oljeskattenemnda tar feil når nemnda slår fast at det avkastningsselementet som implisitt ligger inne i kontantoppgjøret ikke er å anse som en rentekompensasjon i skatterettslig forstand. Etter selskapets mening må man se på realitetene snarere enn den formelle betegnelsen på avkastningsselementet. Påslaget på 7% er klarligvis en rente i skattemessig forstand, og denne er avtalt mellom partene. Selskapets syn er at oppgjøret vitterlig inneholder et avtalt renteelement på 7% som må skilles ut og komme til beskatning i takt med kredittytelsen, dvs. over oppgjørsperioden. [Selskapet] hevder også at det er feil saksbehandling når Oljeskattenemnda ikke har vurdert betydningen av Statoils bekreftelse av at det er avtalt et renteelement.

Oljeskattekontoret vil bemerke at kontantoppgjøret i Settlement Agreement ikke inneholder noe særskilt renteelement, men bygger på det som lå inne i tariffmodellen i TCM. Statoil har opplyst pr telefon at tariffmodellen inneholdt et renteelement på 7% reelt. Selskapet har bekreftet at renteelementet hele tiden har vært behandlet som en del av tariffen som ble fakturert ut til deltakende selskap. Rentebeløpet ble mao. ikke vist eksplisitt i de månedlige billinger fra TCM.

Deltakende selskap har behandlet renteelementet som en del av driftskostnadene og ikke som et finanselement.

På videre forespørsel har Statoil i brev av 6. juli 2004 (vedlegg 5) opplyst følgende:

”Når det gjelder selve bakgrunnen for at de 7% ble valgt, er forklaringen at man valgte et nivå for renteberegning som ble ansett som mest mulig ”nøytralt” for alle involverte parter (både de som stod for finansieringen samt de som skulle belastes kostnadene til slutt). Dette fordi de 7% var det myndighetsfastsatte avkastningskravet som skulle benyttes i økonomiberegninger knyttet til rørledninger m.v.”

Vedlagt Statoils brev er kopi av den del av avtalen vedrørende TCM som regulerer tariffberegningen (vedlegg 6). Formelen for enhetstariffen ved oppstart av finansieringsperioden (i = år 0) fremgår av side B-43 i avtalen:

$$t_i = I/Q$$

I er sum av alle kostnader i tariffmodellen, målt i nåverdi ved starten av finansieringsperioden (dvs ved oppstart av TCM) og **Q** er kvantum for hele perioden neddiskontert til samme tidspunkt¹⁰. Som det fremgår av side B-44 skal diskonteringsraten være 7% reelt p.a. Tariffen det enkelte år justeres for inflasjon fra år 0 til det aktuelle år. Det foretas også rekalkuleringer når nye elementer kommer inn i potten.

Ved fastsetting av tariff ved transport av gass i ordinære rørledninger består enhetstariffen av et kapitalelement og et opex-element (driftskostnadselement). Kapitaltariffen skal sikre at eierne får avkastning på sine investeringer. Opex-elementet fremkommer ved å dividere driftskostnader med volum for hvert enkelt år og er bare en ren fordeling av driftskostnadene, uten noen avkastning. Formelen for enhetstariffer i TCM for de kostnadselementer som er definert på side B-40 i avtalen (”Tariffed Cost Element”) tilsvarer det som er vanlig ved beregning av kapitaltariff for rørledninger. De årlige driftskostnadene i TCM ble fordelt innenfor det enkelte år uten avkastning, tilsvarende som for opex-elementet i rørledningstariffer. Kapitaltariff beregnes ved å dividere totale investeringer på totalt transportert volum (estimat) over levetiden/beregningsperioden. Tidsforskjellene ivaretas ved å neddiskontere både investeringer og volum med eierens avkastningskrav (tilsvarende formelen for enhetstariff i TCM), og dette er satt til 7% reelt før skatt for de fleste rørledninger. Det finnes ulike måter å fordele oppsidepotensialet ved økt levetid/utnyttelse av rørledningen mellom eiere og skipere (slik at avkastningen kan overstige 7%), dette varierer noe mellom de ulike rørledningene. For TCM har en hele tiden rekalkulert slik at den endelige avkastningen ikke overstiger 7%. For rørledninger inngår avkastnings-elementet i beregningen av enhetstariffen, men det vises ikke eksplisitt i de utfakturerte tariffene. Skiperne kostnadsfører tariffkostnadene som driftskostnader, og eierne inntektsfører tariffinntektene som driftsinntekter; det foretas ingen justeringer mot finanselementer. Det samme har vært tilfelle for tariffkostnadene fordelt via TCM.

¹⁰ Utgangspunktet er at de fremtidige årlige tariffinntektene skal sikre 7% realavkastning på investeringene; at også kvantum må neddiskonteres for å komme frem til enhetstariffen fremgår av følgende utledning (NV=nåverdi, t=tariff år 0, q= årlig kvantum):

$$NV = -(NV \text{ av investeringer}) + NV \text{ av fremtidige tariffinntekter} = -NV(I) + NV[t * (q_1 + q_2 + \dots)]$$

$$= -NV(I) + t * NV(q_1 + q_2 + \dots) = -NV(I) + t * NV(Q).$$

Ved 7% avkastning er $NV = 0 \rightarrow NV(I) = t * NV(Q) \rightarrow t = NV(I)/NV(Q)$

Oljeskattekontoret er etter dette av den oppfatning av påslaget på 7% ikke utgjør en rente i skatterettslig forstand, men er et element i kostnadsfordelingen gjennom TCM. Statoils behandling av tariffmodellen, der det kun er utbelastet en tariffkostnad uten spesifisering av kostnads- og renteelement, støtter denne forståelsen. De andre selskapene har også behandlet hele utbelastningen som driftskostnader, uten å skille ut noe renteelement. Oljeskattekontoret vil også tilbakevise [Selskapets] påstand om at betydningen av Statoils opplysninger ikke er vurdert av Oljeskattenemnda. Opplysningene ble nøye vurdert under behandlingen i Oljeskattenemnda, men nemnda kom til en annen konklusjon enn det [Selskapet] har gjort.

4.4.2 Hva er riktig skattemessig behandling?

I dom publisert i Rt 1966 s 364 (Knudssøn – vedlegg 7) kom Høyesterett til at det ikke var anledning til å neddiskontere en kjøpesum som skulle betales over 11 år uten påslag for renter. Retten slo fast at det hele tiden hadde vært på det rene hvilket beløp selger skulle motta, og den omstendighet at beløpet skulle betales i terminer uten renter kunne ikke lede til at man la en lavere salgssum til grunn.

I Nycomed-saken (lagmannsrettsdom i Utv. 1999 s 557, byrettsdom i Utv. 1999 s 590 – vedlegg 8 og 9) bemerket lagmannsretten at saken reiste et klassifikasjonsproblem, nemlig spørsmålet om hva som skal betraktes som kostpris for et anleggsmiddel og hva som kan resultatføres som finanskostnad (renter). Lagmannsretten bemerket også at det skatterettslige utgangspunktet er at verdsettelsen skal skje ut fra situasjonen på ervervstidspunktet. Ut fra en realøkonomisk betraktning må den nominelle kjøpesummen i et tilfelle som dette sies å inneholde en rentekompensasjon. Det er imidlertid ikke gitt at det realøkonomiske rentebegrepet faller sammen med det skatterettslige i en situasjon der partenes avtale ikke inneholder noe om renter. Lagmannsretten var her enig med staten, som hadde gjort gjeldende at skatteretten i en slik situasjon bygger på et nominalistisk prinsipp. Retten viste også til Knudssøn-dommen, og mente at den gir uttrykk for et nominalistisk prinsipp ved den skatterettslige behandlingen av rentefri kreditt uavhengig av periodiseringsprinsipp. Slik synes dommen også å være oppfattet i juridisk teori. Retten konkluderer med at det i dette tilfellet er påvist en viss ligningspraksis som samsvarer godt med rettspraksis og med juridisk litteratur. Med unntak av en uttalelse fra Finansdepartementet fra 1988 er det heller ikke påvist noen skatterettslig praksis eller oppfatning i motsatt retning.

I Utv. 1994 s 370 (vedlegg 10) er det gjengitt et vedtak fra Oslo overligningsnemnd. Overligningsnemnda kom her til at Regnskapsrådets uttalelse om rentefritt kredittkjøp kun er ment å gi retningslinjer vedrørende regnskapsmessig føring i finansregnskapet. Uttalelsen kan etter Overligningsnemndas mening ikke få virkning på spørsmålet om skattemessig behandling. Nemnda mente det måtte legges avgjørende vekt på at lang og entydig retts- og ligningspraksis tilsier at det er de nominelle (pålydende) verdier som skal legges til grunn ved den skattemessige vurderingen.

I Lignings-ABC 2004 s. 543 om kostpris ved erverv heter det i pkt 2.1.2 om renter at *"Er det ikke avtalt renter, er det den nominelle kjøpesummen uten neddiskontering som er inngangsverdi. Det er ikke anledning til å skille ut en del av den avtalte kjøpesummen og kalle den renter"*.

Flere av disse dommene/uttalelsene legger til grunn at selv om man kan anta at det i kjøpesummen ligger inne en form for rentekompensasjon, er det ikke anledning til å skille denne ut for skatteformål så lenge partene ikke eksplisitt har avtalt noe vedr. renter. Selv om de ovennevnte sakene i hovedsak dreier seg om kredittkjøp uten avtalt rentekompensasjon, må de generelle vurderinger som er foretatt i forhold til neddiskontering kunne anvendes også i dette tilfellet der det er snakk om en kostnadsfordeling som skal belastes over flere år.

4.4.2.3 Oljeskattekontorets vurdering

Oljeskattekontoret er av den oppfatning at det avkastningselementet som implisitt ligger inne i kontantoppgjøret ikke er å betrakte som en rentekompensasjon i skatterettslig forstand.

Selskapenes egen behandling, ved at det ikke er skilt ut et renteelement, tilsier også at påslaget på 7% på investeringer ikke er en rente. Parallellen til kapitalelementet i ordinær rørledningstariff støtter også dette.

Rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori peker relativt entydig mot at dersom det i kredittkjøp ikke spesifikt er avtalt en rente mellom partene, er det ikke anledning til å beregne en slik rente og neddiskontere beløpet til nåverdi med skattemessige virkning. Det kan diskuteres hva som er riktig regnskapsmessig behandling, og om det her vil være anledning til å velge mellom flere alternative behandlingsmåter. Regnskapsmessig verdsettelse kan imidlertid etter kontorets oppfatning uansett ikke få avgjørende betydning for hvilke beløp som skattemessig skal legges til grunn. Dersom selskapet velger å behandle oppgjøret annerledes regnskapsmessig vil det oppstå en midlertidig forskjell som justerer skattepliktig inntekt.

Oljeskattekontorets anbefaling er derfor at oppgjøret skal resultatføres skattemessig i 2002 med de beløp som framgår av Attachment A-1 i Settlement Agreement.

4.5 Konklusjon

Oljeskattekontoret foreslår i medhold av ovenstående at endringsvedtak av 5. november 2004 vedrørende skattemessig behandling av kontantoppgjør i forbindelse med oppløsning av Troll Commercial Model opprettholdes.

3.3 Selskapets tilsva

[Selskapet] - ved advokat [A] - fremsatte i brev av 29. april 2005 kommentarer til klagenotatet. På bakgrunn av dette brevet oversendte Oljeskattekontoret i brev av 19. september 2005 en faktumbeskrivelse som ble utarbeidet av kontoret forut for et møte med Statoil ASA i tilknytning til saken. Selskapet innga i svar av 7. oktober 2005 ytterligere kommentarer og anførsler. Begge brevene fra [Selskapet] siteres i det følgende, først brev av 29. april 2005:

”Vi viser til Oljeskattekontorets brev av 8. april 2005 til [Selskapet], hvor selskapet får oversendt Oljeskattekontorets redegjørelse til Klagenemnda for oljeskatt vedrørende ovennevnte (heretter: klagenotatet).

Vi vil i det følgende inngi merknader til Oljeskattekontorets redegjørelse i nevnte klagenotat.

1. INNLEDNING OG BAKGRUNN

Deltakerne i Troll commercial Modell (TCM) ble i september 2002 enige om et økonomisk oppgjør ("Settlement Agreement (TGSA/TCM)") i forbindelse med opphør TGSA/TGSA Supply Arrangements og hele TCM. I følge avtalen av september 2002 skal [Selskapet] motta EUR ca 69,6 millioner fra de øvrige TCM deltakerne som oppgjør for tariffmodell kostnader og enkelte andre kostnader, som var belastet i TCM pr 1. oktober 2002. Det økonomiske oppgjøret skal finne sted i årene 2002 - 2021, i henhold til nærmere fastsatt oppgjørsplan for hver enkelt TCM deltaker.

[Selskapet] er av det syn at det er nær sammenheng mellom det økonomiske oppgjøret og inntekter som selskapet vil ha i fremtidige regnskapsperioder ved salg av gass fra felt som tidligere har levert under TCM. Selskapet har således i sin selvangivelse for inntektsåret 2002 lagt til grunn at det totale beløp både for regnskaps- og skatteformål skal inntektsføres over årene nevnt ovenfor. Oljeskattenemnda fattet endringsvedtak på dette punkt, og la til grunn at hele kontantoppgjøret, ca kr 581 millioner, blir å inntektsføre skattemessig i 2002 uten noen form for neddiskontering til nåverdi. [Selskapet] påklaget endringsvedtaket ved vårt brev av 22. desember 2004.

Vi fastholder at det ikke er adgang til å fravike selskapets selvangivelse på dette punkt slik Oljeskattenemnda har gjort. [Selskapet] må således lignes i tråd med påstand i sin selvangivelse, slik at kontantoppgjøret blir å inntektsføre over årene nevnt ovenfor. Subsidiært vil vi hevde at det må foretas en neddiskontering slik at inntektsføring i inntektsåret 2002 skjer med nåverdien av oppgjøret som skal skje frem til og med 2021. Under enhver omstendighet vil vi hevde at om skattemessig inntektsføring av hele beløpet skal foretas i inntektsåret 2002, så kan likevel ikke renteelementet anses innvunnet og periodisert samme året. Periodiseringen og innvinning av dette inntektselementet vil først skje i takt med at hovedstolen forfaller til betaling etter den avtalte avdragsplanen. Vi viser generelt til hva som er sagt i selskapets klage av 22. desember 2004 på dette punkt. Nedenfor vil vi inngi enkelte supplerende kommentarer foranlediget av klagenotatet.

2. PERIODISERING AV KONTANTVEDERLAGET

Det kan innledningsvis slås fast at det er enighet mellom [Selskapet] og oljeskattemyndighetene om at den regnskapsmessige behandlingen av kontantoppgjøret skal legges til grunn også skattemessig etter hovedregelen i skatteloven 14-4 annet ledd, jf selskapets klage side to og klagenotatet nederst side 12. Det foreligger ingen særlige skatterettslige periodiseringsregler som får anvendelse i denne saken.

Det er [Selskapets] syn at kontantoppgjøret må sammenstilles med de fremtidige inntektene fra gassalg, og periodiseres over betalingsperioden 2002-2021. Det fremgår av klagenotatet side 15 annet avsnitt at:

"Etter Oljeskattekontorets mening er tilknytningen mellom kostnadene som fordeles gjennom tariffmodellen/kontantoppgjøret og de fremtidige gassalgsinntektene ikke tilstrekkelig nær og relevant til at disse skal sammenstilles etter sammenstillingsprinsippet."

Hovedformålet med årsregnskapet er å måle resultatet i regnskapsperioden. Beskrivelsen i årsregnskapet av [Selskapets] inntjening i 2002 skal gi brukerne av regnskapet grunnlag for å vurdere selskapets inntjeningsevne. Måling av regnskapsmessig resultat er sammenstilling (matching) av inntekter og kostnader i perioden.

Det er [Selskapets] syn at kontantvederlaget ikke er opptjent i 2002, og derfor må inntektsføres over perioden 2002-2021 i tråd med sammenstillingsprinsippet. Det faktum at det er inngått en bindende avtale om kontantoppgjøret mellom partene i september 2002, er ikke alene tilstrekkelig til at kontantoppgjøret anses "opptjent" i 2002, se f eks Tellefsen/Langli; "Årsregnskapet" (7. utgave 2001, 4. opplag 2003) side 71.

[Selskapet] har i følge den inngåtte avtale ikke adgang til å få utbetalt sin andel av kontantoppgjøret i 2002. Det følger tvert i mot av avtalen at totalbeløpet forfaller til betaling i rater i perioden frem til 2021, dvs mens [Selskapet] innvinner fremtidige gassalgsinntekter. Som forklart

i klagen av 22. desember 2004 vil en del av gassproduksjonen for [Selskapets] vedkommende fortsatt selges under de gamle TCM-kontraktene, og ikke under nye kontrakter inngått etter oppløsning av TCM. [Selskapet] fastholder derfor at oppløsningen av TCM og oppsplitting av eksisterende salgsvtaler og endring av avtalestrukturer ikke endrer det faktum at det fortsatt er den samme gassproduksjonen og leveranseprofilene som vil sikre de fremtidige inntektene. De uoppgjorte forpliktelsene fra før oppløsningen av TCM har således sterk tilknytning til fremtidige gassalgsinntekter fra de aktuelle feltene.

[Selskapet] registrerer at Oljeskattekontoret i klagenotatet side 15 har et annet syn på tilknytningen til fremtidige gassalgsinntekter, enn hva [Selskapet] selv har. [Selskapet] forstår det slik at Oljeskattekontoret i stor grad baserer sitt syn på saken på informasjon kontoret har mottatt i møter med Statoil. Vi er ikke kjent med alt hva Statoil har sagt i denne saken. Vi antar at det foreligger referater fra møter og telefonsamtaler mellom Oljeskattekontoret og Statoil i denne saken, og ber om å få tilsendt kopier av disse for mer eventuelt å kunne imøtegå klagenotatet mer konkret på dette punkt.

Oljeskattekontoret skriver i klagenotatet side 15, første avsnitt, bl a at;

"Oljeskattekontoret vil bemerke at det ikke medfører riktighet at Attachment B-I, som kontantoppgjøret fordeles etter, er volum etter omlegging av gassalget. ... Fordelingen i B-I er laget ved å kjøre en simulering av alle kontraktene år for år fremover, slik de var fordelt under TCM. . . . Oppgjøret er slik Oljeskattekontoret ser det kun en endelig fordeling av kostnader som allerede var pådratt, men som pr 01.1 0.02 ikke er belastet ut."

Uenigheten på dette punkt kan synes å bero mer på terminologi enn på realiteter. Attachment B-I reflekterer den volumbaserte allokeringen under TCM modellen dersom modellen hadde fortsatt frem til 2021. Dette er selvsagt kun et estimat over hva gassalget ville ha vært, i og med at det er umulig å si noe eksakt om salget før det faktisk er foretatt. Oppløsningen av TCM og oppsplitting av eksisterende salgsvtaler og endring av avtalestrukturer ikke endrer det faktum at det fortsatt er den samme gassproduksjonen og leveranseprofilene som vil sikre de fremtidige inntektene, jf f eks brev av 27. mai 2004 fra [Selskapet] til Oljeskattekontoret. De uoppgjorte forpliktelsene fra før oppløsningen av TCM har således sterk tilknytning til fremtidige gassalgsinntekter fra de aktuelle feltene. Vi fastholder derfor at Attachment B-I viser, som et beste estimat, partenes fremtidige salg etter omleggingen av gassalget i 2001. Vi fastholder derfor vårt syn om at oppgjøret innebærer en kompensasjon for mer/mindrebelastninger i TKM pr oppgjørsdagen direkte knyttet til partenes fremtidige salg.

3. RENTEELEMENT

Som det fremgår av klagen datert 22. desember 2004, er det [Selskapets] syn at kostnadsbelastningen i TCM innebar at alle kostnader belastet i tariffmodellen ville tilføres 7% reell avkastning p.a., dvs et direkte renteelement for kreditten mellom partene. Oppgjøret etter Settlement Agreement tar hensyn til renteelementet. Vi fastholder vårt syn om at Oljeskattenemnda tar feil når nemnda slår fast at det avkastningselementet som *"implisitt ligger inne i kontantoppgjøret ikke er å anse som en rentekompensasjon i skatterettslig forstand"*. Man må etter vårt syn se på realiteten snarere enn de formelle betegnelsen på avkastningselementet. Påslaget på 7% er rente også i skattemessig forstand, og denne er avtalt mellom partene. Vi viser til hva som er sagt i selskapets klage på dette punkt.

Vi stiller oss uforstående til Oljeskattekontorets konklusjon om at *"påslaget på 7% ikke utgjør en rente i skatterettslig forstand, men er et element i kostnadsfordelingen gjennom TCM. Statoils*

behandling av tariffmodellen, der det kun er utbelastet en tariffkostnad uten spesifisering av kostnads- og renteelement, støtter denne forståelsen. ..." (klagenotat side 17 annet avsnitt). Også på dette punkt legger altså Oljeskattekontoret stor vekt på Statoils mening. Vi for vår del påpeker imidlertid at Statoil, på tross av hva Oljeskattekontoret sier i klagenotatet, synes å være enig med [Selskapet] i at påslaget på 7% er en rente, jf Statoils brev av 6. juli 2004 gjengitt i klagenotatet side 16 midt på siden:

*"Når det gjelder selve bakgrunnen for at de 7% ble valgt, er forklaringen at **man valgte et nivå for renteberegning** som ble ansett mest mulig "nøytralt for de involverte parter. ..."*
(Våre uthevninger.)

Avslutningsvis under dette punkt bemerkes at Oljeskattekontorets syn om at *"avkastnings-elementet som implisitt ligger inne i kontantoppgjøret ikke er å betrakte som en rentekompensasjon i skatterettslig forstand"*, er svakt fundert og lite i samsvar med alminnelige holdninger i næringslivet. I dommen inntatt i Rt 2001 side 969 (Krossøy) uttaler Høyesterett som kjent at det ikke er grunnlag for å opprettholde den tradisjonelle lære om at rente krever særskilt hjemmel. I premissene uttaler Høyesterett bl a at:

". . . det nok i dag er en allmenn oppfatning - også utenfor kommersielle forhold - at rådighet over penger og annen likviditet har en pris, og at det derfor i økende grad både kreves renter av pengefordringer, og erkjennes at renter må betales."

Det gjengitte synspunktet er svært dekkende også for den foreliggende sak, der kontantoppgjøret skal betales i rater over hele 20 år, og underbygger ytterligere at påslaget på 7% er en rente.

4. NEDDISKONTERING

Vi fastholder hva som er sagt i klagen av 22. desember 2004 om at det er feil når Oljeskattenemnda ikke foretar en neddiskontering til nåverdi. Det er ikke bestridt av Oljeskattekontoret at det regnskapsmessig er korrekt å foreta en neddiskontering. Det kan her også vises til f eks Hendeland/Schwencke; "Regnskapsloven med kommentarer" (1999) side 149. Etter vårt syn må neddiskonteringen også legges til grunn skattemessig. I motsatt fall ville [Selskapet] bli skattlagt for et høyere beløp enn selskapet reelt mottar i avtaleperioden. Skatteloven er i flere sammenhenger slik å forstå at det for skatteformål skal foretas en neddiskontering, dvs at nåtidsverdien av en fremtidig inntektsstrøm legges til grunn også for skatteformål. Eksempelvis kan nevnes tap i fremtidig erverv der erstatning for varig skade utmålt som engangsbeløp er skattefri, samt engangsbeløp til avsløsning av en løpende pensjon (Rt 1926 side 548 (Uken) og Rt 1937 side 372)."

Selskapets brev av 7. oktober 2005 siteres i det følgende:

"Vi viser til tidligere korrespondanse vedrørende ovennevnte, senest Oljeskattekontorets brev av 19. september 2005.

Oljeskattekontoret oversender ved sitt brev som nevnt en faktumbeskrivelse utarbeidet av kontoret forut for et møte med Statoil. Vi viser generelt til hva som tidligere er sagt fra denne side, men vil i det følgende likevel knytte enkelte kortfattede kommentarer til den tilsendte faktumbeskrivelse.

Oljeskattekontoret skriver i faktumbeskrivelsen side to (etter grafen) at differansen mellom levert gass og inntektsgivende volum (X) under Troll Commercial Modell ble *"registrert på en*

”gasskonto”, og skulle ”tas igjen” på slutten av kontraksperioden”. Dette fremgår også av klagenotatet side 3, punkt 2.2. Isolert sett betyr dette at A-feltene fikk en mindre del av det inntektsgivende volum (TGSA volum), mens Troll/Sleipner fikk en tilsvarende større del av inntekten i forhold til faktisk levert gass under TGSA.

Oljeskattekontorets grafiske fremstilling og beskrivelse av forholdet mellom levert (produsert) gass og inntektsgivende volum mellom A-feltene og Troll/Sleipner, er i og for seg riktig. I neste setning fremstiller imidlertid Oljeskattekontoret ”ubalansen” mellom levert gass og inntektsgivende volum som at denne innebar en fremskyndelse av inntekt for Troll/Sleipner. Etter vår oppfatning er dette ikke riktig, eller i det minste altfor unyansert. Vi vil bemerke at dersom Troll/Sleipner ikke hadde gitt A-feltene mulighet til å levere gass under TGSA, så ville Troll/Sleipner uansett ha vært i stand til på egenhånd å ha levert de volumer man hadde forpliktet seg til å selge under TGSA. For Troll/Sleipner er det derfor ikke riktig å si at Troll Commercial Modell i seg selv medførte noen fremskyvning av inntekt.

Avslutningsvis vil vi bemerke at når man snakker om differansen som oppstår mellom levert gass og inntektsgivende volum under TGSA (”gasskontoen”), må det også komme frem at Troll/Sleipner selskapene har refiektert denne differansen som gjeld overfor A-feltene.”

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder periodiseringen av det kontantoppgjør [Selskapet] skal motta i årene 2003-2022 i tilknytning til Settlement Agreement TGSA/TCM.

Det første spørsmålet det må tas stilling til er om kontantoppgjøret skal resultatføres med skattemessig virkning i 2002.

Som fremholdt både av selskapet og Oljeskattekontoret foreligger det ikke særlige skatterettslige periodiseringsregler som vil komme til anvendelse. Det er da skattyters årsregnskap, for så vidt dette er i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen, som skal legges til grunn for periodiseringen, jf skatteloven (sktl.) § 14-4, 2. ledd.

Avgjørende for den regnskapsmessige periodiseringen er de grunnleggende regnskapsprinsipper, herunder transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven (rskl.) § 4-1, 1. ledd nr. 1- 3. Bestemmelsen lyder slik:

§ 4-1. Grunnleggende regnskapsprinsipper

Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:

1. Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet).
2. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet).

3. Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).[...]

Sammenstillingsprinsippet i § 4-1, 1. ledd nr 3 skal sikre at alle utgifter som er medgått eller vil medgå til å generere en inntekt, resultatføres i samme periode som inntekten resultatføres. Avgjørende for når en utgift kostnadsføres er dermed når inntekten er opptjent, jf. nr 2. Utgifter som ikke har en bestemt eller tilstrekkelig sammenheng med inntekter i fremtidige perioder skal kostnadsføres straks.

Ved Settlement Agreement TGSA/TCM ble avtalekomplekset som Troll Commercial Model (TCM) utgjorde oppløst og avsluttet. Effektiv dato for avtalen var 01.10.2002. Avviklingen medførte at den gjennomsnittsfordeling av inntekter og kostnader som TCM innebar opphørte. Kontantoppgjøret, som er en del av dette avsluttende avtaleverket, omfattet kostnadene som pr 01.10.2002 inngikk i tariffmodellen.

Det er fra [Selskapets] side anført at det er en direkte og tilstrekkelig tilknytning mellom kontantoppgjøret og selskapets fremtidige gassalgsinntekter i oppgjørsperioden 2003-2022. Det anføres at kostnadene i kontantoppgjøret er nært knyttet til den del av gassproduksjonen som fortsatt selges under de opprinnelige kontraktene. Etter selskapets mening springer så vel oppgjøret som de fremtidige gassalgsinntekter ut av de avtaler som lå til grunn for TCM, og det er selskapets syn at kontantoppgjøret skal sammenstilles med de fremtidige inntektene og dermed periodiseres over betalingsperioden.

Klagenemnda ser det slik at kostnadene som inngår i kontantoppgjøret er pådratte kostnader som knytter seg til et forretningsmessig forhold som opphørte i 2002, noe som tilsier en resultatføring i 2002. At deler av gassproduksjonen fremdeles selges under de tidligere kontraktene kan i seg selv ikke tilsi en annen løsning. Gassalgskontraktene ble splittet opp og fordelt ut på hvert enkelt selskap. De fremtidige inntektene på fordelte kontrakter må anses å knytte seg til avtaleforhold uavhengig av Settlement Agreement TGSA/TCM og tidligere TCM.

Kostnadene som inngår i kontantoppgjøret er i all hovedsak kapasitetskostnader, lagerkostnader (frikjøp lagerforpliktelse Etzel) og forskuddsbetalinger. Det er intet som tilsier at dette er kostnader som kan knyttes til fremtidig gassproduksjon. For øvrig inneholdt tariffmodellen ikke på noe tidspunkt produksjonskostnader. Klagenemnda vil bemerke at ca 65% av kostnadene knytter seg til Etzel Gasslager (TGSA art. 9-4), og opphevelsen av lagerforpliktelsen der gasselgerne måtte betale et større vederlag til gasskjøperne. Selskapene – herunder [Selskapet] – fikk ved Klagenemndas kjennelse av 10. november 1999 medhold i at det ikke var tilstrekkelig tilknytning mellom frikjøpsbeløpet og fremtidige gassalgsinntekter til at de kunne sammenstilles.

Klagenemnda har etter dette kommet til at kostnadene i kontantoppgjøret ikke kan sammenstilles med fremtidige gassalgsinntekter i oppgjørsperioden. De samlede kostnadene - for selskapet et netto refusjonsbeløp som mottas - blir etter dette å resultatføre i 2002.

Det må imidlertid tas stilling til om det samlede beløpet som skal inntektsføres i 2002 skal neddiskonteres. Beløpet utgjør summen av de nettobeløp som skal mottas hvert år over perioden 2003 – 2022.

Oljeskattenemnda la i endringsvedtak av 5. november 2004 til grunn at det årlige avkastningselementet på 7% som implisitt ligger inne i kontantoppgjøret ikke er en rente i skattemessig forstand. Det er videre fremholdt i vedtaket at både rettspraksis, ligningspraksis og juridisk teori tilsier at det ikke er grunnlag for å beregne en rente og neddiskontere til nåverdi med skattemessig virkning, når det ikke er avtalt noen rente.

Klagenemnda er enig med Oljeskattenemnda i at avkastningselementet på 7% ikke kan anses for å være en avtalt rente som kan legges til grunn skattemessig. Selskapenes egen behandling av dette som utbelastet tariffkostnad uten utskillelse som eget renteelement og parallellen til kapitalelementet i ordinær rørledningstariff underbygger dette.

Spørsmålet er om det beløp som blir å inntektsføre i 2002, likevel bør reduseres til nåverdi.

Skatteloven har ingen bestemmelser som direkte regulerer spørsmålet om neddiskontering. Spørsmålet har vært vurdert av domstolene ved et par anledninger. I Knudssøndommen inntatt i Rt 1966 side 364 - som gjaldt gevinstbeskatning ved salg av fast eiendom - fikk skattyteren ikke medhold i at salgssummen, som var avtalt å skulle betales i terminer uten renter, kunne reduseres til nåverdi. I skatterettslig teori er det med støtte i høyesterettsdommen antatt at rentefri kreditt generelt ikke kan neddiskonteres, jf bl.a. Skattelovkommentaren for 2003/2004 v/Brudvik, Greni, Syversen og Aarbakke side 499-500. Borgarting lagmannsrett har i dom avsagt 28. januar 1999, inntatt i Utv. 1999 side 557, også vurdert Knudssøndommen slik at den gir uttrykk for et nominalistisk prinsipp ved den skatterettslige behandling av rentefri kreditt. Lagmannsrettens dom gjaldt rentefritt kredittkjøp av immaterielle rettigheter, og retten fant at kostprisen for rettigheten måtte settes til den nominelle kjøpesum.

Slik Klagenemnda ser det, kan foreliggende sak ikke sammenlignes med de tilfeller som har vært oppe i rettspraksis. Det beløp [Selskapet] mottar over perioden 2003-2022 er selskapets andel av et kontantoppgjør i forbindelse med avslutningen av et løpende kontraktsforhold. Det dreier seg ikke om rentefri kreditt i forbindelse med et salg eller vurdering av et driftsmiddels kostpris. Den ligningspraksis oljeskattemyndighetene har vist

til, jf klagenotatet foran side 15, kan etter Klagenemndas mening heller ikke tillegges avgjørende vekt i nærværende sak.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at den skattemessige behandling i dette tilfellet bør bygge på den regnskapsmessige. Klagenemnda tar utgangspunkt i at det synes å være en utvikling i retning av nåverdi-betraktninger i regnskapsmessig sammenheng. I Årsregnskapet i teori og praksis 2005 av Huneide, Pedersen, Schwencke og Sørensen heter det (side 237):

”Det er antakelig ikke særlig utbredt å neddiskontere langsiktige fordringer, selv om de ikke blir rentebelastet. Det er likevel god regnskapskikk å neddiskontere slike fordringer til dagens verdi hvis det beregnes en svært lav eller ingen rente. Hvorvidt neddiskontering bør eller skal finne sted, vil avhenge av hvor stor forskjellen mellom nominell verdi og neddiskontert verdi er. Vi antar at årsaken til at neddiskontering antakelig er lite vanlig, er at differansen oftest ikke er vesentlig.”

Under henvisning til det beløp foreliggende sak gjelder, jf foran side 3 og den lange tidshorisonen oppgjøret skal foretas over, legger Klagenemnda til grunn at differansen i dette tilfellet er vesentlig.

[Selskapets] samlede andel av kontantoppgjøret blir etter dette å beskatte til neddiskontert verdi.

Klagenemnda finner det rimelig å basere seg på en markedsrente. Størrelsen på diskonteringsrenten settes til 3,96% reelt. Klagenemnda bygger her på en gjennomsnittlig 10 års statsobligasjonsrente for september 2002 med et risikotillegg på 0,5 prosentpoeng. Dette er tilsvarende risikotillegg som legges til grunn for beregning av selskapenes lånerente og neddiskonteringsfaktor ved overdragelser etter petrsctl. § 10. Da beløpene i Attachment A-1 er i reelle 2002-Euro, er den nominelle renten justert for inflasjon, slik at en får en reell diskonteringsrente på 3,96%¹¹.

Inntektsføringen av et neddiskontert beløp i 2002 forutsetter at det for hvert enkelt inntektsår i den resterende betalingsperioden foretas en løpende inntektsføring.

Dette vil gi som resultat at inntektsført beløp i 2002 skal utgjøre kr 325 799 931. I forhold til endringsvedtak av 5. november 2004 vil selskapets sokkelinntekt for 2002 bli å redusere med kr 183 031 023.

[Selskapet] har med dette fått delvis medhold i klagen.

¹¹ Gjennomsnittlig 10 års statsobligasjonsrente for september 2002 er 6,06%. Justert for 0,5 prosentpoeng gir dette en nominell rente på 6,56%. Justert for Norges Banks langsiktige inflasjonsmål på 2,5% får man en reell rente som følger:
$$\text{Realrente} = (\text{Nominell rente} - \text{inflasjon}) / (1 + \text{inflasjon}) = (6,56\% - 2,5\%) / (1 + 0,025) = 3,96\%.$$

Kjennelsen er enstemmig.

S L U T N I N G

Selskapets sokkelinntekt for inntektsåret 2002 reduseres med kr 183 031 023.

10) Kjennelse 28. august 2006. Fordeling av konsernkostnader

1) Innledende bemerkninger

[Selskapet] er et datterselskap av [Morselskapet] .

[Konsernets] virksomhet på norsk sokkel er samlet i [Selskapet]. Selskapet er deltaker på [felt] på norsk sokkel, og er selv operatør på flere av dem. [Selskapet] har ingen egne ansatte. Ansatte i [Morselskapet] arbeider for begge selskaper.

Selskapet har påklaget ligningen for 1999-2003 på en rekke punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles spørsmålet om fradrag for konsernbelastninger fra morselskapet for så vidt gjelder den andel som er henført til sokkelvirksomheten.

[Selskapet] har påklaget endringsvedtaket for 1999 samt ligningene for 2000-2003 i brev av 19. september 2001, 30. november 2001, 2. desember 2002, 28. november 2003 samt 22. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 22. april 2005. Selskapet innga tilsvaer til redegjørelsen i brev av 29. august 2005.

2) Saksforhold, ligningene

2.1 Saksforholdet

[Selskapet] har som nevnt ingen egne ansatte og all administrasjon forestås av ansatte i morselskapet [Morselskapet]. Enkelte tjenester kalles Management Service Costs og belastes [Selskapet] direkte, og deretter skjer en indirekte fordeling mellom sokkel og land. For kostnader som belastes som følge av felles tjenester til hele konsernet, såkalte Inter Group Service Costs, skjer en indirekte fordeling mellom 100 %-eide selskaper i konsernet.

I begge tilfelle blir de indirekte kostnadene fordelt etter en fordelingsnøkkel som består av årlige driftskostnader pluss årlig gjenstående del av saldo driftsmidler. Denne nøkkelen er valgt fordi den dels skal gjenspeile aktivitetsnivået (gjennom driftskostnadene), dels skal den gjenspeile hvor konsernledelsen har sin fokus og oppmerksomhet (gjennom uavskrevne investeringer).

Fordelingsnøkkelen ble innført med virkning fra 1999. Tidligere ble dels de samme kostnadene fordelt som generalkostnader mellom sokkel og land etter en annen fordelingsnøkkel, summen av årlige driftskostnader og avskrivninger.

Som utvinningsselskap på norsk sokkel er [Selskapet] operatør for en del lisenser, hvor selskapet kan viderebelaste partnere deler av belastningene fra morselskapet. Partnernes andel blir indirekte funnet på samme måte, ved at lisensenes 100 % - kostnader (driftskostnader og uavskrevne investeringer) medtas i fordelingsgrunnlaget for å finne [Selskapets] andel.

Morselskapet belaster på et foreløpig grunnlag gjennom inntektsåret. Etter inntektsårets slutt foretas rekalkulering på grunnlag av endelige regnskapstall, og eventuelle differanser etterbelastes eller refunderes mellom selskapene. Disse differansene blir regnskaps- og skattemessig henført til det påfølgende inntektsåret.

Morselskapet utbelaster et fortjenestepåslag tilsvarende 5 % på belastede kostnader. Den delen som belastes [Selskapet] og som deretter viderebelastes partnerne, pålegges imidlertid ikke margin i siste ledd slik at [Selskapet] blir sittende igjen med hele påslaget.

2.2 Ligningene

Ved ligningen for inntektsåret 1999 ble det nye fordelingssystemet vurdert, men det ble ikke foretatt noen fravikelse. Oljeskattekontoret varslet i brev av 19. januar 2001 om endringssak. Etter en del korrespondanse foretok Oljeskattenemnda endring av ligningen for 1999 ved vedtak av 27. august 2001. Ved fordelingen ble bruken av uavskrevne investeringer erstattet med årets avskrivninger i fordelingsnøkkelen. Ved ligningen for 2000-2003 ble det foretatt tilsvarende fravikelser. Fravikelsene kan oppsummeres slik:

	1999	2000	2001	2002	2003
Total fravikelse	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Rekalkuleringer			[...]	[...]	[...]
Fortjenestepåsl.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Fravikelse ekskl.					
Rekalk. og fortj.	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

Bruk av endelige tall i annen fordelingsomgang medfører rekalkulerte differanser. Slike differanser ble belastet først for inntektsåret 2000. Disse ble beregnet og regnskapsført i 2001 og spørsmålet om skattemessig behandling ble da første gang vurdert under ligningsbehandlingen dette år. Alternativene var om man skulle se bort fra disse ved beskatningen, eventuelt medta differansene for samme år eller eventuelt året etter som selskapet hadde lagt opp til.

Ved ligningen for inntektsåret 2000 fant Oljeskattenemnda å godta de rekalkulerte differansene ved å gi fradrag for disse før fordelingene ble beregnet. For senere år ble

selskapet bedt om å innsende oppdaterte tall under ligningsbehandlingen, slik at det ble foretatt et endelig skjønn.

3) Anførlene

3.1 Klagene

Selskapet har som nevnt påklaget endringsvedtaket for 1999 i brev av 19. september 2001, og klagen er begrunnet i brev av 13. november 2001. I tillegg er også hvert senere inntektsårs ligning påklaget. I disse klager er det stort sett vist til tidligere korrespondanse. Kun brev av 13. november 2001 siteres derfor her:

”Innledning

[Selskapet] viser til brev av 19.09.01 hvor selskapet påklager til Klagenemnda for oljeskatt endringsvedtak av 27. august 2001 vedrørende fordeling av konsernkostnader for inntektsåret 1999. [Selskapet] gir herved en nærmere begrunnelse for klagen.

[Selskapet] og Oljeskattenemnda er uenige om to forhold vedrørende fordeling av konsernkostnader:

- Skjønn vedrørende fordeling av Intra Group Service Costs (IGSC) for [konsernet] (herunder også mellom sokkel og land), og fordeling av [Selskapets] Management Service Costs (MSC) mellom sokkel og land.
- Fortjenesteelement på 5%.

Selskapets skjønn

Selskapet har benyttet følgende prinsipp for klassifisering av konsernkostnader:

- Morselskapskostnader (blir ikke fordelt)
- Tjenester til selskaper med felles administrasjon blir direkte belastet (MSC)
- Tjenester som 100% eide [konsernselskaper] nyter godt av (blir nøkkelfordelt etter skjønn) (IGSC)

Kostnader som belastes [Selskapet] blir nøkkelfordelt mellom sokkel- og landaktivitet etter skjønn.

Selskapet benytter følgende regnskapsmessige størrelser i skjønnsutøvelsen:

- Akkumulerte investeringer fratrasket avskrivninger
- Driftskostnader (før avskrivninger)

Skjønnet er begrunnet i brev av 22.09.00, 01.08.00, 12.10.00 og 23.03.01. Vi siterer fra sistnevnte brev:

[Morselskapet] etablerte i 1999 en ny modell for fordeling av konsernkostnader. En årsak til omleggingen var organisatoriske endringer i konsernet kjennetegnet ved:

- resultatansvaret for divisjonene ble overført til konsernledelsen (1999).
- planlegging av nytt Corporate Centre (2000) der oppbyggingen baseres på økt fokus på strategi, styring og ledelse av divisjonens forretningsområder ("governance activities"),

- etablering av [konsernenheten] Business Partner (2000) for direkte belastning til divisjonene av Shared Service tjenester (regnskap, finans og andre prosess baserte tjenester)

Fokus for Corporate Center vil være styring, kontroll og strategisk retningssetting. Av dette følger at prosesser som kapitaldisponering, investeringsbeslutninger, og restrukturering vil i særlig grad ha konsernets oppmerksomhet. Alle investeringsforslag av en viss størrelse må håndteres av de ulike enheter i konsernsenteret før de legges fram for de besluttende organer. I tillegg vil Corporate Center inneholde faglig tunge funksjoner som jobber mot divisjonene og som det utfra en cost benefit vurdering er lønnsomt å ha sentralt og ikke spre rundt på de enkelte divisjoner. De prosessorienterte tjenestene vil som nevnt ovenfor ligge i [konsernenheten] Business Partner og ikke inngå i konsernkostnadene.

Ett av formålene var å få en allokeringsmodell der i utgangspunktet de samme prinsipper ble benyttet som grunnlag for allokering både regnskapsmessig, skattemessig og ved belastning av partnere innenfor oljevirksomheten. Systemet skulle etableres som en global ordning, det vil si inkludere [konsernets] worldwide aktivitet, og være i samsvar med OECD's retningslinjer.

[Konsernet] har bygget opp kostnadsallokeringsmodellen i samsvar med OECD's retningslinjer. Vi viser til "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations" (1995 med senere endringer), og vi vil henføre oppmerksomheten til kapittel VII "Special Considerations for Intra-Group Services". Punkt 7.4 påpeker at "Each case is dependent upon its own facts and circumstances and the arrangement within the group" I første omgang blir kostnader fordelt direkte som Shareholder Costs og Management Service Costs. Andre aktiviteter og tjenester som er tilgjengelig for hele gruppen faller inn under Intra-Group Service avtalene, i samsvar med punkt 7.14. [Konsernet] har i samsvar med punkt 7.22 og 7.23 fordelt kostnadene indirekte etter en rimelig og enkel metode.

[Konsernet] har valgt en fordelingsmodell for de kostnader som utbelastes som skal reflektere:

- etterspørselen etter tjenester. Etter vår vurdering vil den være avhengig av aktivitetsnivået. Driftskostnader utenom avskrivninger vil ivareta dette forholdet, og
- hvor konsernledelsen vil ha sin fokus og oppmerksomhet. Som nevnt vil det i stor grad være mot nye prosjekter og anvendelse av investert kapital. Etter vår vurdering vil samlet kapital anvendt i virksomheten gi en god avspeiling av forbruket av disse tjenestene.

For å få fram en nøkkel som reflekterer begge disse forholdene inngår derfor årlige driftskostnader (minus avskrivninger) pluss historiske investeringer (minus akkumulerte avskrivninger) som et samlebeløp i formelen som bestemmer en enhets andel av kostnadene som skal fordeles.

OECD Rapporten bekrefter i punkt 7.24 at når allokering etter den direkte metode er urimelig kostnadskrevende kan den indirekte metode benyttes. Vi har lagt vekt på at selskapene får en rimelig belastning av tjenestene fra et overordnet synspunkt. Både kostnader og verdiforvaltning av investeringer har konsernets fokus og kontroll. Nettopp fordi disse parameterene har konsernets oppmerksomhet, er de benyttet som

fordelingsnøkler for den indirekte metode. Dette er i samsvar med rapportens punkt 7.25; "Whether the allocation method is appropriate may depend on the nature and usage of the service".

Det er de enkelte konsernselskaperes investerings- og driftskostnader som inngår i kostnadsfordelingsnøkkelen. I tillegg vil operatørskapene på sokkel ha nytte av konserntjenestene. Derfor blir den aktiviteten [Konsernet] betjener som operatør lagt inn i fordelingsnøkkelen ved oppgrossing av investering og driftskostnader. Partnerne refunderer [Selskapet] den oppgrossede andelen av kostnadene. Således vil [Selskapet] sitte igjen med konsernkostnader som representerer [Konsernets] eierandeler i operatørfeltene. Systemet skal reflektere den nytte selskapene har av belastningene. Det danner basis for utforming av kostnadsfordelingsnøkkelen.

For å illustrere Corporate Center's omfang i [Konsernet] så utgjorde konsernkostnadene på [...] millioner kroner i 1999 ca. 0,7% av de totale driftskostnadene i konsernregnskapet. MSC og IGSC utgjorde ca 0,4% av den samme kostnadsmassen. Siden en del av konsernkostnadene blir utfakturert til våre partnere på norsk sokkel blir [Konsernets] samlede nettobelastning mindre enn 0,7%.

Det er vår vurdering at modellen

- imøtekommer tidligere innvendinger fra Oljeskattenemnda
- er utformet slik at den gir en god tilnærming til den faktiske etterspørselen etter tjenester fra konsernet (jfr. beskrivelse av Corporate Centers rolle og funksjoner ovenfor)
- gir en rimelig fordeling av konsernkostnader i forhold til aktivitet, inntjening osv.

Oljeskattenemndas vurdering

I store trekk aksepterer Oljeskattenemnda hovedelementene og strukturen i [Konsernets] modell, men mener at det anvendes en nøkkelfordeling av kostnadene som gir en for høy belastning på sokkelen. Oljeskattenemnda skriver at det ikke er unaturlig at investeringer hensyntas ved fordelingen av konsernkostnader. Spørsmålet er hvordan investeringer skal hensyntas. Det heter videre fra endringsvedtaket *"Nemnda er enig i at det kan stilles spørsmål ved den periodisering som følger av Oljeskattekontorets skjønn. Dette er imidlertid ikke noe grunnlag for å akseptere selskapets påstand, som etter nemndas oppfatning gir en for høy totalbelastning. Selskapet har ikke foreslått en alternativ periodisering, gitt utgangspunktet om at investeringsutgifter kun skal inkluderes i fordelingsgrunnlaget en gang."*

Vi vil til dette bemerke at [Konsernets] fordelingsmodell etter vår mening er utformet slik at den gir en god tilnærming til den faktiske etterspørselen etter tjenester og gir en rimelig fordeling, jfr nedenfor. Det kan da ikke brukes som et argument mot vår fordeling at [Konsernet] ikke har foreslått et alternativt prinsipp, som vi selv ikke ville anse dekkende.

At selskapet skal foreslå en alternativ periodisering kan dessuten virke som et relativt urimelig krav når systemet allerede er gjennomført for hele [Konsernet].

Nemnda derimot synes selv å mene at det allokeringssprinsipp den har benyttet ikke gir et riktig resultat. Den uttaler at "det kan stilles spørsmål ved den periodisering som følger av Oljeskattekontoret skjønn". Det hadde da vært naturlig at nemnda selv vurderte et annet prinsipp som det ikke kunne stilles spørsmål ved.

Oljeskattekontoret har bedt [Konsernet] om tall som kan gi grunnlag for to alternative (alternativ 2 og 3 nedenfor) allokeringssystemer hvor investeringsutgifter kun er inkludert i fordelingsgrunnlaget en gang. I brevet av 17.01.01 vises summen av opprinnelig belastning av 1999 konsernkostnader og rekalkulering av 1999 konsernkostnader belastet i år 2000, mens tabellene viser i denne klagen ellers kun opprinnelig belastning av 1999 konsernkostnader. De to tabellene under er derfor kun for sammenligningsformål. I beregningsgrunnlaget inngår ikke eliminerte tall og ingen deleide selskaper ; det er kun grunnlaget for fordelingsformelen som beskrevet i teksten for hvert alternativ, som er endret. I nevnte brev ble følgende opplysninger oversendt:

Konsernkostnader belastet [Selskapet] når følgende størrelser inngår i formelen:

	<i>Alternativ 1</i> <i>[Konsernets] modell</i>	<i>Alternativ 2</i> <i>Dr.kostnader,</i> <i>inkl. avskrivning</i>	<i>Alternativ 3</i> <i>Årets nye</i> <i>investeringer</i>
<i>Management Service Costs</i>	[...]	[...]	[...]
<i>Intra Group Service Costs</i>	[...]	[...]	[...]
<i>Sum</i>	[...]	[...]	[...]

Summen av disse kostnadene er i andre omgang fordelt i samsvar med den valgte fordelingsformel som beskrevet ovenfor, internt mellom land og sokkel innenfor [Selskapet]:

	<i>Alternativ 1</i>	<i>Alternativ 2</i>	<i>Alternativ 3</i>
<i>Sokkel</i>	[...]	[...]	[...]
<i>Land</i>	[...]	[...]	[...]
<i>Sum</i>	[...]	[...]	[...]

Som en ser representerer alternativ 1 en sokkelbelastning tilnærmet lik gjennomsnittet av alternativ 2 og alternativ 3.

I vedtaket legger nemnda til grunn et prinsipp for nøkkelfordeling av konsernkostnader

- der driftskostnader inkl. avskrivninger inngår i nøkkelfordelingen for IGSC generelt og MSC innad i [Selskapet]
- der stort sett eliminerte tall legges til grunn. Et gjennomarbeidet konsernallokeringssystem må baseres på størrelser for hvert enkelt selskap og ikke eliminerte tall. Oljeskattenemnda benytter [Selskapets] regnskaper i teller hvor eliminering mellom sokkel og land internt i [Selskapet] er hensyntatt, mens [Konsernets] samlede eliminerte tall benyttes i nevner. Summen av de enkelte selskapers regnskapstall (summen av teller) og [Konsernets] samlede eliminerte tall for driftskostnader (nevner) er imidlertid ikke like store. Når nemnda i tillegg benytter [Konsernets] konsoliderte tall i skjønnet, inkluderes også selskaper vi delvis eier. Slike selskaper har andre aksjonærer. Det vil være urimelig at [Konsernet] skal belaste andre aksjonærer med [Konsernets] egne konsernkostnader. Således kan ikke denne metode benyttes for fordeling av konsernkostnader til [Konsernets] ulike selskaper.
- der justering skjer på bruttotall belastet sokkel uten å hensynta at en vesentlig del av disse kostnadene faktureres lisensene og dermed partnerne og ikke belastes [Konsernet] overhodet. Dette må bli feil av følgende årsaker: Ved beregning av sokkelandelen er det for felt der [Selskapet] er operatør lagt inn 100 % av investerings og driftskostnadene og ikke bare

[Selskapets] andel. Dette er gjort for å hensynta partnernes andeler av konsernkostnadene. Denne andelen belastes partnerne i [Selskapets] operatørlisenser. [Selskapets] netto andel av konsernkostnadene på sokkel består av [Selskapets] andeler i operatørlisensene og av konsernkostnader som fordeles til [Selskapets] ikke-operatør aktiviteter. Det er således [Selskapets] netto andel av konsernkostnader som kommer til fradrag på sokkel i [Selskapets] selvangivelse. Oljeskattenemnda foretar imidlertid inntektpåslag i ligningen basert på konsernkostnader inklusive partnernes andeler. Refusjon fra partnerne hensyntas ikke. Etter nemndas metode vil [Selskapet] derfor få det samme inntektpåslag uavhengig av hvor stor andel av konsernkostnaden som utbelastes.

Et nødvendig krav for at nemndas modell skal være operasjonell er derfor at nemndas nøkkel bare anvendes på de kostnader som belastes [Selskapets] ikke-operatør aktiviteter direkte ([Selskapet] 100%).

[Selskapet] har belastet [...] MNOK ut på lisensene i konsernkostnader for 1999. Resultatet av nemndas skjønnsutøvelse er at bare 8,9 % av de totale konsernkostnadene, etter at utfakturering til partnerne er hensyntatt, ble belastet [Selskapets sokkelvirksomhet], jfr vedlagte detaljerte tabelloppsett.

Fra Oljeskattenemndas bemerkninger siteres: *"Etter selskapets påstand er imidlertid sokkelens andel av konsernkostnadene langt høyere enn andelen av driftsinntekter i 1999, selv om dette er et år med relativt høy gjennomsnittlig oljepris. Nemnda finner dermed at en slik vurdering snarere støtter konklusjonen om at selskapets fordelingsmodell gir en overbelastning av konsernkostnader til sokkelen, enn at sokkelbelastningene er rimelige".*

Nemnda indikerer her at en andel lik driftsinntektene (17%) kan med rimelighet henføres til sokkel. Allikevel legger nemnda seg på halvparten av den overordnede vurdering i sin faktiske skjønnsutøvelse (8,9 %). Her er det med andre ord ikke samsvar.

[Selskapets] vurdering

Når man foretar vurdering av skjønnet, er det netto tall for konsernkostnadene eksklusive partnernes andeler som er relevant. Nedenfor er ulike sentrale størrelser vist som U&P's prosentandel av [Konsernets] konsoliderte tall. Dette gir en indikasjon på sokkelens relative betydning i forhold til annen aktivitet i [Konsernet].

Vi har tatt med 2000 for å få et bredere sammenligningsgrunnlag når det gjelder vårt skjønn samtidig som det gir et inntrykk av vilkårligheten i nemndas vedtak. Disse tallene er ikke oppjustert med partnernes andel.

U&P's andel av [Konsernet] totale: \ År	1999	2000
Driftsinntekter	17,0 %	22,6 %
Driftsresultat	75,5 %	70,6 %
Anleggsmidler	63,6 %	60,1 %
EBITDA	57,1 %	61,5 %
Planmessige avskrivninger	57,9 %	64,2 %

Driftskostnader eksklusive avskrivninger	5,9 %	6,3 %
Driftskostnader inklusive avskrivninger	11,1 %	12,0 %
Tilgang bygninger, maskiner, inventar, og lignende (. [...])	91,2 %	60,4 %
Kontraktsforpliktelser og bevilgninger, år	83,3 %	87,1 %
Kontraktsforpliktelser og bevilgninger, sum	92,7 %	93,9 %

Kilde: [Konsernets] årsrapporter, note 5, 16 og 23

Noen størrelser er relativt sett mer vesentlige enn andre når det gjelder konsernledelsens fokus og oppmerksomhet og dermed etterspørselen etter tjenester. Det er verdt å merke seg at mer enn 50% av årlige investeringer og totale anleggsmidler i konsernet ligger i U&P.

IGSC

Det er [Selskapets] netto andel av IGSC som skal vurderes mot [Konsernets] totale aktiviteter.

Til sammenligning er i tabellen nedenfor vist hvor stor prosentandel av [Konsernets] totale Intra Group Service Costs som er kommet til fradrag mot sokkelinntekt. Tallene viser prosentandel etter [Selskapets] påstand og etter henholdsvis Oljeskattenemndas vedtak i 1999) og Oljeskattekontorets varsel (2000). Fradraget mot sokkelinntekt er nettokostnader, dvs bruttofradrag minus refusjon fra partnere, mens totalkostnader er bruttokostnader minus refusjon fra partnere. Prosenten viser således hvor stor prosentandel de kostnader som [Selskapet] får fradrag for mot sokkel utgjør i forhold til totale konsernkostnader etter at refusjon fra partnere er hensyntatt. Det er [Selskapets] andel som må sammenlignes med de prosentandeler som fremgår av tabellen ovenfor.

Sokkelens andel av IGSC, netto	1999	2000
Nemdas vedtak/OSK's varsel	7,9 %	-0,2 %
[Selskapets] påstand	46,1 %	22,9 %

Se vedlagt detaljerte oppsett som viser hvordan tallene framkommer.

Fordi nemnda ikke hensyntar refusjonen fra partnerne ved beregning av sokkelandelen blir [Selskapets] netto fradrag på sokkel etter henholdsvis nemndas vedtak og kontorets varsel bare ca 8 % i 1999 og negativt i 2000. At tallet blir negativt i 2000 skyldes at det beløp som er fakturert partnerne og som blir inntektsført, er høyere enn bruttofradraget etter nemndas skjønn. Årsaken til endringen i prosentsatsene fra 1999 til 2000 skyldes en høyere utfaktureringsgrad til partnerne i 2000. År 1999 er et overgangsårs m.h.t. utfaktureringsgrad til partnerne, mens fra 2000 er den nye modellen for utfaktureringsgrad implementert. For år 2000, som er representativt for fremtidige år, er således den prosentandel som blir belastet sokkel etter [Selskapets] påstand eksempelvis i samme størrelsesorden som driftsinntektene og langt mindre enn andelen investeringer og anleggsmidler. Vi mener at dette viser at nemndas fravikelser er helt urimelige og at prinsippene for allokering således er feil.

MSC

MSC fordeles etter den indirekte metode mellom sokkel og land innenfor [Selskapet]. Det er derfor relevant å sammenligne fordelingen av MSC netto til U&P/sokkel med eksempler på U&P/sokkels andel av aktiviteten i [Selskapet] i henhold til årsrapport/selvangivelse.

U&P's andel av [Selskapets] totale: \ År	1999	2000
Driftsinntekter* (uten eliminerings)	40,1 %	42,3 %
Anleggsmidler*	85,3 %	93,7 %
Driftskostnader eksklusive avskrivninger	41,7 %	40,3 %
Driftskostnader inklusive avskrivninger	40,8 %	54,6 %
Nemndas vedtak/OSK's varsel, sokkelens andel av [Selskapets] MSC, netto	67,5 %	61,9 %
[Selskapets] påstand, sokkelens andel av [Selskapets] MSC, netto	82,1 %	52,1 %

Se vedlagte detaljerte oppsett som viser hvordan tallene framkommer. *Kilde [Selskapets] årsrapport, note 2,4

Hensyntatt sokkelens høye andel av anleggsmidler, og andel av driftskostnader/inntekter er neppe [Selskapets] påstand vedrørende MSC urimelig. Forholdet illustreres ved at kontoret basert på nemndas skjønn for år 2000 har foreslått en høyere allokering enn [Selskapet] til sokkelen. År 2000 er et representativt år hensyntatt andelen som belastes partnerne.

Overordnet vurdering

Totale konsernkostnader	1999	2000
Nemndas vedtak/OSK's varsel, sokkelens andel av [Selskapets] totale konsernkostnader minus refusjon fra partnere	8,9 %	4,5 %
[Selskapets] påstand, sokkelens andel av [Selskapets] totale konsernkostnader minus refusjon fra partnere	26,1 %	15,1 %

Tabellene viser at [Konsernets] utbelastninger virker rimelig i forhold til U&Ps betydning for [Konsernet]. Vurdert etter aktivitetsbaserte kriterier (investeringer, eiendeler osv.) gir [Konsernets] modell en belastning som ligger i underkant av det rimelige, det ser en spesielt for år 2000. Det forholdet innebærer at sokkelen får et relativt lavere netto påslag for konsernkostnader i forhold til sin totale kostnadsmasse enn andre deler av konsernet. Vi vil minne om at sokkelverdiene som regel er langt høyere enn de bokførte anleggsverdier. Disse verdier er gjerne en brøkdel av de verdier som ligger i reservoaret. Ved kjøp/salg av eierandeler framkommer disse verdiene i verdivurderingen. Sett i en slik sammenheng vil vårt skjønn i betydelig grad undervurdere sokkelrelaterte verdier sammenlignet med verdier i tradisjonell industri.

Presiseringer vedrørende [Konsernets] skjønn

[Konsernets] skjønn er basert på et globalt fordelingsystem hvor de enkelte selskaper som inngår i ordningen mottar sin andel av indirekte konsernkostnader basert på de enkelte selskapers investeringer og driftskostnader. [Konsernet] har både selskaper med høye investeringer og lave driftskostnader, og selskaper uten investeringer, men med høye driftskostnader. Det er derfor utarbeidet et skjønn som hensyntar ulikhetene i selskapenes kostnads- og investeringsstruktur.

Som nevnt har [Konsernet] valgt en fordelingsmodell for konsernkostnader som skal reflektere etterspørselen etter tjenester, men også hva som bestemmer konsernledelsens fokus og oppmerksomhet. Fordelingsmodellen må generelt utformes slik at den virker rimelig (dvs. at den har et rimelig fordelingsgrunnlag) i forhold til de tjenestene som faktisk leveres. Som nevnt innledningsvis vil hovedoppgavene for Corporate Center ligge innenfor prosesser som kapitaldisponering, investeringsbeslutning og restrukturering. Det er derfor naturlig at investeringer må veie tungt i den fordelingsnøkkel som anvendes. Når nemnda skriver at *"Oljeskattekontoret konkluderte med at likebehandling mellom investeringer og driftsutgifter bedre blir ivare tatt ved å inkludere avskrivninger i fordelingsgrunnlaget enn ved å inkludere akkumulerte investeringer"* så kan nok en slik formel være riktig for allokeringsmodeller i noen organisasjoner, men ikke i tilfeller der tjenestene ligger innenfor de funksjoner som hovedsaklig dekkes av [Konsernets] Corporate Center. Vårt syn er at ved utforming av allokeringsmodellen må det tas utgangspunkt i de tjenester som leveres og deretter vurdere om belastningen står i rimelig forhold til totalaktiviteten. Eksempelet som nemnda viser til på side 4 i endringsvedtaket der en beslutningstaker i en valg situasjon er indifferent mellom investering og driftsutgifter, men får størst belastning av konsernkostnader ved valg av investering, kan etter vårt syn ikke være relevant ved vurdering av om et system gir en rimelig allokering. Fokus på løpende driftskostnader og driftsvurderinger er hovedsaklig et ansvar lenger nede i organisasjonen, mens kapitaldisponeringer inklusiv valg av risikoprofil og oppfølging slik at investeringene blir realisert i henhold til plan, er et fokusområde for konsernledelse og dermed Corporate Center. Investeringer må derfor inngå som en vesentlig allokeringsparameter.

Fortjenesteelement på 5%

Oljeskattenemnda synes å legge til grunn at [Konsernets] system er et rent "cost-sharing" system, der kostnadene veltes over på brukerne uten hensyntagelse av faktisk etterspørsel og behov for tjenester. Nemnda skriver: *"[Selskapet] vil i tilfeller med overkapasitet uansett bli belastet for denne overkapasiteten siden belastningene baseres på faktiske kostnader og ikke ideelle kostnader"*. Dette må bero på en misforståelse. [Konsernets] system er ikke et "cost sharing system" som nemnda her legger til grunn. Et av særtrekkene ved et cost sharing system er at brukerne (de som blir belastet) er aktivt med i styringen av systemet, valg av deltakere og valg av aktivitets- og kostnadsnivå. Et slikt trekk finner en ikke ved [Konsernets] system.

Det er bygd opp et Corporate Center i [Morselskapet] som skal betjene konsernets behov for ulike tjenester. Ved en årlig gjennomgang av leder for den aktuelle funksjonen fastsettes hvor stor andel av kapasiteten som faktisk er benyttet til å betjene de ulike enheter. [Morselskapet] har derfor en kommersiell risiko knyttet til kapasitetsutnyttelsen. Det er ikke slik som nemnda velger å legge til grunn at i den grad mindre blir belastet [et annet selskap i konsernet] så blir det en tilsvarende større belastning på [Selskapet]. I et slikt tilfelle blir belastningen større på morselskapet.

Tilsvarende risiko har en dersom noen av selskapene skulle bli solgt. Den kommersielle risikoen med hensyn til overkapasiteten ligger derfor på [morselskapet] og ikke hos [Selskapet] slik som nemnda fremstiller det. Fortjenesteelementet er en rimelig godtgjørelse for denne risikoen.

Vi fastholder derfor at det er riktig å benytte en kost pluss metode ved utbelastning på [Morselskapets] datterselskaper. Forøvrig vises til til brev av 23.03.01, og spesielt sitatet fra Zimmers lærebok.

Oppsummering

Oljeskattenemndas vedtak påklages.

[Konsernet] har lagt om fordelingen av konsernkostnader og utarbeidet et system som er i samsvar med OECDs anbefalinger. Belastningen av netto konsernkostnader på sokkelen i forhold til andel av [Konsernets] virksomhet, viser at systemet er bygget på et rimelig skjønn. Sokkelen som eksempelvis har 63,6 % av anleggsmidlene og 17 % driftsinntektene i konsernet bærer 26,1 % av netto konsernkostnader. Nemndas skjønn gir som resultat at 8,9 % av netto konsernkostnader allokeres til sokkel. For år 2000 er de tilsvarende tall 15,1% og 4,5%.

Nemndas skjønnsutøvelse kan ikke anvendes fordi

- den reflekterer ikke Corporate Centers funksjoner og dermed hva som bestemmer etterspørselen etter tjenestene.
- det innebærer en for lav belastning i forhold til sokkelens betydning for [Konsernet].
- på sokkelen legges til grunn eliminerte tall og bruttotall uten å hensynta det som belastes våre partnere.

Vi fastholder at det er riktig å benytte en kost pluss metode ved utfakturering, og at et fortjenestepåslag på 5% er rimelig.”

3.2 Kontorets klagenotat

Oljeskattekontoret utarbeidet et klagenotat av 15. mai 2005 hvor det ble bemerkt følgende:

”4.1 Prinsipielt utgangspunkt

Kontoret legger ved klagebehandlingen for 1999-2003 til grunn at [Selskapet] har mottatt tjenester fra [morselskapet]. Spørsmålet er etter dette om prisen for de ytede tjenestene er armlengde, eller om selskapet gjennom bruk av sitt fordelingsprinsipp vil få for høye fradrag hvis påstandene i selvangivelsene legges til grunn. I så fall kan inntektene ha blitt redusert som følge av interessefelleskapet med [morselskapet], jf sktl §13-1.

Saken gjelder også fordelingen internt i [Selskapet] mellom sokkel og land. Her kan det være spørsmål om sokkel får rett andel av disse kostnadene i forhold til bruk av fellesapparatet, jf sktl § 6-1. I nærværende sak er det imidlertid belastningene mellom morselskapet og [Selskapet] det primært fokuseres på. Hvis morselskapets belastninger av [Selskapet] overstiger det som er armlengde, vil det være naturlig at avgjørelsen om skjønn også må gis tilsvarende anvendelse for fradraget til [Selskapets] landvirksomhet. Dog er det slik at det er landskattemyndighetene som har endelig kompetanse vedrørende landfradraget. Nærmere om dette i punkt 4.5.6.

[Konsernet] anvender indirekte fordelingsmetoder ved utmåling av den enkelte enhets belastninger. Det foreligger i liten grad i intern norsk skatterett regler eller retningslinjer for bruk av slike. Etter OECDs retningslinjer pkt. 7.23 kan slike indirekte metoder tillates, såfremt det er lagt tilstrekkelig vekt på den verdi tjenestene har for mottaker samt i hvilken grad sammenlignbare tjenester er ytet mellom uavhengige foretak. Det heter at man bør bestrebe seg på å finne et rettferdig vederlag for den tjeneste som ytes. Videre heter det i retningslinjene:

”Enhver metode basert på indirekte betaling bør hensynta den enkelte saks forretningsmessige aspekter (for eksempel at fordelingsnøkkelen virker fornuftig, omstendighetene tatt i betraktning), være robust overfor manipulering og følge forsvarlige regnskapsprinsipper, samt være i stand til å resultere i betalinger eller kostnadsfordelinger som står i forhold til de faktiske eller forventede fordeler for tjenestemottaker.”

Med dette som utgangspunkt vil kontoret vurdere [Konsernets] fordelingsnøkkel. Det bør nevnes at flere typer fordelingsnøkler kan fylle målet om å gi et fornuftig, forsvarlig og rettferdig fordeling, selv om de ikke nødvendigvis gir samme tallmessige resultat. For å kunne fravike ved skjønn må skattemyndighetene godtgjøre at selskapets oppgaver er feil, jf Harboe m.fl.: Ligningsloven med kommentarer (5. utg.) side 368. Ifølge 3M-dommen (Utv 2002 s. 1393) synes det å være tilstrekkelig for skjønn at det foreligger sannsynlighetsovervekt, jf rettens bemerkning om at den ikke finner det *”sannsynlig-gjort at en slik fordelingsnøkkel som er anvendt, samlet sett har gitt et uriktig resultat ut fra en kost/nytte vurdering”*.

4.2 Om [Konsernets] fordelingsprinsipp – [Konsernets] begrunnelse

[Konsernet] anvender som nevnt et fordelingsprinsipp basert på andelen av driftskostnader samt avskrevet verdi på driftsmidler (investeringer med fradrag for foretatte avskrivninger). Hovedbegrunnelsen for [Konsernets] valg av prinsipp er at konsernledelsen vil ha et fokus på konsernets investeringer. Fordelingsgrunnlaget beregnes på samme måte for sokkel, land og utland, og følgelig – kan det hevdes - vil prinsippet tilsynelatende gi en likelig fordeling.

I selskapets brev datert 22. september 2000 foreligger svar på kontorets spørsmål i brev 19. september 2000 om hvorfor [Konsernet] har endret fordelingsprinsipp fra året 1998 til 1999:

”Den tidligere fordelingsmekanismen, driftskostnader, var et resultat av et rettslig forlik med [offentlige myndigheter] i 1988. Skjønnet man kom frem til den gang var påtvunget oss, og var ikke en løsning hvor [Konsernets] egne vurderinger alene lå til grunn i skjønnskriteriet.

Ved ny gjennomgang av et skjønn som kunne benyttes til å fordele kostnader etter en indirekte metode i [Konsernet], fant vi det relevant å se på aktiviteter som krever konsernets oppmerksomhet. Løpende kostnadsutvikling og –nivå er et område som har konsernets fokus. Konsernets involvering i beslutninger om å investere, og oppmerksomhet under investeringer (for eksempel kostnadskontroll) tilsa at investeringer også måtte være et skjønnskriterie sammen med kostnader. Investeringer kan variere betydelig fra år til år, og for å dempe store svingninger i fordeling av konsernkostnader benyttes akkumulerte regnskapsmessige investeringer. I tillegg ønsker vi at konsernkostnadsfordelingen i seg selv skal virke nøytral i f.eks. valg om å foreta investeringer eller å opprettholde høye driftskostnader. Derfor betyr en krone investert like mye som en krone i ekstra driftskostnad i skjønnsgrunnlaget som benyttes til fordeling av konsernkostnader.”

Selskapet har også vist til at organisatoriske endringer i konsernet har vært en av årsakene til omleggingen. Av selskapets brev 23. mars 2001 fremgår innledningsvis at følgende endringer har funnet sted:

- ”- resultatansvaret for divisjonene ble overført til konsernledelsen (1999)
- planlegging av nytt Corporate Center (2000) der oppbyggingen baseres på økt fokus på strategi, styring og ledelse av divisjonens forretningsområder (“governance activities”)
- etablering av [konsernenheten] Business Partner (2000) for direkte belastning til divisjonene av Shared Service tjenester (regnskap, finans og andre prosess baserte tjenester).”

Såvidt forstås har de to sistnevnte endringene skjedd i 2000. Den sistnevnte endringen har etter det opplyste ikke betydning for, eller kostnadene inngår ikke i, de konsernkostnadene som saken gjelder. Disse forstår kontoret, ifølge brevet, spesielt å gjelde kostnadene oppstått i Corporate Center.

Kontoret vil her kort bemerke at selv om fordelingsbestemmelsen i ligningsloven 8-5 nr 3 ble opphevet fra og med 1999, og selskapet av denne eller andre grunner innførte et nytt fordelingsystem fra samme år, er det neppe lovendringen som forårsaket endringen i selskapets fordelingsprinsipp fra 1998 til 1999. Lovendringen kan verken anses å forklare eller å ha påtvunget selskapet et nytt fordelingsprinsipp. Kontoret vil imidlertid ikke anføre at forliket fra 1988 skaper så sterke rettslige bindinger at det forhindrer at slike fordelingsprinsipper kan underkastes ny vurdering med jevne mellomrom. Som overfor antydte i sitatet fra selskapets brev, må endringen tilskrives selskapets ønske om en *”ny gjennomgang av et skjønn”*, som skal gi en fordeling basert på *”[Konsernets] egne vurderinger”*.

Selskapet skriver i brev 23. mars 2001 at det er kjent med at andre oljeselskaper i sine globale allokeringsmodeller av konsernkostnader benytter nøkler i fordelingsgrunnlaget hvor investeringsomfanget er inkludert som et element. Det er i og for seg korrekt at andre oljeselskaper underlagt norsk beskatning gjør dette. Men i disse tilfeller er den globale virksomheten (både den norske, samt virksomheten utenfor norsk oljebeskatning) av enhetlig karakter, altså relatert til oljeutvinning i alle selskaper som inngår i fordelingen. Videre vil her investeringsomfanget inngå i fordelingsgrunnlaget på engangs basis, ikke som ved bruk av [Konsernets] nøkkel hvor restsaldoen av investeringene inngår flere år på rad.

4.3 Kontorets syn på [Konsernets] prinsipp

Kontoret mener at [Konsernets] fordelingsnøkkel gir en forfordeling av sokkelen i forhold til land og utland. Prinsippet gir nemlig som konsekvens at samme krone investert tiltrekker seg konsernkostnader flere ganger. Dette vil slå ut for alle enheter, men spesielt mye for sokkel på grunn av høye investeringer, lang utbyggingstid og langsom avskrivningstakt.

Et av [Konsernets] argumenter som har vært brukt for å forsvare fordelingsprinsippet, er at det likestiller investeringer og driftsutgifter, ved at en krone investert skal tilsvare vekten av en krone forbrukt. Tanken er at man ofte vil kunne velge mellom å foreta investeringer kontra oppnå det samme ved driftskostnader (eksempel eie/leie), og at dette valget ikke bør påvirke belastningenes størrelse.

Et regneeksempel kan avkrefte at dette er nøytralt. I eksempelet forutsettes at investeringen utgjør 500 som avskrives over 5 år. Alternativet er 100 i driftskostnader i fem år. Det forutsettes 5% diskonteringsrente.

	UTGIFTER		FORDELINGSGRUNNLAG	
	Investering	Driftskostnader	Investering	Driftskostnader
	500		500	
År 1		105	400	105
År 2		110	300	110
År 3		116	200	116
År 4		122	100	122
År 5		128	0	128
SUM:				
Nominelt			1000	580
Nåverdi	500	500	908	500

Eksempelet viser at investeringer veier tyngre i fordelingsgrunnlaget enn driftskostnader, fordi den ikke avskrevne andelen av investeringen tiltrekker seg konsernkostnader flere ganger. For å belyse dette ytterligere, kan følgende eksempel gis:

Dersom selskapet investerer 500 i en virksomhet, og har driftskostnader tilsvarende 500 i 5 år i en annen virksomhet, vil virksomheten med investeringen tiltrekke seg 82% mer konsernkostnader enn virksomheten med driftskostnader, målt i nåverdi $[(908-500)/500]$.

Som nevnt er investeringene meget høye på sokkelen. I tillegg kommer at man regnskapsmessig vil foreta avskrivninger på sokkel etter produksjonsenhetsmetoden. Hvis lete- og utbyggingskostnader aktiveres uten avskrivning, vil det fulle investerte beløp inngå i fordelingen flere år på rad. I visse tilfelle kan produksjonen vare i svært lang tid.

[Konsernet] er deltaker på felt [...] som antas å ha en levetid på dels opptil/dels over 50 år, og [Konsernets] investering på disse tre felt samlet vil være over 60 milliarder kroner (kilde: OED's faktahefte).

4.4 Oljeskattenemndas fordelingsprinsipp

Oljeskattenemnda har som nevnt anvendt en fordeling basert på driftskostnader pluss årets avskrivninger, hvilket er samme prinsipp som ble anvendt av [Konsernet] i inntektsårene før omleggingen fra inntektsåret 1999. Etter kontorets mening gir dette prinsipp en større likestilling av så vel driftskostnader kontra investeringer, som land- mot sokkelinvesteringer.

Selskapet har i brev datert 13. november 2001 oppgitt en del nøkkeltall for [Konsernet] i årene 1999-2000, som etter selskapets mening skal støtte opp om at selskapets fordelingsprinsipp (i motsetning til Oljeskattenemndas) er riktig og rimelig. Det påpekes blant annet at mer enn 50% av konsernets totale investeringer og anleggsmidler ligger i U&P.

Etter kontorets mening viser tallene det motsatte av hva selskapet hevder. Tallene styrker kontorets oppfatning om at selskapets fordeling er feil, og de illustrerer for øvrig hva som er kontorets viktige poenger i saken. Ifølge tabellen er sokkelens andel av konsernets driftsinntekter 17-22%, sokkelens andel av konsernets driftsresultat er 70-75% og sokkelens andel av driftskostnader (inklusive årets avskrivninger) er 11-12% for disse år.

Å bruke inntekter som fordelingsnøkkel for kostnader mellom land og sokkel har tidligere i oljeskattepraksis blitt betraktet å være feil, jf Klagenemndas kjennelse avsagt 15. juni 1997 vedrørende [Selskapet] for inntektsåret 1982. Klagenemnda mente her at *"det ikke bør gjøres fradrag for andre utgifter enn de som regulært følger av utvinnings-virksomheten, og at den bare bør bære en slik andel av de felles administrasjonsutgifter som det etter en totalvurdering er rimelig å belaste driften"*.

Et særlig hensyn ved en slik totalvurdering er at petroleumsinntektene er spesielt høye i forhold til de kostnader som generelt er nødvendige for å skape de samme inntektene, sammenlignet med landvirksomhet. Dette viser også sokkelens høye andel av driftsresultat (at 17-23% av konsernets bruttoinntekter gir 70-75% av konsernresultatet, oppnådd ved hjelp av 6-12% av konsernets kostnader). Selskapets anvendte fordelingsprinsipp gir en høyere kostnadsallokering til sokkel enn hvis konsernkostnader ble fordelt sokkel/land etter andel driftsinntekter. Dette kommer klart frem i tabellen i selskapets brev datert 13. november 2001.

Dersom man argumenterer med at fordelingen til sokkel synes rimelig ut fra sokkelens høye driftsinntekter og høye andel av konsernresultatet, forlater man etter kontorets mening prinsippet om at kostnadene bør belastes der de hører hjemme, og går over til å belaste etter et bæreevne-prinsipp.

Av de nevnte størrelser må det være andelen av vanlige driftskostnader som sier mest om hvilket nivå en andel av konsernkostnader bør være på. Andelen konsernkostnader til sokkel bør ligge på nivå med andre former for driftskostnader (eksklusive eller inklusive avskrivninger), som i tabellen utgjør ca 6-12%. Andelen av totale konsernkostnader bør endog være lavere enn dette, fordi de totale konsernkostnader også inneholder Shareholders Costs som kun skal henføres til morselskapet.

De effekter som kontoret har redegjort for ovenfor (høye investeringer på sokkel, investeringer tiltrekker mer konsernkostnader enn driftskostnader, hver investert krone tiltrekker seg konsernkostnader flere ganger) vil slå spesielt mye ut på sokkel når sokkelens andel av investeringer utgjør 50-60% av konsernets.

Selskapet skriver for øvrig i klagen for inntektsåret 1999:

"[Selskapet] har belastet [...] MNOK ut på lisensene i konsernkostnader for 1999. Resultatet av nemndas skjønnsutøvelse er at bare 8,9% av de totale konsernkostnadene, etter at utfakturering til partnere er hensyntatt, ble belastet [Selskapets sokkelvirksomhet], jfr vedlagte detaljerte tabelloppsett.

Fra Oljeskattenemndas bemerkninger siteres: "Etter selskapets påstand er imidlertid sokkelens andel av konsernkostnadene langt høyere enn andelen av driftsinntekter i 1999, selv om dette er et år med relativ høy gjennomsnittlig oljepris. Nemnda finner at en slik

vurdering snarere støtter konklusjonen om at selskapets fordelingsmodell gir en overbelastning av konsernkostnader til sokkelen, enn at sokkelbelastningene er rimelige”.

Nemnda indikerer her at en andel lik driftsinntektene (17%) kan med rimelighet henføres til sokkel. Allikevel legger nemnda seg på halvparten av den overordnede vurdering i sin faktiske skjønnsfastsettelse (8,8%). Her er det med andre ord ikke samsvar.”

Etter kontorets mening er det ingenting som tyder på at Oljeskattenemnda mente at en andel av konsernkostnadene tilsvarende sokkelens andel av konsernets driftsinntekter burde henføres til sokkelen. Da ville nemnda heller anvendt inntektsandelen som fordelingsnøkkel, i stedet for å anvende en kostnadsbasert nøkkel. Poenget med sammenligningen med inntektsandelen var å fastslå hvor urimelig selskapets påstand var, etter Oljeskattenemndas mening. Selskapets påstand om sokkelfradrag representerer en langt høyere andel enn andelen av konsernets driftsinntekter skulle tilsi, og det selv i et år med høy oljepris.

4.5 Øvrige kommentarer til svar på varsel og klage

Selskapet har i sine brev og klager for de aktuelle inntektsår anført en rekke innvendinger mot Oljeskattenemndas metode for skjønn, samt også beregningsmessige forhold. I dette punkt vil de vesentlige av disse bli oppsummert og kommentert.

4.5.1 Rett periodisering kontra rett fradrag

Selskapet har fokusert på at nemndas skjønn gir en feil periodisering av kostnadene. I brev 18. oktober 2000 skriver selskapet om bruk av nemndas fordelingsprinsipp:

”Men ved å benytte dette kriteriet alene vil man ikke periodisere konsernkostnader til beslutnings-/utbyggingsfasen. Periodiseringen av konsernkostnadene vil bli feil, den blir kun belastet driftsfasen”.

Ved [Konsernets] metode blir det høyest fradrag i investeringsfasen, mens fradraget ved nemndas metode blir størst etter at produksjonen har begynt. Det er mulig at dette er en reell effekt, og at dette kan kalles en svakhet ved metoden. Men en eventuell feil periodisering kan ikke begrunne at belastningene blir så vidt forfordelt sokkel som de ovennevnte regneeksemplene viser. Feilen skyldes som nevnt at restsaldo er lagt inn i fordelingsnøkkel, som gjør at en investert krone tiltrekker seg konsernkostnader flere ganger.

Kontoret har gitt uttrykk for den oppfatning at dersom man forutsetter relativt jevnt investeringsnivå, vil effekten jevne seg ut over tid. Selskapet har til dette anført i brev 23. mars 2001:

”En slik premiss bygger på en antakelse som er fjern fra realitetene. De enkelte konsernselskapene har betydelige variasjoner i investeringsnivået. Eksempelvis har [en landbasert industri] i noen perioder hatt svært lav tilgang på investeringer, men står nå framfor en utbygging [...] til flere milliarder kroner. Sokkelaktiviteten har en nedadgående investeringstrend, med kun få større utbyggingsaktiviteter i overskuelig framtid ([...]).

Det kan også nevnes at [Konsernet] benytter samme fordelingsnøkkel når hver lisens belastes for sin andel av konsernkostnader. Vi kan ikke benytte kontorets forutsetning om at periodiseringsfeilen jevnes ut over tid overfor den enkelte lisens. En lisens vil som kjent ikke ha jevne investeringer. Driftskostnader i en lisens er også svært varierende avhengig av hvilken fase den er i. Som regnskapsmessig skjønnsutøvelse er OSK’s forslag ikke holdbart.”

Etter kontorets oppfatning er selskapets argumentasjon noe selvmotsigende, eller i alle fall overdreven. Selskapet har ikke en fordelingsnøkkel hvor investeringer bare trekker til seg konsernkostnader i investeringsperioden, men også i lang tid etterpå (fordi restsaldo er lagt inn i fordelingsnøkkelen). Se igjen selskapets begrunnelse for sitt eget fordelingsystem:

”Investeringer kan variere betydelig fra år til år, og for å dempe store svingninger i fordeling av konsernkostnader benyttes akkumulerte regnskapsmessige investeringer.”

Både selskapets og Oljeskattenemndas modell jevner altså ut effektene (av en investering) over tid, men selskapets modell har den egenskap at fradragene kommer noe før, og tiltrekker seg en større andel konsernkostnader til sokkel totalt enn nemndas modell, fordi hver krone investert tiltrekker seg konsernkostnader flere ganger.

4.5.2 Brutto- eller nettofordeling

Selskapet er operatør for en del utvinningstillatelser, og kan som følge av dette belaste lisensfellesskapet (seg selv og sine lisenspartnere) for tjenester i henhold til regnskapsavtalen. Fra den generelle regnskapsavtalen, fastsatt av OED for TFO 2003, hitsettes fra punkt 2.2.4 (tilsvarende bestemmelser foreligger i alle/de fleste slik avtaler; ordlyden og satsene kan dog variere):

”Operatørens kostnader til Hovedledelse, som ikke gjøres til gjenstand for uinnskrenket revisjon, kan belastes Felleskontoen basert på de årlige kostnader til leting, drift og investeringer vedrørende Fellesoperasjonen, eksklusivt kostnader som beskrevet i artikkel 2.2.2 og 2.2.3 etter følgende satser og grenser:

1% av de første 250 mill NOK av årets letekostnader

1% av de første 500 mill NOK av årets driftskostnader

1% av de første 500 mill NOK av årets utbyggingskostnader...”

Først vil kontoret bemerke at her synes man ikke å anvende akkumulerte tall, som tiltrekker seg konsernkostnader flere år på rad i fordelingsgrunnlaget.

Bestemmelsen forstår kontoret slik at operatøren kan belaste opp til nevnte begrensning uten å påvise at lisensen har fått tjenester av nøyaktig lik verdi, men at operatøren må sannsynliggjøre at det har påløpt kostnader til ”Hovedledelse” (internt eller innbelastet fra konsern), for å kunne viderebelaste ut en andel av disse innenfor det nevnte taket. [Konsernet] har i sin modell lagt 100% av opererte lisensers kostnadstall inn i fordelingsgrunnlaget, på samme måte som [Konsernselskapenes] egne tall. På den måten henføres en andel av konsernkostnadene til, og legitimeres å vedrøre, den opererte ”Fellesoperasjonen”.

I kontorets varsel om endringssak for inntektsåret 1999, datert 19. januar 2001, ble det lagt følgende til grunn:

”Kontoret vil overfor Oljeskattenemnda foreslå at kun selskapets egen andel inngår i fordelingsgrunnlaget når det utfører operatørvirksomhet. Skjønnet vil da være upåvirket av partnernes andeler. Det vil imidlertid bli hensyntatt at sokkelen har inntektsført faktisk viderebelastede kostnader.”

I selskapets svar datert 23. mars 2001 skriver selskapet blant annet:

”Det er de enkelte konsernselskapenes investerings- og driftskostnader som inngår i kostnadsfordelingsnøkkelen. Derfor blir den aktiviteten [Konsernet] betjener som operatør lagt inn i fordelingsnøkkelen ved oppgrossing av investering og driftskostnader. Partnerne refunderer [Konsernet] den oppgrossede andelen av kostnadene. Således vil [Selskapet] sitte igjen med konsernkostnader som representerer [Konsernets] eierandeler i operatørfeltene. Systemet skal reflektere den nytte selskapene har av belastningene. Det danner basis for utforming av kostnadsfordelingsnøkkelen...

...

Etter vår mening bør systemet være slik at det er direkte sammenheng mellom det systemet som benyttes for allokering av kostnader og den skattemessige allokering. En slik sammenheng sikrer at en konsernkostnad hjemmehørende på sokkel blir netto fradragsført en gang et sted, enten hos partnere eller oss selv. Vi vil påpeke at vi mener det må være uriktig å benytte et nettofordelingsprinsipp som kontoret gjør. Kontoret har en beregningsnøkkel som gir som resultat hvor stort fradrag [Konsernet] skal få i sokkelinntekt helt uavhengig av betaling fra partnere. Denne betaling kommer således ikke inn som kostnadsrefusjon. Dette mener vi er et galt system...”

I Oljeskattenemndas endringsvedtak datert 27. august 2001 bemerker nemnda:

”Oljeskattenemnda finner å kunne støtte selskapets syn mht. behandlingen av partners andeler. Ved fordelingen er det naturlig at konsernkostnader som knytter seg til sokkelvirksomheten allokeres fra [Morselskapet] til [Selskapet]. Hvor stor andel av kostnadene som kommer til fradrag i [Selskapets sokkelvirksomhet] vil deretter avhenge av hvor mye som faktisk blir viderebelastet til partnere. En slik fordeling vil sikre en riktig fordeling av konsernkostnader mellom sokkel og land.”

I tilsvaret til varsel om fravikelse for inntektsåret 2001, brev datert 20. september 2002, skriver selskapet:

”Etter vår mening må den fordelingsnøkkel som Oljeskattenemnda har benyttet være feil. Dersom det imidlertid fastholdes en metode som avviker så betydelig fra den metode [Konsernet] har benyttet for belastning til partnere, vil vi anbefale at nettometoden benyttes.”

I et senere brev datert 11. oktober 2002 skriver selskapet:

”Kontorets likeverdige ulike metoder (brutto, netto) for beregning av fravikelser for [Selskapets] andeler av konsernkostnadene, samt ulike men angivelige likeverdige forslag til håndtering av rekalkuleringer, vitner om at kontoret er åpne for svært ulike resultatmessige fravikelser. For selskapet er det ikke tilfredsstillende med så liten grad av forutsigbarhet fra kontorets side. Selskapet har tross alt hatt en konsistent håndtering av konsernkostnader siden omleggingen fra og med inntektsåret 1999.”

I brev vedrørende ligningen for inntektsåret 2002, datert 24. september 2003, skriver selskapet:

”Konsekvensen av nemndas bruttometode for henføring av en andel av konsernkostnader til [Selskapet] er at [Selskapet] ikke får fradrag for den andel av konsernkostnader selskapet selv bærer, men derimot et inntektspåslag på MNOK [...]. Dette er et åpenbart urimelig

resultat. Som kjent fikk [Selskapet] et tilsvarende inntektspåslag i 2001 på MNOK [...]. Dersom kontorets nettometode hadde vært lagt til grunn i ligningen, ville [Selskapet] fått høyere fradrag enn egen påstand, se vedlegg 2...Beskatningen skal, dersom vilkårene etter skattelovens § 13-1 er tilstede, skje på basis av et skjønn over hva skattefundamentet ville ha vært om interessefellesskapet mellom [Morselskapet] og [Selskapet] ikke hadde foreligget. Vi kan ikke se at fastsettelse av [Selskapets] inntekt skjer i samsvar med armlengdeprinsippet når skattemyndighetenes brutto metode benyttes i skjønnsutøvelsen. Et uavhengig selskap ville neppe ha bestilt og mottatt tjenester hvor det nektes skattemessig fradrag for de tjenester som ikke videreformidles, og som i resultat også øker inntektsbeskatningen...

...

[Konsernet] fordeler konsernkostnader til sokkel etter en brutto metode. Metoden er ikke endret av [Konsernet] siden introduksjonen i 1999. Det er ikke uenighet mellom skattemyndighetene og [Konsernet] vedrørende grossing av operatøraktivitet...

Kontoret skriver i sitt varsel at selskapet ved et par anledninger har endret syn. Dette er forhold som bygger på en misforståelse. Misforståelser har oppstått i diskusjonen om gjennomskjæring skal finne sted før (bruttomodellen) eller etter (nettomodellen) partnerrefusjoner. De fundamentale forskjeller skyldes at [Konsernet] har et globalt syn i sin modell, mens skattemyndighetene – enten en netto- eller bruttomodell legges til grunn – bare fokuserer på [Selskapet], noe som etter vår oppfatning må være klart i strid med OECD.”

Kontoret forstår selskapet dithen at det mener en bruttometode er det prinsipielt korrekte, men at Oljeskattenemndas bruttometode gir et urimelig resultat og at den derfor subsidiært må erstattes av en nettometode.

Kontoret er enig i at en bruttometode er det prinsipielt korrekte, og vil holde fast på denne. Hvorvidt myndighetenes bruttomodell gir et urimelig ikke-armlengdes resultat dersom den eventuelt fører til netto inntektsføring av partneres andeler (eller lavt netto fradrag), vil bero på to vurderinger:

- 1) hvorvidt det nødvendigvis må være en klar sammenheng mellom prissettingen på innbelastede kostnader, i forhold til viderebelastede kostnader til partnere
- 2) hvorvidt selskapets belastninger til partnere kan anses å være armlengde, sett i lys av opplysninger om partnerdiskusjoner vedrørende belastningene fra inntektsåret 2000.

Til punkt 1 bemerkes at regnskapsavtalen innebærer en form for ”automatisk” viderebelastning av konsernkostnader, som ikke er knyttet til helt konkrete oppgaver bestilt av lisensfellesskapet. Slike konkrete og bestilte arbeidsoppgaver belastes i tillegg til denne ”automatiske” belastningen. Fordi belastningen skal skje på et relativt spinkelt dokumentasjonsgrunnlag (jf avtalen; ”*som ikke gjøres til gjenstand for uinnskrenket revisjon..*”), er det satt et tak på belastningen – eksempelvis 1% av feltets årlige driftskostnader. Selv om det i regnskapsavtalen generelt er forutsatt at belastninger for arbeid utført av operatør ikke skal skje med fortjenestepåslag og innenfor vanlige markedspriser på tilsvarende tjenester, er det ut fra kontorets mening – ut fra forholdets natur – ikke noen helt klar armlengdemessig sammenheng mellom innbelastninger og viderebelastninger.

[Selskapet] har ved ligningen for 2003 redegjort for den diskusjon som har funnet sted overfor partnere i forhold til belastningene for 2000 og senere år. I brev 6. juli 2004 kommenteres denne slik:

”Partnerne støtter ikke fullt ut [Konsernets] grupperinger av konsernkostnader som fordeles etter den direkte metode. Partnerne ønsker primært en vurdering av direkte nytte til operatørvirksomheten på bilagsnivå. [Konsernet] er av den oppfatning at kravet er arbeidskrevende å gjennomføre.

Ved regnskapsavleggelsen for år 2003 har [Konsernet] ikke foretatt endelige oppgjør overfor partnerne for de aktuelle årene. For [Konsernet] kan det se ut som partnere i hovedsak aksepterer kostnadsmassen og [Konsernets] fordelingsnøkler.

Når det gjelder nøkkelfordeling ønsker partnerne noen unntak for enkelte kostnadsgrupper, men etter utprøving av alternative metoder ville partnerne samlet fått noe høyere belastninger. De alternative vurderingene bekrefter således at [Konsernets] opprinnelige fordelinger er rimelige.”

Etter kontorets mening må partnerdiskusjonen forstås slik at den har grunnlag i en holdning hos partnerne om at [Konsernets] fordelingsprinsipper er feil, og at de gir for høye belastninger. Det er vanskelig å følge [Konsernets] resonnement om at alternative metoder bekrefter rimeligheten av [Konsernets] prinsipp, når partene ikke har blitt enige. Diskusjonen om rettmessigheten av belastningene må klart kunne trekkes inn som et moment i den skattemessige vurderingen. Uansett hvordan denne diskusjonen søkes rettferdiggjort eller forklart fra selskapets side, må den tillegges betydning som en realitet.

Av side 75 i vedlegg til selvangivelsen for 2003 fremgår at selskapet har reversert ca [...] mill av tidligere utbelastede partnerbelastninger. I brev 6. juli 2004 skriver selskapet at kontorets observasjoner om dette, se spørsmålsbrev datert 6. mai 2004 pkt 7.2, ”i hovedsak gjelder andre forhold enn resultater av diskusjoner med partnere”, uten å gi ytterligere kommentarer.

4.5.3 Eliminerte tall innenfor [Selskapet]

Fordelingen av konsernkostnadene skjer som nevnt med utgangspunkt i de enkelte virksomheters driftskostnader og investeringer. Spesielt for [Selskapet] er at det foreligger virksomhet både på sokkel og land, og at samme transaksjoner eller poster kan bli verdsatt både i sokkel- og landregnskapet. Slike interne verdier i selskapet, også kalt ”oppblåsningseffekter”, har blitt eliminert i fordelingen. Tanken var at man ville få en riktigere fordeling dersom man så bort fra slike effekter. Dette gjøres også for at fordelingsgrunnlaget til [Selskapet] ikke skal blåses opp i forhold til andre selskaper.

Som eksempel kan gis at [Selskapet] sokkel ”selger” olje til [Selskapet] land. Dette blir en varekostnad for [Selskapet] land. Uten elimineringer blir da totale driftskostnader i [Selskapet] veldig mye høyere enn om [Selskapet] sokkel hadde solgt oljen direkte til et annet selskap. For inntektsåret 2002 vil [Konsernet] eksempelvis med sin modell inkludere kr [...] i driftskostnader i [Selskapets] fordelingsgrunnlag. Dette til tross for at [Selskapets] samlede driftskostnader kun utgjør kr [...]. Som beskrevet ovenfor skyldes denne oppblåsningen av fordelingsgrunnlaget først og fremst at salgsinntektene også blir ført som en driftskostnad i [Selskapet] dersom det ikke foretas elimineringer.

Kontoret legger i klageomgangen til grunn at det prinsipielt mest korrekte er at det skal anvendes eliminerte tall i fordelingsgrunnlagene internt i [Selskapet].

4.5.4 Innholdet av "nevneren" i fordelingsregnestykket

Ved selskapets fordeling er det i regnestykkets "nevner" medtatt kostnader for [Konsernets] 100%-eide selskaper, dvs ikke eliminerte tall for 100%-eide selskaper. Ved kontorets skjønn for inntektsårene 1999-2001 er det medtatt kostnader for hele konsernet, hentet ut fra konsernets årsrapport, hvilket inneholder eliminerte tall.

Ifølge selskapets brev datert 25. september 2000 inngår 466 selskaper i konsernet, herunder er 324 heleide selskaper. Kontorets skjønn vil da på den ene side innebære at konsernkostnadene (IGSC) vil bli fordelt på flere selskaper enn [Konsernet] selv gjør, med det til følge at en mindre andel konsernkostnader blir henført til [Selskapet] (og sokkel) enn ved bruk av selskapets egne skjønnsforutsetninger på dette punkt. På den annen side vil bruk av ikke-eliminerede tall ha en motsatt effekt.

Det er altså to spørsmål knyttet til skjønnet her. Det første som skal drøftes er spørsmålet om bruk av eliminerte tall.

Selskapet skriver i klagebrev datert 13. november 2001 om nemndas skjønn:

"...Et gjennomarbeidet konsernallokeringssystem må baseres på størrelser for hvert enkelt selskap og ikke eliminerte tall. Oljeskattenemnda benytter [Selskapets] regnskaper i teller hvor eliminering mellom sokkel og land er hensyntatt, mens [Konsernets] samlede eliminerte tall benyttes i nevner. Summen av de enkelte selskapers regnskapstall (summen av teller) og [Konsernets] samlede eliminerte tall for driftskostnader (nevner) er imidlertid ikke like store...".

I klagebrev vedrørende ligningen for inntektsåret 2002, datert 28. november 2003, skriver selskapet:

"For årets ligningsbehandling vil vi særskilt påpeke følgende forhold:

Oljeskattenemnda har akseptert våre merknader vedrørende eliminering. Fordelingsbrøken er rettet slik at summen av tellere i fordelingsbrøken er lik nevneren. Siden nemnda ikke har tatt hensyn til øvrige merknader, så medfører dette isolert sett en økt fravikelse."

Kontoret legger i klageomgangen til grunn at det mest korrekte er å anvende ikke eliminerte tall i en fordeling mellom selvstendige selskaper (juridiske subjekter), og tar selskapets påstand til følge på dette punkt. I klageomgangen foreslås tall innhentet slik at nytt skjønn kan foretas for de år hvor elimineringen har skjedd.

For det andre er spørsmålet om fordelingen skal omfatte alle selskaper eller bare 100%-eide selskaper i konsernet. Selskapet skriver i sitt brev datert 13. november 2001:

"Når nemnda i tillegg benytter [Konsernets] konsoliderte tall i skjønnet, inkluderes også selskaper vi delvis eier. Slike selskaper har andre aksjonærer. Det vil være urimelig at [Konsernet] skal belaste andre aksjonærer med [Konsernets] egne konsernkostnader. Således kan ikke denne metode benyttes for fordeling av konsernkostnader til [Konsernets] ulike selskaper."

Sitatet etterlater inntrykk av at [Konsernets] fordelingssystem ikke skal reflektere kjøp av tjenester (ytelse mot ytelse), men at det skjer en ren kostnadsutdeling begrunnet i konsern- og

eierstrukturen. Etter kontorets mening er forutsetningen for slik kostnadsfordeling at det foreligger en motytelse i form av en økonomisk fordel. Anskaffer man en vare eller tjeneste, må man normalt yte et vederlag for denne, uansett hvilket eier-/aksjonærforhold som eksisterer i forhold til avtalemotparten. Dette syn anses å ha støtte etter OECD's retningslinjer, se eksempelvis pkt. 7.13:

”På tilsvarende måte bør ikke et nærstående foretak anses for å motta en konsernintern tjeneste når det mottar indirekte fordeler som kun kan tillegges det faktum at det inngår i et større konsern, og ikke er resultat av utførelsen av noen bestemt aktivitet.”

Det kan også vises til eksempelvis OECD pkt. 7.6, 7.19 og 7.23.

Hva som er mest korrekt, å fordele på alle eller bare 100%-eide selskaper, er et vurderingsspørsmål. Svaret må knyttes til en faktisk vurdering av om alle eller bare heleide selskaper har fordel/nytte av de aktivitetene morselskapet utfører. Kontoret har ikke, og har ikke hatt, opplysninger som gjør at man kan foreta denne vurderingen. Når kontoret har basert sitt skjønnsforslag på tallene i årsrapporten, skyldes dette at kun disse har vært tilgjengelige ved skjønnet.

For årene 1999–2001 ble tallene i årsrapporten derfor anvendt ved skjønnet. Fra og med inntektsåret 2002 er nøyaktige tall gitt av selskapet, og anvendt i skjønnet. Oljeskattenemnda har dermed implisitt lagt til grunn selskapets forutsetning om at kun heleide konsernselskaper har hatt tilstrekkelig nytte av aktivitetene til å kunne belastes. For enkelhets skyld foreslås denne forutsetningen videreført. Kontoret foreslår altså at tall innhentes i klageomgangen også for foregående år, og at beløpene fordeles på nytt, slik at kun 100%-eide selskaper inngår i fordelingen.

4.5.5 Behandlingen av rekalkulerte tall

Selskapets nye fordelingssystem har innebygget en forutsetning om at belastningene gjøres foreløpig etter budsjett, og justeres etter hvert kvartal og inntektsårets utløp basert på endelige og rekalkulerte tall. De vesentlige rekalkuleringer vil derfor knytte seg til justering av årets siste kvartal. Selskapet opplyser dog i brev 24. mai 2004 at det for tiden ikke foretas rekalkuleringer overfor partnerne hvert kvartal.

Fra år 2000 oppsto det ligningsmessige spørsmålet hvordan man skal behandle (eventuelt fravike) skattemessig de differanser som oppstår ved en slik rekalkulering av kostnader for året før. Selskapets metode er å regnskapsføre og belaste disse året etter, men basert på den samme fordeling som det år kostnadene tilhører.

For slike differanser kan man, gitt fravikelser ved beskatningen, tenke seg 4 alternativer:

- 1) tas skattemessig sammen med foreløpige tall, fravikes samme år som påløpt
- 2) tas skattemessig året etter de har påløpt, basert på fjorårets fordelingsprosent
- 3) tas skattemessig året etter, basert på belastningsårets fordelingsprosent
- 4) se helt bort fra rekalkulerte differanser ut fra forutsetningen om at hvis man har anvendt forventningsrette estimater skal de gå i 0 over tid .

Det siste alternativet ble anvendt for rekalkulerte tall for inntektsåret 1999; her så man helt bort fra disse i den forstand at det ble gitt fullt fradrag for rekalkulerte tillegg. Det ble således lagt til grunn ved ligningen for 2000 at selskapets estimater for 1999 var forventningsrette (at plusser og minuser ville bli like store over tid). Eksempelvis, hvis selskapet får etterbelastet 10 som ekstra

rekalkulerte kostnader i år 1, og får tilbake 10 som for mye budsjettet i år 2, vil spørsmålet ha mindre provenymessig betydning.

For inntektsåret 1999 ble det etterbelastet sokkelen ca kr [...] mill. kroner ved rekalkuleringen, som ble fradragsført i selvangivelsen for 2000. For år 2000 ble det i 2001 fradragsført ca kr [...] mill på sokkel. Ved ligningen for inntektsåret 2001 tok man spørsmålet opp til ny vurdering, idet antagelsen om forventningsrette estimater ikke ble funnet å holde stikk. Ved ligningen ble anvendt den metode at rekalkulerte tall for 2001, av selskapet fradragsført i 2002, ble lagt til selskapets 2001-tall og fraveket samlet.

I klagen for 2001, datert 20. desember 2002, skriver selskapet:

”Oljeskattenemnda fraviker de rekalkulerte konsernkostnader i 2001 i år 2001. Selv om det er teknisk mulig å gjennomføre fravikelsen ved ligningen samme år, mener vi at dette er uriktig. For å unngå periodiseringsforskjellen, mener vi at fravikelser for rekalkulerte kostnader må skje i samme år som posteringen bokføres i [Selskapets] regnskap.”

Samme metode ble for øvrig anvendt ved ligningene for inntektsårene 2002 og 2003. Det kan neppe være tvil om at denne metoden er den mest enkle og praktiske, idet man da blir ferdig med den skattemessige behandlingen av samme års konsernkostnader i en operasjon, og slipper å behandle de opprinnelige kostnadene og justeringene hver for seg. Spørsmålet som likevel bør vurderes, i lys av selskapets ”protest”, er om regnskaps- og/eller skatteregler er til hinder for dette.

Selskapet har vist at det oppstår *periodiseringsforskjeller* mellom Oljeskattenemndas løsning og selskapets føring i regnskap og selvangivelse. Dette er i og for seg korrekt, og gjelder forskyvning i kun ett år. Samtidig bør erindres at kostnadene i seg selv hører hjemme i inntektsåret, dvs det året de fradragsføres skattemessig etter Oljeskattenemndas løsning. I den grad denne periodiseringen anses å være ”feil”, er det i så fall i forhold til hva eventuelle regnskapsregler bestemmer, ikke ut fra mer ”reelle” vurderinger.

Skattemessig er utgangspunktet at man følger regnskapet, gitt at regnskapet er oppgjort etter regnskapslovgivningen. Etter regnskapsloven § 4-1 skal regnskapet føres etter transaksjons- og sammenstillingsprinsippet, hvilket også tilsier føring i inntektsåret. Regnskapet skal imidlertid normalt baseres på opplysninger som foreligger pr 31. desember. De endelige tall for konsernkostnader (og de regnskapsstørrelser som inngår i fordelingsgrunnlaget) foreligger ikke i bearbeidet endelig form hos selskapet pr 31. desember.

Av god regnskapsskikk knyttet til hendelser etter balansedagen fremgår at man tradisjonelt sonderer mellom informasjon om nye hendelser etter balansedagen (31. desember) og ny informasjon knyttet til hendelser som har skjedd før balansedagen. De første hensyntas ikke, men sistnevnte bør hensyntas inntil regnskapet er oppgjort og vedtatt fremlagt av styret. Det kan her vises til NRS nr 3:

”Hendelser etter balansedagen er hendelser, til gunst eller ugunst, som finner sted mellom balansedagen og tidspunktet for vedtak om fremleggelse av finansregnskapet. Det er to typer av slike hendelser:

- a) de som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen (hendelser etter balansedagen med regnskapsmessig konsekvens)
- b) de som tyder på forhold oppstått etter balansedagen (hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens)

Såvidt forstås foreligger ikke endelig informasjon hos selskapet på balansedagen knyttet til rekalkulerte tall, heller ikke på dette siste tidspunktet.

Spørsmålet blir da om regnskapet skal legges til grunn, eller om det foreligger slike forhold at regnskapet kan settes delvis til side. Et forhold man her kan vurdere, er om det i regnskapet er anvendt forventningsrette estimater. Er det anvendt slike estimater, må regnskapet legges til grunn. Er det ikke anvendt forventningsrette estimater ved årsoppgjørets avslutning, kan det hevdes at det foreligger skjønnsadgang skattemessig, fordi et betydelig og viktig regnskapsprinsipp i så fall er brutt.

Det er viktig å poengtere at det kun i så fall er dette forhold som kan repareres ved et skattemessig skjønn; noe fullstendig skjønnsadgang over hele regnskapet foreligger ikke. Konsekvensen av at ligningsmyndighetene anser det å foreligge adgang til å fravike regnskapet, blir da at ligningsmyndighetene må anvende skjønn for å fastsette ”forventningsrette estimater” som erstatter selskapets anvendte estimater i regnskapet.

Problemstillingene som derved må drøftes er for det første om ligningsmyndighetenes adgang til å fravike regnskapet foreligger, og hva som skal til for å statuere slik adgang. For det annet, hva blir konsekvensen hvis adgangen foreligger. Konsekvensen blir at ligningsmyndighetene må fastsette estimater ved skjønn. Men ved dette skjønnet må man ta stilling til om man kan anvende opplysninger som er tilkommet etter regnskapets avslutning, eller må ta utgangspunkt i de opplysninger som forelå ved regnskapsavslutningen.

Når det gjelder spørsmålet om ligningsmyndighetene kan sette regnskapet delvis til side fordi regnskapslovgivningen ikke er fulgt, jf sktl. § 14-4 annet ledd forutsetningsvis, bør det foretas en total vurdering. Det bør vurderes hva slags brudd på foreliggende regnskapsregler det er tale om, og hvilke opplysninger selskapet hadde ved regnskapsføringen. Et spørsmål er om vurderingen skal skje pr inntektsår eller over flere inntektsår.

Regnskapsloven § 4-2 første ledd lyder slik:

”Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges”.

Regelen må anses å være sentral, og det må kunne legges til grunn at ved klare brudd på regelen, må skattemessig adgang til å fravike regnskapets estimater kunne anses å foreligge. Som regelen viser, må vurderingen knytte seg til de opplysningene selskapet hadde ved regnskapsavleggelsen. Det er imidlertid i [Konsernets] tilfelle ikke kjent for ligningsmyndighetene hvilke opplysninger selskapet har bygget sine estimater på. Ved ligningene knyttet man derfor vurderingen av estimatene opp mot etterfølgende omstendigheter, altså avvikene mellom estimerte og endelige tall. Disse ble ansett å være betydelige, eksempelvis en økning på kr [...] mill (8%) for 1999, og kr [...] mill (14%) for 2000. For 2002 viser endelige tall at estimatet er redusert med kr [...] mill (7%). Under hensyn til at tall for årets tre første kvartaler blir justert i løpet av samme inntektsår, slik at ovennevnte avvik kun gjelder årets siste kvartal, ble tallene funnet å gi grunnlag for en konklusjon om at estimatene ikke var forventningsrette, og at det således forelå adgang til fravike estimatene ved den skattemessige behandlingen.

Det kan diskuteres om man, ved spørsmålet om det enkelte inntektsårs regnskap bør fravikes skattemessig, bør foreta en slik vurdering over tid. I utgangspunktet bør vilkårene for å skjønne

vurderes for hvert inntektsår. Om selskapet i ett eller flere år ikke har ført regnskapet i henhold til regnskapslovgivningen, kan man neppe på grunnlag av dette forutsette at selskapet heller ikke vil gjøre det i fremtiden. Det er i realiteten en slik forutsetning man implisitt har tatt ved ligningene for 2002 og 2003, når man på bakgrunn av tallene for tidligere inntektsår har konkludert med at selskapets tall ikke er forventningsrette.

Spørsmålet bør vurderes for hvert år, og i så fall er spørsmålet om hvilke opplysninger som forelå ved regnskapsavleggelsen, av stor betydning. Som nevnt er dette i liten grad kjent for ligningsmyndighetene i denne sak, og dette kan tale for at selskapets egen vurdering ikke overprøves.

Foreligger en slik (begrenset) skjønnsadgang, skal ligningsmyndighetene fastsette det mest sannsynlige fradrag, gitt de opplysninger som foreligger på tidspunktet for skjønnet. Det blir da et spørsmål om skattemyndighetene er forpliktet til i skjønnet kun å legge til grunn de opplysninger som selskapet satt med ved regnskapsavslutningen, og se bort fra eventuelle senere opplysninger som er tilkommet siden. Høyesterett har i dom inntatt i Rt 1994 s 260 uttalt i en sak om skjønnslikning:

”Ligningsmyndighetene plikter å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger, målet må være å komme så nær det faktisk riktige som mulig, og resultatet må ikke fremtre som vilkårlig eller åpenbart urimelig...”.

Det kan anføres at skjønnet vil bli mest korrekt dersom man fastsetter et skjønn som hensyntar alle opplysninger som gjelder konsernkostnader tilhørende det aktuelle inntektsår som foreligger under ligningen. På den annen side kan det anføres at sitatet over neppe er skrevet med sikte på å skulle anvendes ordrett i en situasjon som den foreliggende. Det behøver ikke å være noen motsetning mellom det å ta hensyn til alle foreliggende opplysninger når man skjønner, og det forhold at man skjønner over de kostnader som, gitt selskapets periodisering, dels skal periodiseres til inntektsåret, dels som rekalkulerte differanser året etter. Som nevnt må skjønnsstemaet være, i tilfelle det foreligger adgang til å sette regnskapet til side ved beskatningen, hvilke estimerer selskapet burde ha foretatt ved det aktuelle års regnskapsavleggelse, gitt reglene i regnskapslovgivningen.

Kontoret finner etter en nærmere gjennomgang at det neppe foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fastslå at selskapets estimerer bryter med de prinsipper som er fastlagt i regnskapslovgivningen. Selskapets innvendinger om periodiseringen foreslås dermed til følge, slik at det i klageomgangen lages en beregning av fravikelse basert på at rekalkulerte beløpsdifferanser justerer inntekten året etter at kostnadene er pådratt, altså samme år som selskapet fører disse rekalkulerte beløpsdifferanser i regnskap og selvangivelse. Ved beregningen av endelige beløp som skal fordeles må imidlertid de rekalkulerte beløp inngå sammen med øvrige kostnader pådratt i samme inntektsår. Fravikelsene knyttet til de rekalkulerte beløp vil med dette bli beregnet på samme måte som ved ligningene, men de vil bli foretatt ett år senere.

4.5.6 Spørsmålet om fravikelse ”på land”

Selskapets kommentarer til varselet for inntektsåret 2003 er de samme som for tidligere år med hensyn til fordelingsmodell. Selskapet fremmer imidlertid ett nytt argument av mer formell art:

”Oljeskattenemnda har ikke kompetanse til å fastsette endring av landinntekten for [Selskapet] for inntektsåret 2003, da reglene for fordeling av netto finansposter er endret.”

Fordelingsreglene for nettofinans ble endret f.o.m. inntektsåret 2002. Disse lovendringene gjelder ikke konsernkostnader, men fordeling av finansposter skal skje forholdsmessig etter verdien på sokkel- og landaktiva i stedet for det tidligere prinsippet hvor man fordelte sokkel/land etter nettoinntekt. Kontoret kan ikke se at denne lovendringen har direkte betydning for spørsmålet om belastning av konsernkostnader, eller for øvrig regulerer noen endring i tidligere kompetanse ved sokkel/land-fordeling.

Såvidt forstås er selskapets innvending av mer indirekte karakter, ved at man mener at den nye fordelingsregelen for finansposter overflødiggjør den tidligere praksis hvorved oljeskattemyndighetene var nødsaget til å ansette landinntekten prejudisielt, for i det hele tatt å kunne finne den andel av finanspostene som skulle fradragsføres i sokkelinntekten.

For ordens skyld vil kontoret si noe mer om den foretatte fravikelsen på land.

En fravikelse av selskapets påstand om sokkelfradrag, gjort av oljeskattemyndighetene, kan begrunnes på to måter. Den ene er at [Morselskapet] finnes å ha belastet datterselskapet [Selskapet] en overpris som avskjæres etter sktl. § 13-1, eksempelvis gjennom å anvende et feil fordelingsprinsipp. Dette bør i så fall ramme hele innbelastningen til [Selskapet], ved at rett fordelingsprinsipp anvendes i en ny beregning. Siden innbelastningen reduseres før fordeling sokkel/land, blir konsekvensen at fradraget må nedsettes/justeres både på land og sokkel.

Det annet alternativ er at man finner at prisen mellom morselskapet og [Selskapet] i og for seg kan være riktig, men at den interne fordeling mellom sokkel og land i selskapet er feil i henhold til vanlige skattemessige prinsipper for allokering av fradrag til ulike virksomheter som et skattesubjekt driver. Dersom sistnevnte alternativ legges til grunn, bør landfradraget i [Selskapet] økes med samme beløp som sokkelfradraget nedsettes. Inntekten for [Morselskapet] forblir da uendret.

I førstnevnte tilfelle, ved korreksjon av internpris mellom avhengige skattesubjekter, er det gitt anvisning på at man skal foreta såkalt korresponderende ligning, dersom begge konsernselskapene er norske skattesubjekter (se eksempelvis Lignings-ABC 2003 side 1067). Dette innebærer at man nedsetter inntekten hos det selskap som har inntektsført betalingen, tilsvarende det beløp som man har forhøyet inntekten hos det selskapet som har fradragsført betalingen. Inntekten hos morselskapet må da nedsettes tilsvarende både for belastningen til sokkel og land i [Selskapet]. Så vidt forstås er det tidligere lagt til grunn at det er innbelastningen til [Selskapet] som er feil. Men når man bruker et annet belastningsprinsipp overfor et selskap som både driver sokkel- og landvirksomhet, vil selvsagt også den interne fordelingen til land bli endret. De kostnader som ikke kommer til fradrag i [Selskapet], må da komme til fradrag i andre selskaper, eksempelvis i morselskapet gjennom korresponderende retting. Et slikt synspunkt må legges til grunn for de egentlige konsernkostnadene (IGSC). Når det gjelder de mer direkte belastede kostnadene (MSC) er disse henført til [Selskapet] fordi de vedrører [Selskapet] som selskap. En nedsatt fradragsføring på [Selskapet] sokkel i forhold til selskapets selvangivelse, kan således ikke begrunne justering i andre selskaper. For denne type kostnad må det i så fall legges til grunn at fradraget for [Selskapet] land økes tilsvarende nedsettelsen for [Selskapet] sokkel.

Uansett har verken kontoret eller Oljeskattenemnda lagt til grunn at det er Oljeskattenemnda som har den endelige kompetanse til å fastsette fradragene for konsernkostnader på land. I endringsvedtaket for 1999 skriver Oljeskattenemnda uttrykkelig at det *prejudisielt* endrer landinntekten i [Selskapet]. Dette innebærer at man foreløpig legger til grunn at ligningen på land vil bli slik som angitt.

For 1999 og senere år blir korreksjonen på land endelig vedtatt gjennom ligning (endring) ved [ligningskontoret]. [Konsernet] har klaget på fravikelsene til såvel Oljeskattkontoret som [ligningskontoret]. Kontoret kan som nevnt vanskelig se at denne fremgangsmåten er endret av lovendringen som gjelder rentefordelingen hos særskattepliktige.

4.6 Totalvurdering: Er nemndas skjønn rimelig eller urimelig

Ovenfor er det argumentert for, både konkret i forhold til selskapets metode, og i forhold til generelle nøkkeltall i konsernregnskapet, at selskapets fordelingsnøkkel gir en uriktig og for høy belastning mot sokkel.

Selskapet har gjennomgående i sine tilsvare og klager på Oljeskattenemndas skjønn, anført at nemndas metode gir helt urimelig resultater for [Selskapet], ved at den fører til netto inntektsforhøyelser eller bare i mindre grad et netto fradrag for belastede kostnader, og at skjønnet derfor må være ugyldig.

Kontoret har mot dette innvendt at belastningene til sokkel i seg selv, gitt nemndas metode, synes rimelige ut fra selskapets nøkkeltall i konsernet før viderebelastninger. Når man hensyntar viderebelastningene til partnerne, blir bildet noe annerledes. Disse mulighetene til viderebelastninger har selskapet ikke på land. Etter kontorets mening må man se disse utslag i lys av at selskapet har laget seg et fordelingssystem, som blant annet er motivert ut fra hensynet til den mulighet man har for å viderebelastede lisensene. Utslagene er således skapt av den spesielle situasjon som selskapet har og er i. Som nevnt er det også uklart om hvorvidt den av selskapet beskrevne situasjon og ”utslag” er reelle. Dersom selskapet må reversere belastninger til partnere for de årene klagen gjelder, viser dette at kontorets innvendinger mot [Konsernets] system, ved vurdering av armlengde, er riktige og relevante.

Dette skal forsøkes belyst med enkelte forholdstall i det følgende. Først forholdstall for sokkelbelastning av IGSC-kostnader, etter selskapets påstand og etter kontorets beregning, før og etter partnerbelastning:

Sokkelandel for	1999	2000	2001	2002	2003
Påstand før p.	54%	48%	47%	48%	36%
Påstand e.p.	39%	16%	10%	16%	13%
Ligning før p.	21%	32%	30%	20%	18%
Ligning e.p.	7%	0	(7%)	(13%)	(5%)

Kun tall for IGSC-kostnader medtas da disse best illustrerer virkningene av fordelingssystemet, idet MSC-kostnader i utgangspunktet er direkte henført [Selskapet]. Tall for andeler oppført i parentes innebærer en netto inntektsføring. Man må således forutsette, ved bruk av Oljeskattenemndas modell, at viderebelastningen til partnere gir en ”overkompensasjon” til [Selskapet] sokkel.

Kontoret vil ellers spesielt peke på endringen fra 1999 og til senere år, vedrørende tall for andel ”påstand etter partnerbelastninger”. For 1999 viderebelastet [Selskapet] sokkel etter tidligere system; det nye fordelingssystemet ble implementert fra 2000. Fra 2000 økte viderebelastningene betydelig. Det er fra år 2000 og etterfølgende år partnerne har protestert på viderebelastningene. Det er selvsagt ikke klart hvilket nivå på viderebelastninger som er det ”korrekte” armlengde-

messig, men gitt at det her ikke foreligger andre viderebelastninger som ikke kommer frem i disse tallene, er det grunn til å legge vekt på disse partnerinnsigelsene.

Dersom selskapet hadde anvendt nemndas beregningsmodell og viderebelastet partnere i henhold til denne, ville sokkelens konsernkostnadsandel tilsvart sokkelens andel av driftskostnadene. På grunn av ulike modeller oppstår det store avvik mellom brutto- og nettotall etter [Konsernets] kontra Oljeskattenemndas modell. Nedenfor er laget en tabell som viser hvilken fradragsandel selskapet ville ha fått etter viderebelastning med nemndas fordelingsmodell.

År	[Selskapet] sokkel Kostnader (mnok)	Konsern+partnere Kostnader (mnok)	Sokkelandel Konsernk.
2000	[...]	[...]	9%
2001	[...]	[...]	9%
2002	[...]	[...]	6%
2003	[...]	[...]	8%

Ovenfor i notatet under punkt 4.4 ble det av kontoret lagt til grunn som ”tommelfinger-regel” at sokkelens andel av konsernkostnader ideelt burde tilsvare sokkelandelen av konsernets andre former for driftskostnader (inklusive eller eksklusive avskrivninger), dvs 6-12% ifølge selskapets brev datert 13. november 2001. Tas det utgangspunkt i forholdstallet for driftskostnader inklusive avskrivninger (11-12% for 1999 og 2000) ser man at nemndas modell gir et reelt fradrag som er noe lavere enn dette. Det er her imidlertid viktig å huske på at [Konsernets] beregnede forholdstall på 11-12% kun ser på kostnadsforholdet sokkel/konsern isolert uten partnerandeler, altså at forholdstallet ikke blir helt sammenlignbart for en andel konsernkostnader som hensyntar viderebelastninger (som i kontorets tabell over). Tas utgangspunkt i driftskostnadsandel uten partnerandeler, må sammenligningen skje med netto konsernkostnad på sokkel etter viderebelastning. Dette tilsier altså at andelen netto fradragsførte konsernkostnader på sokkel bør være lavere enn selskapets forholdstall på 11-12%.

Videre har det i pkt 4.3 blitt vist til beregningen av hvilken grad [Konsernets] prinsipp fører til eksempelvis 80% større kostnadsbelastning i forhold til nemndas fordelingsprinsipp.

Kontoret finner derfor ikke å ville tillegge de effektene som oppstår pga [Konsernets] muligheter til å sende konsernkostnader videre til partnere, avgjørende vekt ved vurderingen. Det kan etter kontorets mening ikke i den foreliggende situasjon, settes noe likhetstegn mellom ytelsene ved sammenligninger av størrelsen på innbelastninger og utbelastninger, på den måten som en grossist vil gjøre det ved innkjøpspris og videresalgpris av samme vare. Spesielt kan man ikke legge vekt på viderebelastningene i dette tilfelle, når viderebelastningen for disse år er bestridt av partnerne.

4.7 Særskilt om fortjenestepåslag

4.7.1 Prinsipielt utgangspunkt

Utgangspunktet vil være at det skatterettslige vurderingstemaet er hvilken pris man ville ha belastet i en tilsvarende transaksjon mellom uavhengige, jf bestemmelsen i sktl § 13-1. I henhold til Agip-dommen inntatt i Rt 2001 s. 1365 skal OECD-retningslinjene anses å gi ”et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd”.

OECD’s retningslinjer har særskilte anvisninger i pkt. 7 som gjelder vurderinger av konserninterne tjenester, og ellers vil de generelle retningslinjer måtte anvendes. Det foreligger ikke uttrykkelige

retningslinjer om vurdering av slike fortjenestepåslag som [Konsernets] spesielt. Retningslinjene synes indirekte å forutsette at armlengdes transaksjoner vil inneholde fortjeneste, se eksempelvis OECD's retningslinjer pkt. 2.32 og 7.31. Dette forutsetter at transaksjonsprisen ikke overstiger den pris som ellers ville ha blitt avtalt mellom uavhengige, se pkt. 7.33 og 7.34. Retningslinjene synes altså å fokusere mest på tjenesteprisen som sådan. Er den aktuelle tjenesteleverandørens kostnader høyere enn andre sammenlignbare tjenesteleverandørers, vil førstnevnte fortjeneste kunne bli mindre eller kunne falle helt bort. Retningslinjene tar også høyde for at det i visse tilfelle kan være aktuelt å se tjenesteyters kostnader som tilnærming til armlengdepris, se pkt. 7.37.

Et spørsmål som oppstår i tilknytning til vurdering av [Selskapets] klagesak, er hvorvidt man skattemessig kan fokusere på fortjenestepåslaget som sådant, altså vurdere om dette er armlengde eller høyere enn armlengde isolert sett, eller om det bør godkjennes i det hele tatt, uten å gå veien om en prisvurdering av hele prisen for transaksjonen samlet.

OECD-retningslinjene opererer med flere alternative metoder for å vurdere armlengde, avhengig hva som er tilgjengelig av opplysninger. Den såkalte CUP-metoden tar utgangspunkt i en sammenligning av transaksjonspriser (ev med justeringer), mens den såkalte Cost Plus-metoden tar utgangspunkt i en sammenligning av tilsvarende transaksjoners kostnader samt brutto- eller nettopåslag på disse.

Å vurdere den skattemessige berettigelse av fortjenestepåslagets størrelse vil i så fall innebære at man nøyer seg med å vurdere selve påslaget, og følgelig aksepterer skattyters påstand i den grad at man anser utbelastet kostnadsandel å tilsvare en armlengdekostnad i den aktuelle transaksjonen. Ut fra dette bør man altså kunne foreta en isolert vurdering av påslaget.

Etter OECD's retningslinjer kan det som nevnt skilles mellom brutto- og nettopåslag. Førstnevnte er ment å dekke et selskaps generelle felleskostnader, mens et nettopåslag vil være et rent fortjenesteelement (se pkt. 2.41). Det legges til grunn at [Konsernets] påstand om 5% påslag kommer i sistnevnte kategori, altså et påslag som ikke er ment å dekke noen kostnader.

4.7.2 Nærmere drøftelse av [Konsernets] fortjenestepåslag

Siden armlengdetransaksjoner normalt vil innebære et fortjenesteelement, vil hovedregelen være at det innrømmes fradrag for fortjenestepåslag også for konsernbelastninger. Som nevnt vil det kunne være et grunnlag for unntak dersom den totale transaksjonsprisen overstiger en armlengdes CUP. Dersom en slik konkret CUP ikke kan påvises på grunn av manglende opplysninger, kan man som nevnt vurdere etter metoden Cost Plus.

Dersom det heller ikke foreligger konkrete opplysninger om en armlengdes "Plus" (at "Plus" her skal være 1-2-3-4-5%), er det spørsmål om ligningsmyndighetene på annet grunnlag kan sannsynliggjøre at prisen/fradraget (utbelastede kostnader pluss påslag) er feil (i betydningen for høy i forhold til armlengde), tilsvarende hele eller deler av påslaget.

Kontoret har fra andre utvinningsselskaper fått oversendt såkalte "benchmark-undersøkelser" utarbeidet av frittstående konsultentselskaper, på oppdrag fra oljeutvinningsselskaper, gjort i hensikt å finne frem til en armlengdes påslagssats på konserninterne tjenester. Disse undersøkelser utarbeides på grunnlag av offentlige tilgjengelige regnskapstall for et utvalg av tilsvarende frittstående og uavhengige selskaper som yter tjenester innenfor administrativ og teknisk rådgivning. Disse konkluderer med at gjennomsnittlig margin ligger i størrelsesorden som [Konsernet] anvender, rundt 5%. Et vanlig marginintervall i slike undersøkelser ligger mellom 2-

10% for slik tjenesteyting, men da er ofte selskaper med negativ margin (underskudd) tatt ut av den undersøkte massen.

Det blir imidlertid i disse rapportene understreket at det man gjør er kun å referere til observerte marginer i det uavhengige markedet. Man prøver ikke å foreta justeringer og vurderinger knyttet til sammenligning mellom den avhengige transaksjon som utvinningsselskapet deltar i, kontra tilsvarende for de uavhengige selskapene som de observerte marginene gjelder. I undersøkelsen er det for øvrig kun tjenesteyterne som inngår i datagrunnlaget, ikke tjenestemottakerne.

Det kan her vises til OECD-retningslinjene pkt. 1.16:

”I alle tilfelle må justeringer gjøres for å ta hensyn til forskjeller mellom de kontrollerte og ukontrollerte situasjonene som vesentlig ville påvirke prisforlangende eller avkastningskrav hos uavhengige foretak. Derfor kan aldri ujusterte gjennomsnittsavkastningsrater for bransjen i seg selv fastslå armlengdebetingelser.”

Kontoret vil således ikke hevde at en margin rundt 5% nødvendigvis vil være feil (ikke armlengde) i forhold til enkelte av de tjenester som [Konsernet] yter, sett i forhold til uavhengige tjenestetilbydere. Marginen behøver heller ikke være for stor i forhold til enkelte spesialiserte konserninterne tjenester. Det kontoret vil hevde er at marginen generelt er feil i forhold til de tjenester som ytes mellom [Morselskapet] og [Selskapet], og spesielt når marginen anvendes som en gjennomsnittssats på kvartalsvise belastninger for alle typer konserntjenester.

Nedenfor vil det bli trukket frem momenter som støtter opp om dette. Det understrekes at det kontoret gjør i det følgende, er å vurdere konsernets tjenesteyting ut fra et armlengdes pris-perspektiv. Det tas utgangspunkt i at 5% margin kan anses som en gjennomsnittlig fortjenestemargin for uavhengig tjenesteyting, og det stilles spørsmål om konkrete omstendigheter i denne sak tilsier at marginen bør være lavere eller falle helt bort. Kontorets formål ved vurderingen er således ikke å vurdere spørsmålet om å sette den foreliggende transaksjon til side.

4.7.2.1 Selskapets organisering

[Morselskapet] er [svært stort], både målt ved markedsverdi og ved inntekter. Videre er [Selskapet] et betydelig selskap innenfor [Konsernet]. [Selskapets] eiendeler utgjør over halvparten av konsernets, og kontantstrømmen fra årets drift utgjør eksempelvis for 1999 og 2000 hele 85% av konsernets kontantstrøm. Den situasjon som observeres i saken, at selskapet har ingen ansatte og at all administrasjon utføres av morselskapet, vil vanskelig kunne observeres å finne sted mellom uavhengige. Et slikt selskap ville neppe være tjent med å sette ut alle sine aktiviteter til uavhengige tjenestetilbydere.

[Selskapet] har som nevnt ingen ansatte; ansatte i [Morselskapet] jobber for begge selskaper. Det er dermed tjenesteyter ([Morselskapet]) som bestemmer hvilke tjenester som skal ytes, i hvilket omfang de skal ytes, når de skal ytes og til hvilken pris. Det bestrides dog ikke at noen av tjenestene som ytes er regulære tjenester som ytes mellom uavhengige, eksempelvis data, regnskap og juridiske tjenester. Andre tjenester som ytes vil i liten grad kunne tenkes mellom uavhengige, eksempelvis rene strategi- og ledelsesfunksjoner.

Ut fra dette kan man si at det hadde vært mer naturlig at [Selskapet] som et selvstendig foretak ville utført en del av tjenestene selv. Dette argumentet synes spesielt relevant i forhold til *Management Service Costs*. [Morselskapet], [Selskapet] og [et industriselskap] har en felles

ledelse, og siden ledelsen formelt er ansatt hos [Morselskapet] vil [Selskapet] og [industri-selskapet] måtte betale fortjenestepåslag til [Morselskapet] knyttet til sin andel av kostnadene¹². Det er åpenbart at dette er en organisering man ikke vil kunne se mellom uavhengige parter.

I henhold til OECD's retningslinjer pkt. 7.29 skal man ved fastsetting av armlengdeprisen vurdere saken både fra ut fra tjenesteyters og tjenestemottakers ståsted. Også de økonomiske alternativer tjenestemottaker står overfor skal tas med i betraktningen, jf pkt. 7.33. Tjenesteyters interesse vil normalt være å selge flest mulig tjenester til høyest mulig pris. Tjenestemottaker vil måtte vurdere hvilke tjenester han vil yte seg selv, og hvilke han vil kjøpe fra andre.

Skal man ved skjønnsutøvelsen legge til grunn at [Selskapet] ville utført tjenestene selv, vil det ikke være rom for å gi fradrag for fortjenestepåslag. Mot dette vil det antagelig bli hevdet at man skal legge den faktiske transaksjon til grunn, og den går ut på at det er ytet tjenester mellom konsernselskaper, ikke at man har utført tjenestene med egne ansatte. Hvis man imidlertid legger til grunn at prisen for denne transaksjonen ikke bør være høyere enn kostnadene ved egne ansatte, har man ikke nødvendigvis lagt en annen transaksjon til grunn; man har lagt en annen pris til grunn for samme transaksjon (jf også nedenfor).

Det følger av OECDs retningslinjer at man ved sammenligning med uavhengige transaksjoner skal justere for forskjeller mellom transaksjonene, se pkt. 1.16 sitert ovenfor.

I denne sak innebærer det at man skal tenke seg hvilken margin et selskap ville kunne oppnådd når det opererer innenfor de rammene [Morselskapet] gjør. [Morselskapet] bestemmer selv hvilke tjenester som skal ytes, i hvilket omfang de skal ytes, og når de skal ytes. Det tjenestemottakende selskapet (her spesielt [Selskapet]) har tilsvarende mangel på den samme bestemmelsesretten. Dette bør tilsi en lav margin/pris.

4.7.2.2 Risiki ved tjenesteytingen

I OECD's retningslinjer pkt. 1.24 heter det (vedrørende sammenligning og justeringer av transaksjoner):

”Risikitypene som må tas hensyn til inkluderer markedsrisikoer så som fluktuasjoner i råvare- og ferdigvarepriser, tapsrisikoer forbundet med investering i og bruk av eiendom, anlegg og utstyr, resultatrisikoer i forbindelse med investering i forskning og utvikling, finansielle risikoer så som valutakursrisikoer og rentesatsendringer, kredittrisikoer og så videre.”

Det må kunne konstateres at det meste av risikiene som er nevnt, mangler i forholdet mellom [Morselskapet] og [Selskapet]. Kontoret vil spesielt peke på betydningen av rett til etterfakturerings/etteroppgjør etter utløp av regnskapsperioden (ingen resultatrisiko). Videre synes taps-/investeringsrisiko, kredittrisiko og markedsrisiko å være liten eller ikke-eksisterende. Dette skal utdypes noe.

Kontoret forstår retningslinjen slik at det ved vurdering av [Konsernets] margin på 5%, mot det antatte uavhengige nivået som er forutsatt å være rundt 5%, må tas hensyn til at [Konsernets] tjenesteyting opererer på andre vilkår og med andre risiki enn uavhengig tjenesteyting. Dette forutsetter at man kan identifisere, og siden verdsette, de relevante faktorer som er til stede i [Konsernets] tilfelle kontra uavhengig tjenesteyting. Hvis risikoen er mindre i [Konsernets] tilfelle, bør man redusere marginen forholdsmessig. Alternativt kan man stille spørsmål om hvilke risiki

¹² Øvrige datterselskap har egen ledelse og belastes ikke med *Management Service Costs*.

som er til stede i [Konsernets] tilfelle, og som tilsier bruk av en margin. Slike vurderinger vil uansett bli meget vanskelige å kvantifisere, og vurderingen vil her finne sted på mer overordnet, skjønnsmessig nivå.

Det første moment som skal nevnes, er at [Konsernet] belaster alle kostnader ved årets slutt, påplussert en margin. Uavhengige belaster en gitt timepris eller oppdragspris, og det er tilbyderens risiko om virksomheten ender opp med over- eller underskudd ved årets utgang. [Konsernet] er derimot garantert ikke bare å få alle kostnader dekket, men også ønsket fortjeneste (påslag). En effekt av belastningsformen er dessuten at jo høyere kostnadene er, jo større blir fortjenesten (en slags omvendt markedsmekanisme).

Et annet moment er kredittrisiko. Siden [Selskapet] står for ca 85% av konsernets kontantstrøm fra drift, antas at kredittverdigheten er like stor. Videre har utleggene som [Morselskapet] krever refundert av [Selskapet], svært kortvarig løpetid.

Det foreligger liten markedsrisiko i forholdet. [Selskapet] har en stor forhandlingsmulighet i kraft av å være en betydelig kunde hos tjenesteyteren [Morselskapet]. Det er liten risiko for ”kundeplukt”. Det er snakk om et langsiktig kundeforhold reelt sett. I et uavhengig forhold ville det være slik at en langsiktig rammeavtale ville medført lavere fortjenestemargin enn ved kortsiktige kundeavtaler. Store kunder vil også lettere oppnå rabatter.

I slike forhold er også vanskelig å tenke seg reklamasjoner og ansvar som følge av mangelfull eller dårlig arbeid. I verste fall kan man tenke seg at en slik tjenestetilbyder vil gjøre om arbeidet etterfulgt av en ny belastning – med nytt fortjenestepåslag – i et tilfelle hvor uavhengige ville ha reklamert.

4.7.2.3 Forholdet til partnerne

[Selskapet] belastes med en andel av morselskapets konsernkostnader tillagt en fortjeneste på 5%. Som operatør viderebelaster selskapet en andel av konsernkostnadene til partnerne. Som følge av avtaleverket for lisensene kan operatør eller tilknyttet selskap ikke belaste partnerne tjenester med fortjenestepåslag. Ved viderebelastningen er således fortjenestepåslaget trukket fra. [Selskapet] vil dermed dekke fortjenestepåslaget knyttet til både egne andeler og partners andeler av kostnadene.

Når en operatør kjøper tjenester fra tredjemenn, vil et tilsvarende fortjenestepåslag inngå i viderebelastningen og refusjonene fra partnerne. Sett fra [Selskapets] ståsted, ville det derfor være mer økonomisk gunstig å kjøpe samme tjeneste fra uavhengige tredjemenn, i stedet for fra morselskapet, fordi [Selskapet] da vil slippe å sitte igjen med, og måtte dekke differansen som gjelder partnerandelene. Alternativt bygge opp egen organisasjon eller avstå fra operatørskapet.

I regnskapsavtalen er bestemt at (se eksempelvis standard 2003 side 4):

”Det er en forutsetning at bestemmelsene ikke skal medføre tap eller fortjeneste for noen av partene i forhold til de andre Parter”.

I dette tilfelle kan man si at [Selskapet] taper på å være operatør, grunnet sitt slektskaps-forhold med tjenesteleverandøren som belaster ut fortjeneste på tjenester til lisensene, hvor [Selskapet] må dekke partners andel. En operatør som var uavhengig til sin tjeneste-leverandør ville ikke ha tapt tilsvarende eller fått tilsvarende inntektsreduksjon.

Det er på sett og vis konsernet som aksepterer vilkårene i joint venture-avtalen, og det er i konsernets interesse å forestå tjenesteyting til lisensfellesskapet. Ved å inneha operatørskap vil operatøren og konsernet som sådan videreutvikle sin kompetanse og være styrende for driftsforhold på lisensen, og det er vanligvis stor konkurranse om å få tildelt operatørskap. Dette er således en praksis som avtales og aksepteres i bransjen.

Ut fra ovenstående synes det ikke være rimelig at [Morselskapet] skal belaste med fortjenestepåslag til [Selskapet] på partnernes andeler, og som [Selskapet] må dekke alene. Etter kontorets mening er dette et ytterligere moment som bør hensyntas ved vurderingen av fortjenestespørsmålet, som et konkret forhold vedrørende prisvurderingen (hva tjenestene bør anses å være verd for tredjemenn og for [Selskapet]) i den aktuelle situasjon.

Kontoret er dog kjent med at avtaleverket for joint venture for tiden er under diskusjon i industrien og på myndighetsnivå, herunder spørsmålet om fortjeneste. Kontoret har videre registrert ulik praksis blant oljeselskap mht. å håndtere slik margin, eksempelvis at ingen margin blir belastet fra beslektet tjenesteyter, eller at man ikke belaster marginen som sådan, men skattekostnaden på den (utenlandsk tjenesteyter).

4.7.2.4 Årlig avkastning

Ved vurdering av spørsmålet om margin bør man som nevnt finne aktivitetens reelle økonomiske innhold, hva slags tjeneste som tjenesteyter utfører, og hvilken verdi den har for mottaker.

Slik denne "virksomheten" i form av tjenesteyting faktisk drives, med utgangspunkt i at konsernselskapene [Morselskapet] og [Selskapet] har felles ansatte, synes det nærliggende å sammenligne denne med en ren utleggs- eller finansieringsfunksjon (forskuttering av kostnader). Det vises til at påslaget her legges på kostnader/utgifter. Vanligvis er det ikke noen nødvendig sammenheng mellom kostnader og inntekter, i den forstand at jo større kostnader en virksomhet har, jo tilsvarende større inntekter oppnår virksomheten.

Det kan argumenteres med at selskapet i alle fall bør oppnå en risikofri rente for den kapital som er investert i tjenestevirksomheten. Et påslag må i så fall reflektere den kapitalbinding som faktisk har skjedd. I dette tilfelle er det ikke naturlig å legge påslaget på summen av de årlige kostnadene, men på den gjennomsnittlige kapitalbindingen.

Når [Morselskapet] legger 5% påslag på konsernkostnader, vil selskapets årlige avkastning knyttet til virksomheten kunne bli langt høyere. I henhold til avtalen faktureres [Selskapet] hvert kvartal, se MSC-avtalens pkt 2, samt IGSC-avtalens punkt 4.4. Det kan være uklart om det er snakk om forskudds- eller etterskuddsbetaling.

Med kvartalsvis etterskuddsbetaling blir avkastningen $22\% [(1+5\%)^4-1]$. Et fortjenestepåslag på 1,2% ville da vært tilstrekkelig til å gi selskapet en årlig avkastning på 5%. Beregningen forutsetter at [Morselskapet] legger ut beløp første dag i kvartalet og får tilbakebetalt siste dag i kvartalet. I praksis vil [Morselskapet] måtte antas å legge ut beløp løpende. Gjennomsnittlig vil [Morselskapet] da få oppgjør 1,5 måned etter at beløp er lagt ut. Estimert årlig avkastning blir da $48\% [(1+5\%)^8-1]$. Et påslag på 0,6% vil her være tilstrekkelig for å oppnå 5% årlig avkastning.

4.7.2.5 Skjønn

Det antas at det er grunnlag for å nekte selskapet fradrag for 5% fortjenestepåslag. Etter kontorets oppfatning bygger denne prosentsats på observerte fortjeneste-/resultat-marginer som gjelder

uavhengig tjenesteyting. Ut fra en samlet vurdering av de momenter som er nevnt, antas at markedsverdien på [Konsernets] tjenester ikke i særlig grad overstiger de kostnadene som belastes.

En eventuell merverdi bør etter kontorets mening anses å være såvidt ubetydelig at påslaget bør settes til 0%. Subsidiært kan det anvendes et lite påslag etter skjønn - eksempelvis 0,25%, som gir $2\% [(1+0,25\%)^8-1]$ avkastning på årsbasis. Det bør ved skjønnnet erindres at man i så fall legger en gjennomsnittspåslag på alle kostnader, uten å ta ut eller vurdere noen kostnadstyper særskilt.

4.8 Oppsummering og konklusjon

Kontoret finner å ville innstille på at Oljeskattenemndas skjønn av konsernkostnader for inntektsårene 1999-2003 i det vesentlige fastholdes uforandret. Selskapets innsigelser i forhold til periodisering av rekalkulerte differanser foreslås tatt til følge i klageomgangen. Videre foreslås selskapets innsigelser mot å anvende eliminerte tall for alle konsernselskaper i nevner tatt til følge. Ny beregning av fordelingen for de år det er anvendt konsernregnskapets tall i nevner foreslås gjennomført ved at selskapet sender inn et tilstrekkelig tallgrunnlag, slik at konsernkostnadene fordeles på bakgrunn av ikke eliminerte tall for 100%-eide selskaper. Dette gjelder ikke eliminerings som er foretatt internt for [Selskapet].

Fortjenestepåslaget på 5% foreslås i samsvar med vurderingen ovenfor ikke godkjent til fradrag, subsidiært skjønnsmessig satt til 0,25%.”

3.3 Selskapets tilsva

Selskapet innsendte tilsva til klagenotatet i brev av 29. august 2005, hvor det anføres følgende:

”1. Innledning

Vi viser til Deres brev av 26.4.2005 vedlagt Oljeskattekontorets redegjørelse til Klagenemnda for oljeskatt vedrørende [Selskapets] klage over den skattemessige behandling av konsernkostnader for årene 1999-2003.

Temaet i denne saken er hvordan de såkalte konsernkostnader som er kostnadsført i [Morselskapet] skal allokere til selskaper i [Konsernet]. Disse kostnadene beløp seg i 2001 til [...] millioner kroner, hvorav [...] millioner kroner gjelder morselskapskostnader, som i sin helhet er allokert til [Morselskapet]. Av de gjenstående [...] millioner kroner utgjør såkalte Management Costs [...] millioner kroner. Disse kostnadene er henført direkte mellom [Morselskapet], [Selskapet] og [et industriselskap]. De såkalte Intra Group Service Costs (IGSC-kostnader), som tvisten særlig dreier seg om, utgjør i alt [...] millioner kroner.

[Konsernet] hadde i året 2001 en omsetning på [...] milliarder kroner og et årsresultat på [...] milliarder kroner. Selskapets anleggsmidler var på [...] milliarder kroner. Driftskostnadene beløp seg til [...] milliarder kroner.

Det vesentligste av driftskostnadene er direkte henført til de selskapene de har tilknytning til. Det er bare en mindre del av driftskostnadene som gjelder konsernkostnader, og som er utgiftsført i [Morselskapet], og deretter utbelastet på datterselskaper. De kostnadene som vesentlig er tema i denne saken, IGSC-kostnadene, er som nevnt på [...] millioner kroner, og utgjør således ca 0,3 % av totale driftskostnader. Dette indikerer at [Konsernet] har en relativt lav andel av sentraliserte fellestjenester.

I vår klage av 13.11.01 har vi redegjort nærmere for begrunnelsen for valg av den modell som er benyttet. Vi viser her til pkt. 2 nedenfor.

I Oljeskattekontorets klagenotat for 1999-2003 gjentas mange av de påstander som kontoret fremførte i klagenotatet for 1999.

Innledningsvis i pkt. 2.2 uttales at *“Oljeskattenemnda har ved sin vurdering av det nye fordelingssystemet funnet at sokkelens andel blir feil (for høy) i forhold til en antatt rettmessig fordeling av kostnadene. Nemnda har derfor fastsatt fradraget ved skjønn, basert på et annet fordelingsprinsipp enn det selskapet anvender.”*

Det sies ikke her noe nærmere på hvilket grunnlag nemnda har funnet at allokeringen mot sokkel er for høy, noe vi skal komme nærmere tilbake til senere.

Videre gjentar Oljeskattekontoret her og andre steder det som også tidligere er hevdet og imøtegått av oss, nemlig at Oljeskattenemndas fordelingsprinsipp er i overensstemmelse med det fordelingsprinsippet som ble anvendt før 1999. Vi kommenterer dette nærmere under pkt. 3.2.

2. [Konsernets] prinsipp for fordeling av konsernkostnader

I [Selskapets] klage av 13.11.2001 er det gitt følgende redegjørelse om [Konsernets] fordelingsprinsipp.

“Selskapets skjønn

Selskapet har benyttet følgende prinsipp for klassifisering av konsernkostnader:

- Morselskapskostnader (blir ikke fordelt)
- Tjenester til selskaper med felles administrasjon blir direkte belastet (MSC)
- Tjenester som 100 % eide [konsernselskaper] nyter godt av (blir nøkkelfordelt etter skjønn) (IGSC)

Kostnader som belastes [Selskapet] blir nøkkelfordelt mellom sokkel- og landaktivitet etter skjønn.

Selskapet benytter følgende regnskapsmessige størrelser i skjønnsutøvelsen:

- Akkumulerte investeringer fratrasket avskrivninger
- Driftskostnader (før avskrivninger)

Skjønnet er begrunnet i brev av 22.09.00, 01.08.00, 12.10.00 og 23.03.01. Vi siterer fra sistnevnte brev:

“[Konsernet] etablerte i 1999 en ny modell for fordeling av konsernkostnader. En årsak til omleggingen var organisatoriske endringer i konsernet kjennetegnet ved:

- *resultatansvaret for divisjonene ble overført til konsern ledelsen (1999),*
- *planlegging av nytt Corporate Centre (2000) der oppbyggingen baseres på økt fokus på strategi, styring og ledelse av divisjonens forretningsområder (“governance activities”),*
- *etablering av [konsernenheten] Business Partner (2000) for direkte belastning til divisjonene av Shared Service tjenester (regnskap, finans og andre prosess baserte tjenester)*

Fokus for Corporate Center vil være styring, kontroll og strategisk retningssetting. Av dette følger at prosesser som kapitaldisponering, investeringsbeslutninger, og restrukturering vil i særlig grad ha konsernets oppmerksomhet. Alle investeringsforslag av en viss størrelse må håndteres av de ulike enheter i konsernsenteret før de legges fram for de besluttende organer. I tillegg vil Corporate Center inneholde faglig tunge funksjoner som jobber mot divisjonene og som det ut fra en cost benefit vurdering er lønnsomt å ha sentralt og ikke spre rundt på de enkelte divisjoner. De prosessorienterte tjenestene vil som nevnt ovenfor ligge i [konsernenheten] Business Partner og ikke inngå i konsernkostnadene.

(...).

Ett av formålene var å få en allokeringsmodell der i utgangspunktet de samme prinsipper ble benyttet som grunnlag for allokering både regnskapsmessig, skattemessig og ved belastning av partnere innen for oljevirksomheten. Systemet skulle etableres som en global ordning, det vil si inkludere [Konsernets] worldwide aktivitet, og være i samsvar med OECD'S retningslinjer.

(...).

[Konsernet] har bygget opp kostnadsallokeringsmodellen i samsvar med OECDs retningslinjer. Vi viser til "Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations" (1995 med senere endringer), og vi vil henføre oppmerksomheten til kapittel VII "Special Considerations for Intra-Group Services". Punkt 7.4 påpeker at "Each case is dependent upon its own facts and circumstances and the arrangement within the group". I første omgang blir kostnader fordelt direkte som Shareholder Costs og Management Service Costs. Andre aktiviteter og tjenester som er tilgjengelig for hele gruppen faller inn under Intra-Group Service avtalene, i samsvar med punkt 7.14. [Konsernet] har i samsvar med punkt 7.22 og 7.23 fordelt kostnadene indirekte etter en rimelig og enkel metode.

[Konsernet] har valgt en fordelingsmodell for de kostnader som utbelastes som skal reflektere:

- etterspørselen etter tjenester. Etter vår vurdering vil den være avhengig av aktivitetsnivået. Driftskostnader utenom avskrivninger vil ivareta dette forholdet, og*
- hvor konsern ledelsen vil ha sin fokus og oppmerksomhet. Som nevnt vil det i stor grad være mot nye prosjekter og anvendelse av investert kapital. Etter vår vurdering vil samlet kapital anvendt i virksomheten gi en god avspeiling av forbruket av disse tjenestene.*

For å få fram en nøkkel som reflekterer begge disse forholdene inngår derfor årlige driftskostnader (minus avskrivninger) pluss historiske investeringer (minus akkumulerte avskrivninger) som et samlebeløp i formelen som bestemmer en enhets andel av kostnadene som skal fordeles.

OECD Rapporten bekrefter i punkt 7.24 at når allokering etter den direkte metode er urimelig kostnadskrevende kan den indirekte metode benyttes. Vi har lagt vekt på at selskapene får en rimelig belastning av tjenestene fra et overordnet synspunkt. Både kostnader og verdiforvaltning av investeringer har konsernets fokus og kontroll. Nettopp fordi disse parameterne har konsernets oppmerksomhet, er de benyttet som fordelingsnøkler for den indirekte metode. Dette er i samsvar med rapportens punkt 7.25, "Whether the allocation method is appropriate may depend on the nature and usage of the service".

Det er de enkelte konsernselskaperes investerings- og driftskostnader som inngår i kostnadsfordelingsnøkkelen. I tillegg vil operatørselskapene på sokkel ha nytte av konserntjenestene. Derfor blir den aktiviteten [Konsernet] betjener som operatør lagt inn i fordelingsnøkkelen ved oppgrossing av investering og driftskostnader. Partnerne refunderer [Konsernet] den oppgrossede andelen av kostnadene. Således vil [Selskapet] sitte igjen med konsernkostnader som representerer [Konsernets] eierandeler i operatørfeltene. Systemet skal

reflektere den nytte selskapene har av belastningene. Det danner basis for utforming av kostnadsfordelingsnøkkelen.

(...)

Det er vår vurdering at modellen

- imøtekommer tidligere innvendinger fra Oljeskattenemnda
- er utformet slik at den gir en god tilnærming til den faktiske etterspørselen etter tjenester fra konsernet (jfr. beskrivelse av Corporate Centers rolle og funksjoner ovenfor)
- gir en rimelig fordeling av konsernkostnader i forhold til aktivitet, inntjening osv.”

3. Oljeskattekontorets bemerkninger

3.1 Pkt. 4.1 Prinsipielt utgangspunkt

Etter å ha vist til OECDs retningslinjer pkt. 7.23 uttales bl.a. følgende:

“Med dette som utgangspunkt vil kontoret vurdere [Konsernets] fordelingsnøkkel. Det bør nevnes at flere typer fordelingsnøkler kan fylle målet om å gi et fornuftig, forsvarlig og rettferdig fordeling, selv om de ikke nødvendigvis gir samme tallmessige resultat.”

Vi er enig i dette. For å vurdere om en fordelingsnøkkel er anvendelig vil imidlertid resultatet av denne når man ser hen til typen av kostnader og hvordan disse naturlig må anses anvendt, være helt sentral, jfr pkt. 3.6.

3.2 Pkt. 4.2 Om [Konsernets] fordelingsprinsipp - [Konsernets] begrunnelse

I dette avsnittet gir Oljeskattekontoret en meget unyansert gjengivelse av begrunnelsen for [Konsernets] fordelingsprinsipp. Vi viser hertil pkt. 2 ovenfor. Videre inneholder avsnittet også kontorets kommentar til [Konsernets] fordelingsmetode sammenlignet med fordelingsmetoden benyttet før 1999 og forholdet til ligningsloven § 8-5 nr. 3. Dette er en gjentakelse av forhold Oljeskattekontoret har hevdet også tidligere, og som [Konsernet] har kommentert uten at dette gjengis her. Vi viser i denne forbindelse til vårt brev av 20.09.2002 på side 3-4.

Den fordelingsmetode som [Konsernet] benyttet før 1999 under henvisning til ligningsloven § 8-5 nr. 3 var et prinsipp for fordeling av de såkalte generalomkostninger mellom [Morselskapet] og [Selskapet]. Konsernkostnadene har for det første et annet innhold enn de tidligere generalomkostninger som ble fordelt etter ligningsloven § 8-5 nr. 3 som bl.a. har sammenheng med organiseringen mellom forretningsenhetene og konsernet, jfr pkt. 2. Viktigere er imidlertid at fra og med 1999 er det snakk om en fordelingsmetode som gjelder hele konsernet. Fordelingsnøkkelen når det gjelder IGSC-kostnadene er således benyttet både overfor andre norske datterselskaper og utenlandske datterselskaper.

3.3 Pkt. 4.3 Kontorets syn på [Konsernets] prinsipp

Oljeskattekontoret hevder her bl.a. at det forhold at akkumulerte investeringer inngår i fordelingsnøkkelen innebærer at “sokkelen på grunn av høye investeringer, lang utbyggingstid og langsom avskrivningstakt” gir en forfordeling av sokkelen i forhold til land og utland.” I den forbindelse vises bl.a. til at [Konsernet] er deltaker på [felt] som antas å ha en levetid på dels opptil/dels over 50 år.

Vi oppfatter dette slik at Oljeskattekontoret da mener at vi for disse felt benytter en avskrivningsperiode på 50 år. Dette er uriktig. Avskrivningsperioden blir aldri satt lenger enn konsesjonsperioden, som normalt ikke er høyere enn 30 år. Et annet viktig element er at avskrivningene på sokkelen fordeles på grunnlag av produksjonsprofil basert på svært konservative reserveanslag. Fordi produksjonen tidlig kommer opp på platå vil en stor andel av avskrivningene bli gjennomført i løpet av den første halvdel av produksjonsperioden. I motsetning til det som hevdes av Oljeskattekontoret vil derfor avskrivningene på sokkelen etter utbyggingsperioden ofte skje raskere enn investeringer i [en landvirksomhet] der avskrivningsperiode kan være på 35 til 15 år lineært. [Det aktuelle industriselskapet] har en gjennomsnittlig avskrivningsprofil over 20 år, noe som også ofte vil gi en langsommere avskrivning enn på sokkel.

Vi synes imidlertid ikke noe av dette er avgjørende, fordi det som vi søker er å finne en fordelingsnøkkel som reflekterer ressursbruken, jfr pkt. 2 ovenfor.

For å belyse betydningen av henholdsvis investeringer og driftskostnader i vår fordelingsnøkkel viser vi til tabellen nedenfor som viser totale investeringer og driftskostnader som inngår i fordelingsbrøken. Tallene viser at investeringer og driftskostnader betyr omtrent like mye. I disse tallene inngår partnernes andel av både investeringer og driftskostnader.

Tall basert på rekalkulerte kostnader, MNOK

År	Investering	driftskostnad	Sum nevner	Inv. i % av tot
1999	[...]	[...]	[...]	53 %
2000	[...]	[...]	[...]	48 %
2001	[...]	[...]	[...]	50 %
2002	[...]	[...]	[...]	47 %
2003	[...]	[...]	[...]	47 %

3.4 Pkt. 4.4 Oljeskattenemndas fordelingsprinsipp

Oljeskattekontoret uttaler her bl.a. følgende om [Konsernets] fordelingsprinsipp:

“Etter kontorets mening viser tallene det motsatte av hva selskapet hevder. Tallene styrker kontorets oppfatning om at selskapets fordeling er feil, og de illustrerer for øvrig hva som er kontorets viktige poenger i saken. Ifølge tabellen er sokkelens andel av konsernets driftsinntekter 17-22%, sokkelens andel av konsernets driftsresultat er 70-75% og sokkelens andel av driftskostnader (inklusive årets avskrivninger) er 11-12% for disse år.”

Denne uttalelsen er basert på at Oljeskattekontoret mener at det er driftskostnader som *“sier mest om hvilket nivå en andel av konsernkostnader bør være på. Andelen konsernkostnader til sokkel bør ligge på nivå med andre former for driftskostnader (eksklusive eller inklusive avskrivninger), som i tabellen utgjør 6-12%. Andelen av totale konsernkostnader bør endog være lavere enn dette,*

fordi de totale konsernkostnader også inneholder Shareholders Costs som kun skal henføres til morselskapet.”

Det Oljeskattekontoret her uttaler er at [Konsernets] fordelingsnøkkel gir feil resultatet fordi det avviker fra det Oljeskattekontoret mener er riktig fordelingsnøkkel. Det gjøres imidlertid her ikke noe forsøk på å begrunne hvorfor en fordelingsnøkkel basert på driftskostnader er den riktige, annet enn at denne er i samsvar med fordelingsnøkkel benyttet før 1999, noe som er feil. Oljeskattekontorets påstand er her et rent sirkelresonnement.

Oljeskattekontoret uttaler bare at det er driftskostnader “som sier mest om hvilket nivå en andel av konsernkostnadene bør være på.” Dette er bare en påstand uten noen begrunnelse. Vi har i pkt. 2 redegjort nærmere for begrunnelsen for den fordelingsnøkkel vi har valgt. Vi har vanskelig for å skjønne hvorfor konsernsenterets ressursbruk skal være mest konsentrert om virksomhet som har relativt høye driftskostnader sammenlignet med virksomheter som har høye aktiverte investeringer. Konsernsenteret vil selvfølgelig ha stor fokus på inntjeningen på bokført investering. Videre er det klart at konsernsenteret har stor fokus både i utbyggingsfasen og senere enten det gjelder [industribygg på land] eller sokkelanlegg. Etter Oljeskattekontorets forslag til metode blir ingen del av konsernkostnadene allokert til utbyggingsfasen.

Det hevdes også at prosentandelen til sokkel bør være lavere enn driftskostnader, fordi Shareholders Costs i sin helhet henføres til [Morselskapet]. De tallene som Oljeskattekontoret henviser til i [Konsernets] brev av 13.11.2001 omfatter imidlertid bare IGSC-kostnadene, og disse omfatter ikke Shareholders Costs.

3.5 Pkt. 4.5 Øvrige kommentarer til svar på varsel og klage

Under pkt. 4.5.1 uttaler Oljeskattekontoret som svar på [Konsernets] anførsel om at ikke noen del av konsernkostnadene allokere til investeringsfasen at *“det er mulig at dette er en reell effekt, og at dette kan kalles en svakhet ved metoden. Men en eventuell feil periodisering kan ikke begrunne at belastningene blir så vidt forfordelt sokkel som de ovennevnte regneeksemplene viser...”*

Etter vår mening har ikke dette noe med periodisering å gjøre. Spørsmålet er hvordan konsernkostnader skal allokere med endelig virkning det enkelte år. Denne allokering skal reflektere bruken av ressurser. Det at ingen del av konsernkostnader blir belastet et virksomhetsområde i en utbyggingsfase, enten det er i [landbasert virksomhet] eller i olje- og gasssektoren, viser etter vår mening at fordelingsnøkkel ikke reflekterer den faktiske ressursbruk.

Innvendingene fra Oljeskattekontoret til [Konsernets] fordelingsnøkkel, om at bokførte investeringer trekker til seg konsernkostnader hvert eneste år, mener vi ikke er en relevant innvending. Forholdet er at de virksomheter som har høye bokførte investeringer faktisk trekker til seg betydelig andel av ressursene på samme måte som selskaper som har en høy andel driftskostnader. Under pkt. 4.5.2 drøftes om det er riktig å benytte en brutto- eller nettometode. Med bruttometode menes at fordelingsmetoden også inkluderer partnernes andel av kostnadene. Ved en nettometode fastsettes bare allokeringen av kostnader som [Konsernet] sitter igjen med etter refusjon av partnernes andel av kostnadene.

[Konsernet] har argumentert for at det bør anvendes en bruttometode. Begrunnelsen for dette er at det er [Selskapet] som er operatør, og de kostnader som utbelastes partnerne er nødvendigvis kostnader som er tilknyttet [Konsernets] olje- og gassvirksomhet, og således skal belastes [Selskapet].

Forutsetningen for å anvende en bruttometode er imidlertid at det i hovedsak er de samme prinsipper som benyttes ved den skattemessige allokering som ved utfakturering til partnere. Dersom dette ikke gjøres vil en bruttometode kunne innebære at [Selskapet] i realiteten ikke får fradrag for de kostnader som partnere har akseptert knytter seg til operatørlisensene. Nedenfor har vi satt opp en tabell som viser [Selskapets] påstand, Oljeskattenemndas ligning, totalkostnader på operatørlisenser basert på enigheten med partnerne.

Ca tall, avrundet til nærmeste MNOK

År	[Selskapet] sokkel brutto, påstand	[Selskapet] sokkel brutto, nemndas vedtak	[Selskapet] Operatør lisenser	[Selskapet] sokkel ex. operatør påstand	[Selskapet] sokkel ex. operatør etter fravikelse
2000	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
2001	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

Tallene viser at med Oljeskattenemndas ligning vil [Selskapet] i 2000 få et fradrag i sokkelinntekt som er lavere enn de kostnader som partnerne har akseptert skal anses som kostnader knyttet til operatørlisenser. For 2001 vil [Selskapet] bare få et fradrag på MNOK [...] knyttet til egne aktiviteter, som omfatter både ikke-operatørlisenser, strategi for leting mv. Med Oljeskattekontorets forslag, der nevneren i fordelingsbrøken skal endres til faktiske tall for de selskaper som inngår i fordelingsbrøken, og ikke konsernets samlede driftskostnader, vil nettoinntekten i 2000 bli høyere. For inntektsåret 2000 øker da nettoinntekten til beskatning med MNOK [...] til MNOK [...], dvs. at den andel av konsernkostnadene som allokeres til sokkel blir MNOK [...] lavere enn de kostnader som partnerne har akseptert kan allokere ut på [Selskapets] operatørlisenser.

Alternativet til å benytte en fordelingsnøkkel basert på en bruttometode er derfor å basere allokeringen til operatørlisenser på den allokering som er akseptert av partnere og benytte en fordelingsnøkkel for å allokere [Selskapets] andel knyttet til egen aktivitet.

Oljeskattekontoret mener at en bruttometode er det prinsipielt korrekte, og vil fastholde denne. Når det gjelder spørsmålet om dette vil gi et urimelig resultat, selv om dette vil kunne gi en netto inntektsføring uttaler Oljeskattekontoret at det ikke nødvendigvis er en klar sammenheng mellom innbelastede kostnader i forhold til viderebelastede kostnader til partnerne. I den nærmere begrunnelse for dette uttales bl.a.:

“Fordi belastningen skal skje på et relativt spinkelt dokumentasjonsgrunnlag (jf avtalen; “som ikke gjøres til gjenstand for uinnskrenket revisjon”), er det satt et tak på belastningen - eksempelvis 1 % av feltets årlige driftskostnader. Selv om det i regnskapsavtalen generelt er forutsatt at belastninger for arbeid utført av operatør ikke skal skje med fortjenestepåslag og innenfor vanlige markedspriser på tilsvarende tjenester, er det ut fra kontorets mening - ut fra forholdets natur - ikke noen helt klar armlengdemessig sammenheng mellom innbelastninger og viderebelastninger.”

Dette er ikke en riktig beskrivelse av innholdet i regnskapsavtalen. Også regnskapsavtalen gir bare grunnlag for å utbelaste reelle kostnader. Regnskapsavtalen inneholder bare regler som gir

partnerne en begrenset revisjonsadgang for kostnader til Hovedledelse og FOU. De prosentsatser som er fastsatt har bare betydning som et tak for utbelastningen samtidig som det regulerer hvordan kostnadene skal fordeles mellom de enkelte operatørlisenser. De fleste av [Konsernets] konserntjenester faller utenom Regnskapsavtalens Hovedledelse og FOU definisjon. Vi mener derfor det vil være oppsiktsvekkende dersom Oljeskattemyndighetene vil legge til grunn at de kostnader som partnerne aksepterer å refundere ikke i sin helhet blir ansett som sokkelkostnad knyttet til operatørlisensene.

Til slutt benyttes partnernes innvendinger til [Konsernets] utbelastninger som noe som “må klart kunne trekkes inn som et moment i den skattemessige vurderingen.”

Til dette vil vi bare bemerke at de tall som vi har benyttet for årene 2000 og 2001 er de konsernkostnader partnerne har akseptert blir utbelastet.

3.6 Pkt. 4.6 Totalvurdering: Er nemndas skjønn rimelig eller urimelig

Både Oljeskattekontoret og [Konsernet] legger til grunn at det ikke nødvendigvis er en spesiell fordelingsnøkkel som er den “riktige”. Det man må gjøre er å finne frem til en fordelingsnøkkel som mest mulig reflekterer bruken av de ressurser kostnadene knytter seg til. En prøve på at fordelingsnøkkel er “riktig” vil være hvilket sluttresultat den gir.

Ut fra en slik rimelighetsvurdering mener Oljeskattekontoret at nemndas metode synes rimelig ut fra selskapets nøkkeltall i konsernet før viderebelastninger. Kontoret erkjenner imidlertid at bildet blir noe annet når man hensyntar viderebelastningen til partnerne. Dette synes imidlertid kontoret det ikke er grunn til å vektlegge, og uttaler om dette:

”Disse mulighetene til viderebelastninger har selskapet ikke på land. Etter kontorets mening må man se disse utslag i lys av at selskapet har laget seg et fordelingsystem, som blant annet er motivert ut fra hensynet til den mulighet man har for å viderebelaste lisensene. Utslagene er således skapt av den spesielle situasjon som selskapet har og er i. Som nevnt er det også uklart om hvorvidt den av selskapet beskrevne situasjon og “utslag” er reelle. Dersom selskapet må reversere belastninger til partnere for de årene klagen gjelder, viser dette at kontorets innvendinger mot [Konsernets] system, ved vurdering av armlengde, er riktige og relevante.”

Videre uttales i tilknytning til beregningene på side 23 at “Man må således forutsette, ved bruk av Oljeskattenemndas modell, at viderebelastningen til partnere gir en “overkompensasjon” til [Selskapet] sokkel.”

Slik vi leser dette mener Oljeskattekontoret at partnerne er blitt og har akseptert å bli belastet utover det som er reelle kostnader knyttet til operatørskapene.

Vi synes dette er en oppsiktsvekkende påstand. Vi velger å legge til grunn at Klagenemnda vil akseptere at de kostnader som partnerne har akseptert blir utbelastet er reelle kostnader som operatøren [Selskapet] har, og som derfor må aksepteres som kostnad for [Selskapet] også skattemessig.

Oljeskattekontoret viser også til at det har skjedd en betydelig øking av utbelastningen fra 1999 til 2000, og mener at det ved fordelingen må legges vekt på partnernes innsigelser.

Til dette er å bemerke at vi nå har de endelige tall for 2000 og 2001 som er akseptert av partnerne, og disse viser at utbelastningen har økt betydelig fra 1999. Utbelastningen i 1999 var [...] millioner kroner, mens utbelastningene i 2000 og 2001 etter at det er tatt hensyn til tilbakebetalinger til partnerne i 2004 av kostnader for disse årene var henholdsvis [...] og [...] millioner kroner. Dette har sammenheng med flere forhold, bl.a. at utbelastningen for tidligere år antagelig har vært for lave. Uansett årsak har imidlertid partnerne akseptert at de ovennevnte beløp er deres andel av kostnadene knyttet til operatørlisensen, og det er disse tallene Oljeskattekontoret må forholde seg til.

Av tabellen nedenfor fremgår hvor stor andel av konsernkostnadene for årene 2000 og 2001 som partnerne har akseptert allokere operatørlisenser og den andel Oljeskattekontoret anser som rimelig.

Konsernkostnader 2000 og 2001	Prosentandel allokert
Partneraksept for belastning (kun) på operatørskap	28 % - 34 %
Hvilket nivå OSK hevder er rimelig (inkludert ikke-operatørskap)	6 % - 12 %

Som et siste argument synes det som Oljeskattekontoret mener at [Konsernet] burde ha benyttet kontorets fordelingsnøkkel for utbelastning av partnere. På dette grunnlag har det foretatt en beregning som viser hvilken prosentandel av konsernkostnader som ville blitt belastet sokkel basert på Oljeskattekontorets fordelingsmetode.

Til dette vil vi bare bemerke at det ikke er skattereglene eller Oljeskattenemndas fordelingsnøkkel som bestemmer allokeringen av kostnader som kan utbelastes partnerne. Dette reguleres av regnskapsavtalen. Oljeskattemyndighetene må derfor legge til grunn at den utbelastning som partene er enig om er i samsvar med dette regelverket, og at kostnaden derfor er en sokkelkostnad for [Selskapet], både partnernes andel og [Konsernets] egen andel.

3.7 Pkt. 4.7 Særskilt om fortjenestepåslag

[Konsernet] har benyttet en fortjenestemargin på 5%. Oljeskattekontoret viser til at "benchmark-undersøkelser" utarbeidet av frittstående konsultentselskaper som kontoret har mottatt fra andre utvinningsselskaper konkluderer med at gjennomsnittlig margin ligger i størrelsesorden rundt 5%. Videre viser disse at et vanlig marginintervall ligger mellom 2-10%. På dette grunnlag uttaler Oljeskattekontoret at det ikke vil hevde at en margin rundt 5% nødvendigvis vil være feil. Det uttales at *"Det understrekes at det kontoret gjør i det følgende, er å vurdere konsernets tjenesteyting ut fra et armlengdes prisperspektiv. Det tas utgangspunkt i at 5 % margin kan anses som en gjennomsnittlig fortjenestemargin for uavhengig tjenesteyting, og det stilles spørsmål om konkrete omstendigheter i denne sak tilsier at marginen bør være lavere eller falle helt bort. Kontorets formål ved vurderingen er således ikke å vurdere spørsmålet om å sette den foreliggende transaksjon til side."*

Oljeskattekontoret legger altså her til grunn at en margin som benyttet overfor [Selskapet] og andre datterselskaper er i samsvar med det som benyttes overfor uavhengige parter. Oljeskattekontoret mener imidlertid at for transaksjoner mellom avhengige parter skal en annen margin legges til grunn. Dette er det motsatte av det som følger av skatteloven § 13-1.

Når det gjelder de konkrete forhold som skulle begrunne at marginen skal settes til 0, viser Oljeskattekontoret for det første til at [Selskapet] ikke har egne ansatte. I den forbindelse uttales også at ansatte i [Morselskapet] jobber for begge selskaper.

Til dette er å bemerke at det forhold at [Selskapet] ikke har egne ansatte ikke har noen betydning for vurderingen av utbelastning av konsernkostnader.

Alle som blir ansatt i [Konsernet], blir ansatt i en stilling som er knyttet til et virksomhetsområde, og basert på beslutninger i dette virksomhetsområdet. Alle lønnskostnader knyttet til personen blir da belastet dette virksomhetsområde. Gjelder det eksempelvis en person som blir ansatt i oljevirksomheten, blir han eller hun formelt ansatt i [Morselskapet], men hele lønnskostnaden uten noe fortjenestemargin, blir belastet [Selskapet]. I relasjon til personer som arbeider i de enkelte virksomheter, er det således ingen forskjell, enten en person er direkte ansatt i det selskap som driver virksomheten eller i [Morselskapet]. Lønnskostnaden blir belastet det selskapet som utøver virksomheten.

Unntak gjelder for de som arbeider i konsernet eller i felles tjenester. For noen av disse foretas utbelastning etter faktisk utført tjeneste etter en direkte metode. Som eksempel kan her nevnes juridiske tjenester. Det vesentligste av disse blir utbelastet direkte mot de enkelte virksomhetsområder basert på avtaler om antall årsverk som stilles til deres disposisjon i det enkelte år.

Når det spesielt gjelder Management Costs, er dette kostnader som blir direkte belastet [Morselskapet], [Selskapet] og [et industriselskap], basert på en konkret vurdering av enkelte kostnadsposter. Dette har ingen sammenheng med at det ikke er ansatte i [Selskapet].

IGSC-kostnader belastet etter den indirekte metode. Som påpekt under pkt. 2 mener vi at en slik sentralisering av tjenester innebærer en samordningsgevinst og derved lavere kostnader enn dersom alle selskaper skulle ha de samme funksjoner utført av egne ansatte. Det er derfor heller ikke grunnlag for å hevde at det ikke kan påplusses en fortjeneste fordi kostnaden ved å ha egne ansatte til å dekke disse funksjoner ville gitt en lavere kostnad.

De kostnader som utbelastes fra [Morselskapet] som en tjeneste med et fortjenestepåslag er i motsetning til hva Oljeskattekontoret synes å mene ikke uvanlig å ha som en sentralisert funksjon i et konsern. Vi viser i denne forbindelse til pkt. 7.2 i OECDs retningslinjer om konserninterne tjenester:

“Bortimot alle FNF-konsern må se til at et vidt spekter av tjenester er tilgjengelig for sine konsernenheter, spesielt administrative, tekniske, finansielle og kommersielle tjenester. Slike tjenester kan innbefatte ledelse, koordinasjon og kontrollfunksjoner for hele konsernet. Kostnaden ved å yte slike tjenester kan i utgangspunktet bli båret av morselskapet, av en særskilt utpekt konsernenhet (et “konserntjenestesenter”), eller av en annen konsernenhet. Et uavhengig foretak med behov for vedkommende type tjeneste kan erverve tjenesten fra en tjenesteyter som spesialiserer seg på denne type tjeneste eller kan yte tjenesten til seg selv (dvs. internt). På liknende måte kan en konsernenhet innen et FNF-konsern som har behov for en tjeneste erverve denne direkte eller indirekte fra uavhengige foretak, eller fra ett eller flere nærstående foretak innen samme FNF-konsern (dvs. konserninternt) eller kan yte tjenesten til seg selv. Konserninterne tjenester innbefatter ofte de som typisk er tilgjengelig eksternt fra uavhengige foretak (som eksempelvis juridiske og regnskapsrelaterte tjenester), i tillegg til de som normalt utføres internt

(dvs. av et foretak for seg selv, så som internrevisjon, finansiell rådgivning eller personalopplæring)."

Videre siteres pkt. 7.14:

"Andre aktiviteter som kan knytte seg til konsernet som helhet er de som er sentralisert i morselskapet eller en tjenestesentral for konsernet (så som et foretak som er regionalt hovedkvarter), og som gjøres tilgjengelig for konsernet (eller flere av konsernenhetene). Hvilke aktiviteter som er sentraliserte avhenger av virksomhetstype og konsernets organisasjonsstruktur, men i alminnelighet kan de innbefatte administrative tjenester som planlegging, koordinering, budsjettkontroll, finansielle rådgivning, regnskapsføring, revisjon, juridisk, faktoring, datatjenester samt finansielle tjenester som overvåkning av kontantstrømmer og solvens, kapitaløkninger, lånekontrakter, styring av rente- og valutarisikoer og refinansiering, bistand innen felt som produksjon, innkjøp, distribusjon og markedsføring, samt tjenester forbundet med personellspørsmål som rekruttering og opplæring. Tjenestesentraler for konsern vil også ofte utføre forskning og utvikling eller håndtere og beskytte immaterielle eiendeler for hele eller deler av FNF-konsernet. Denne type aktiviteter vil normalt bli betraktet som konserninterne tjenester fordi de tilhører en type aktiviteter som uavhengige foretak vil vært villig til å betale for eller å utføre selv."

Oljeskattekontoret har derfor ikke noe grunnlag for å nekte et fortjenestepåslag med den begrunnelse at [Selskapet] burde ha disse personene ansatt selv, og da ville hatt en lavere kostnad.

Dette kan også bekreftes gjennom praksis hos Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS). Vi er kjent med at SFS krever at norske aksjeselskaper med datterselskaper i utlandet skal belaste datterselskapene for denne type kostnader basert på kost pluss metoden. Oljeskattekontorets forslag innebærer således en annen forståelse av skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer enn den praksis som er lagt til grunn av SFS overfor andre norske selskaper. Det er ingen særregler som gjelder i forhold til sokkelvirksomheten som gir grunnlag for en slik særbehandling av denne virksomheten.

Oljeskattekontoret viser også til at [Selskapet] ikke kan utbelaste partnere for en fortjenestemargin og at det da ikke synes rimelig at [Morselskapet] skal belaste [Selskapet] med et fortjenestepåslag. At regnskapsavtalen har særlige regler som gjør at [Selskapet] ikke har anledning til å belaste partnerne for en slik fortjenestemargin kan imidlertid ikke sette reglene i skatteloven § 13-1 om armlengdes prising til side. Denne bestemmelse gjelder forholdet mellom [Morselskapet] og [Selskapet], og i hvilken utstrekning [Selskapet] kan viderebelaste disse til sine partnere, har ingen betydning for prissettingen fra [Morselskapet].

Oppsummeringen under pkt. 4.7.2.5 fra Oljeskattekontoret er at "Ut fra en samlet vurdering av de momenter som er nevnt, antas markedsverdien på [Konsernets] tjenester ikke i særlig grad overstiger de kostnadene som belastes."

Dette er en påstand som ikke er dokumentert. Det er som nevnt ovenfor også helt i strid med det som er lagt til grunn av SFS.

4. Avslutning

Det denne saken dreier seg om er hvilken fordelingsnøkkel som skal benyttes på konsernkostnader som blir fordelt etter en indirekte fordelingsmetode.

[Konsernet] har benyttet en fordelingsmetode som vi mener reflekterer ressursbruken. En prøve på at dette gir et rimelig resultat er når vi sammenligner dette med det partnerne har akseptert som endelig utbelastning på operatørlisenser. Dette er uavhengige parter i forhold til [Selskapet], og det må derfor legges til grunn at kostnader som disse mener knytter seg til operatørlisenser er sokkelkostnader. For disse selskaper aksepterer oljeskattemyndighetene at kostnadene er fradragsberettiget, og [Selskapet] blir skattlagt for disse. [Selskapets] egen andel av de samme kostnader, må da på samme måte aksepteres som en sokkelkostnad for [Selskapet].

I tillegg har [Selskapet] egne kostnader til bl.a. oppfølging av egen andel på ikke-operatørlisenser og i tilknytning til leteaktivitet mv.

Tallene som er presentert foran viser etter vår mening klart at Oljeskattekontorets forslag til metode ikke oppfyller kravene til fordeling etter ressursbruken. Vi viser her til den andel av konsernkostnadene som Oljeskattekontoret mener det må være rimelig å allokere til sokkel på mellom 6-12 %, mot partnernes aksept av 28-34 %. Videre viser vi til at Oljeskattekontorets forslag til metode vil innebære at [Selskapet] for 2000 får fradrag for et lavere beløp enn det partnerne har akseptert knytter seg til operatørlisenser. For årene 2000 og 2001 viser tallene at med [Konsernets] fordelingsmetode vil kostnadene knyttet til [Selskapets] aktivitet utover operatørlisenser beløpe seg til henholdsvis MNOK [...] og MNOK [...]. Etter vår mening gir synes dette å gi en rimelig allokering.

Når det gjelder fortjenestepåslaget legger vi til grunn at Oljeskattekontoret mener at det vil være riktig å benytte et Cost Plus prinsipp for beregning av fortjenestepåslag. Videre viser "benchmarkundersøkelser" Oljeskattekontoret har fått fra andre utvinningsselskaper at gjennomsnittlig margin ligger i størrelsesorden som [Konsernet] anvender, rundt 5 %. På dette grunnlag og også under henvisning til SFS' praksis mener vi at 5 % marginen som [Konsernet] har benyttet er i samsvar med en armlengdes prising. Vi vil derfor fastholde at den fordelingsnøkkel og det fortjenestepåslag som [Konsernet] har benyttet er i samsvar med skatteloven § 13-1 og OECD-retningslinjene.

5. Tilleggsopplysninger

I brevet har Oljeskattekontoret bedt om en del tallmateriale.

Rekalkulerte tall for totale Intra Group Service Costs (eksklusive fortjenestepåslag), inklusive partnernes andeler for 1999 utgjør kr [...]. Management Service Costs fakturert [Selskapet] (eksklusive fortjenestepåslag) for 1999 utgjør kr [...]. Størrelsen på dette beløpet er ikke påvirket av partnernes andeler.

Nevneren i fordelingsbrøken hvor summen av selskapenes ikke-eliminerte tall for driftskostnader samt årets avskrivninger, forutsatt at [Konsernets] modell benyttes ([Konsernet] har ikke belastet alle 100 % - eide selskaper i konsernet):

1999 [...] MNOK
2000 [...] MNOK
2001 [...] MNOK".

4) Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmålet om skattemessig fradrag i sokkelinntekt for en andel av [Konsernet] felleskostnader (konsernkostnader) som er belastet [Selskapet] av morselskapet. Det foreligger her to hovedspørsmål til avgjørelse. Det ene spørsmålet er om den fordelingsnøkkelen som konsernet har anvendt for å bestemme utbelastningenes størrelse, gir et riktig og rimelig resultat, eller om den gir for høy fordeling av kostnader til sokkelen i strid med armlengdeprinsippet. Det annet spørsmål er om morselskapet i tillegg til å fordele og utbelaste morselskapets egne kostnader, kan belaste et fortjenestepåslag med virkning for beskatningen. Det foreligger også enkelte beregningsmessige spørsmål knyttet til fordelingsspørsmålet.

4.1 Fordelingsnøkkelen

Selskapet endret med virkning fra 1. januar 1999 sitt fordelingssystem for konsernkostnader. Selskapet grupperer heretter kostnadene i tre kategorier, "Shareholders Costs" (henført 100 % til morselskap), "Management Service Costs" (henføres til [et industri-selskap] og [Selskapet]) samt "Intra Group Service Costs" (fordeles mellom 100 % - eide selskaper i konsernet). Management Service Costs henføres direkte de to selskapene, og andelen som henføres til [Selskapet] fordeles deretter internt mellom sokkel og land. Fordelingsnøkkelen som disse kostnadene samt "Inter Group Service Costs" fordeles etter, er summen av årlige driftskostnader (uten avskrivninger) samt akkumulerte, uavskrevde investeringer.

Tidligere ble til dels de samme kostnadene fordelt mellom sokkel og land som såkalte generalkostnader etter en særskilt bestemmelse i ligningslovens § 8-5 nr 3, som ble opphevet fra og med inntektsåret 1999. Fordelingsgrunnlaget som da ble benyttet, var summen av driftskostnader og årlige avskrivninger i [Morselskapet] og [Selskapet] (sokkel og land). Dersom dette prinsipp anvendes ved fordelingen for inntektsårene fra og med 1999, slik Oljeskattenemnda har bygget sine avgjørelser på, medfører dette en vesentlig lavere henføring av kostnader til sokkelen enn det prinsippet som konsernet selv anvender fra 1999.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 13-1 og § 54 første ledd i skatteloven av 1911 at inntekten kan fastsettes ved skjønn dersom inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap. Det er på det rene at det foreligger et interessefellesskap mellom [Morselskapet] og [Selskapet]. Spørsmålet i saken er om [Selskapet] gjennom den fordelingsnøkkel [Konsernet] har anvendt for de angjeldende inntektsår, er blitt belastet for en for høy andel av konsernets felleskostnader.

Den norske skattelovgivningen har ingen regler for hvordan slike konsernkostnader skal fordeles, men OECD's retningslinjer om internprising inneholder enkelte anvisninger. Retningslinjene legger til grunn at indirekte fordelingsmetoder under visse forutsetninger må kunne tillates. I retningslinjenes punkt 7.23 heter det:

”Enhver metode basert på indirekte betaling bør hensynta den enkelte saks forretningsmessige aspekter (f. eks. at fordelingsnøkkelen virker fornuftig, omstendighetene tatt i betraktning), være robust overfor manipulering og følge forsvarlige regnskapsprinsipper, samt være i stand til å resultere i betalinger eller kostnadsfordelinger som står i forhold til de faktiske eller forventede fordeler for tjenestemottaker”.

Videre uttales det i punkt 7.25:

”Fordelingen kan være basert på omsetning, antall ansatte eller et annet grunnlag. Hvorvidt fordelingsmetoden er hensiktsmessig kan avhenge av tjenestens karakter og anvendelse. ---.

Etter Klagenemndas mening viser dette at det i foreliggende sak særlig må sees hen til om den fordelingsnøkkel [Konsernet] har anvendt, gir en rimelig henføring av kostnader til sokkelvirksomheten sett i forhold til denne virksomhetens behov. Da anvendelse av en indirekte fordelingsmetode vil kunne gi forskjellige utslag fra et inntektsår til et annet, må det slik Klagenemnda ser det være riktig å vurdere de utslag den anvendte fordelingsnøkkel gir over tid.

Årlig er det tjenester for over [...] millioner kroner som er gjenstand for fordeling mellom selskapene i [Konsernet]. Det dreier seg således om fordeling av betydelige beløp. Den andel av felleskostnadene som er belastet [Selskapet], gjelder tjenester som følge av at dette selskap ikke har egen administrasjon men administreres fra morselskapet, samt tjenester som følge av at [Konsernet] samler administrative funksjoner i morselskapet. At den valgte fordelingsnøkkel viser at sokkelens andel av felleskostnadene ikke er spesielt høy sett i forhold til sokkelinntektene, kan ikke være avgjørende. Etter Klagenemndas mening ville et uavhengig selskap i en slik situasjon hatt en kostnadsbevisst tilnærmingsmåte når fordelingsprinsipp skulle avtales.

Fra [Selskapets] side er det fremholdt at den valgte fordelingsnøkkel skal reflektere hvor konsernledelsen har sin oppmerksomhet. Nye prosjekter og anvendelse av investert kapital vil i følge selskapet være konsernets fokus. Ved å bruke akkumulerte uavskrevne investeringer – sammen med årlige driftskostnader – som fordelingsgrunnlag, viser ledelsen at den har fokus på konsernets investeringer. Selskapet hevder at den nye fordelingsnøkkelen ivaretar at investeringer og driftskostnader er alternative kostnader, i det én krone investert og én krone i driftskostnader vil tiltrekke seg like mye konsernkostnader.

Klagenemnda kan ikke se at den fordelingsnøkkel [Konsernet] anvender gir en rimelig henføring av kostnader til sokkelvirksomheten.

Som påpekt av Oljeskattekontoret veier investeringer tyngre i fordelingsgrunnlaget enn driftskostnader, fordi de samme investeringskronene tiltrekker seg konsernkostnader flere ganger. Da det er på det rene at sokkelen er særlig kapitalintensiv, vil selskapets fordelingsnøkkel gi for høye kostnader mot sokkelen.

Oljeskattenemnda har som nevnt anvendt en fordelingsnøkkel basert på driftskostnader med tillegg av årets avskrivninger. Dette gir en lik behandling av driftskostnader og investeringer, og også mellom land- og sokkelinvesteringer.

For øvrig har Klagenemnda merket seg at [Selskapets] lisens partnere på felt hvor selskapet er operatør, har stilt spørsmål ved [Selskapets] viderebelastninger av andel av felleskostnadene. Viderebelastningene til lisenspartnerne er basert på den samme fordelingsnøkkelen. Etter det Klagenemnda forstår gjelder partnernes protester så vel bruken av fordelingsnøkkelen som hvilke kostnader som skal inngå i fordelingen. Klagenemnda er klar over at [Selskapet] har løst tvisten med disse partnerne for de aktuelle inntektsår, men oppfatter det slik at den oppnådde enighet er basert på en "lump sum"-nedsettelse og at dette ikke innebærer noen aksept av [Konsernets] fordelingsnøkkel som sådan.

Klagenemnda finner etter dette at den fordelingsnøkkel [Konsernet] har anvendt fra og med 1999, ikke gir et armlengdemessig fordelingsresultat. Det foreligger således grunnlag for skjønn.

Ved skjønnet synes den beste fremgangsmåte å være at man erstatter den fordelingsnøkkelen som [Konsernet] har anvendt, med en annen fordelingsnøkkel som forutsetningsvis gir et mer riktig resultat.

Som nevnt foreligger ulike fordelingsnøkler som kan egne seg i forhold til ulike typer kostnader. Problemet melder seg når en – i alle fall av praktiske grunner – skal anvende ett prinsipp på alle foreliggende kostnader. Sokkelvirksomheten er så vidt spesiell i forhold til landvirksomhet, at fordelingsnøkler som eksemplifisert i OECD-retningslinjene (omsetning, antall ansatte, antall produserte eller solgte produkter) neppe egner seg. Man må finne en nøkkel som forutsetningsvis gir et mest mulig rimelig og rettferdig resultat sett under ett.

Før 1999 anvendte [Konsernet] en nøkkel basert på summen av årlige driftskostnader og årets avskrivninger. Dette ble også godtatt av skattemyndighetene som lignet [Selskapet]. Etter Klagenemndas mening er dette et fornuftig og robust prinsipp som også har en logisk begrunnelse, nemlig at disse kostnadene gjenspeiler de enkelte enheters faktiske kostnadsforbruk. Det har formodningen for seg at konsernkostnadene fordeler seg på sokkel og land tilsvarende virksomhetenes andel av øvrige driftskostnader. Uavskrevne investeringer representerer ikke et slikt kostnadsforbruk.

Som et resultat av den fordelingsnøkkelen som Oljeskattenemnda har anvendt, kan det oppstå en situasjon for enkelte inntektsår hvor [Selskapet] ikke får fradrag for alle innbelastede kostnader, til tross for at selskapet har viderebelastet sine partnere tilsvarende disse kostnadene og inntektsført vederlaget. Selskapet mener dette er urimelig og at det i alle fall bør gis fradrag tilsvarende disse inntektene forutsetningsvis slik de fremkommer

etter inngåtte forlik, idet parternes aksept kan anses å innebære en armlengdemessig godkjennelse av viderebelastningene.

Klagenemnda ser det slik at det fordelingsresultatet som fremkommer etter anvendelsen av Oljeskattenemndas fordelingsnøkkel, gir den mest riktige andelen kostnader henførbart til sokkelvirksomheten. Den andelen kostnader som lisenspartnerne har godtatt, har ikke fremkommet etter bruk av en fordelingsnøkkel som partene har blitt enige om. Den har fremkommet som følge av justeringer ved forlik som bygger på beløpsmessige størrelser.

Rettesnoen ved et skjønn etter armlengdebestemmelsen må være å finne hva uavhengige parter ville ha avtalt på forhånd. Dette behøver ikke bli det samme som hva partene finner å ville akseptere ved forlik for å løse en senere konfliktsituasjon. Det blir derfor feil om oljeskattemyndighetene skulle lete etter en fordelingsnøkkel som tilfeldigvis skulle passe med belastningene som følger av det inngåtte forliket.

Klagenemnda vil dessuten tillegge at påstanden om at det bør gis forholdsmessig fradrag for inn- og utbelastninger, må eventuelt bygge på en underliggende forutsetning om at belastningene fra morselskapet skal forholdsmessig fordeles med likevekt på selskapets egenbeholdte andel og den andel som belastes partnerne. Dette vil selvsagt være resultatet når mekaniske fordelingsnøkler anvendes. Men etter Klagenemndas mening vil en slik fordeling ikke være riktig, dersom målet er å henføre rett andel kostnader til rett virksomhet.

Det er naturlig å anta at ledelsen i [Konsernet] har et større fokus på de felter hvor selskapet er operatør, enn på de felter hvor selskapet ikke er operatør. På sistnevnte felter vil tilsvarende administrasjon skje hos et annet oljeselskap som utfører operatørfunksjonen, og [Selskapet] vil her motta tilsvarende belastninger som ikke-operatør. Det synes derfor å være naturlig at samme kostnadsstørrelse pådratt som operatør (kontra ikke-operatør) skal veie tyngre i fordelingsgrunnlaget og tiltrekke seg mer av morselskapets konsernbelastninger.

Etter dette fastholder Klagenemnda den fordelingsnøkkel som Oljeskattenemnda har anvendt.

4.2 Særlig om beregningstekniske forhold

I forbindelse med fordelingsspørsmålet har det blitt tatt opp enkelte spørsmål av beregningsteknisk karakter. Dette gjelder spørsmålet om det skal foretas et såkalt brutto- eller nettoskjønn, videre spørsmålet om bruk av eliminerte tall i fordelingsgrunnlaget, samt spørsmålet om hvordan rekalkulerte kostnader skal periodiseres. Det fremstår som noe uklart for Klagenemnda i hvilken grad det nå foreligger vesentlig uenighet om slike spørsmål, men Klagenemnda vil likevel redegjøre for sitt syn på de forhold som er tatt opp.

Spørsmålet om brutto- eller nettoskjønn dreier seg om hvorvidt fordelingsgrunnlaget for selskapets opererte lisenser skal medtas med selskapets netto eierandel eller lisensenes brutto eierandel. Tas lisensenes 100 % andel av kostnader/investeringer med (bruttoskjønn), betyr det at den andel som etter fordelingen henføres sokkelvirksomheten hos [Selskapet], også inneholder partnernes andel av belastningene og følgelig må avregnes mot viderebelastningene (det beløp partnerne betaler). Tas kun selskapets andeler av kostnader/investeringer i lisensene med i fordelingsgrunnlaget (nettoskjønn), blir det beløp som henføres sokkelvirksomheten kun egne kostnader for [Selskapet], og da vil viderebelastede kostnader samt partnernes refusjoner bli å holde utenfor fordelingen.

I Oljeskattenemndas vedtak er det foretatt et bruttoskjønn. Selskapet har gitt uttrykk for at det anser bruttoskjønn som det mest korrekte. Klagenemnda er også enig i at det bør foretas et bruttoskjønn. De tjenester som omfattes av fordelingen som gjøres av morselskapet, blir dermed de samme som belastes [Selskapet] indirekte og som dette selskapet viderebelaster lisensene indirekte.

Når det gjelder bruk av eliminerte tall i fordelingsgrunnlaget, er Klagenemnda enig med Oljeskattekontoret i at enkelte poster sokkel/land internt i [Selskapet] må elimineres for å foreta et korrekt skjønn. Det er her tale om eliminering som virker til fordel for selskapet, idet det henføres en større andel kostnader til sokkelvirksomheten.

Når det gjelder spørsmålet om hvordan rekalkulerte kostnader skal fradragsføres skattemessig, har kontoret i klagenotatet innstilt på at selskapets innsigelser tas til følge. Klagenemnda er enig i dette. Dette innebærer at når fordelingen rekalkuleres etter at endelige regnskapstall foreligger, tas differansene med ved beskatningen i dette året.

Selskapet har for øvrig i klagetilsvaret gitt nye tall med hensyn til fordelingsgrunnlaget, som legges til grunn i klageomgangen.

4.3 *Spørsmålet om fortjenestepåslag*

[Morselskapets] belastningssystem for konsernkostnader kan best beskrives som et kostnadsfordelingssystem. Morselskapet registrerer kostnadene i regnskapet, summerer disse og fordeler disse blant de selskaper som skal motta belastninger. Dette gjøres i to omganger, først ved en foreløpig omgang i inntektsåret og dernest ved en endelig omgang året etter.

I tillegg til dette belastes 5 % fortjenestepåslag. Dette gjøres mot [Selskapet] og forutsetningsvis også de andre konsernselskapene. Når det gjelder [Selskapet], belastes imidlertid ikke dette påslaget videre mot lisensene. Selskapet dekker derfor dette påslaget både for egen og partnernes andeler av belastede konsernkostnader.

Klagenemnda vil bemerke at det ikke foreligger uttrykkelige regler om i hvilken grad slike påslag kan gjøres med virkning for skattemessig fradrag. OECD-retningslinjene fokuserer primært på prinsipper for å fastsette en armlengdepris som sådan. De bestemmelser selskapet har sitert i klagetilsvaret til støtte for sitt syn om påslag, dvs. OECD-retningslinjenes pkt. 7.2 samt 7.14, omhandler spørsmålet *om* det har blitt ytet en tjeneste og *om* det kan belastes et vederlag for dette.

En armlengdepris vil oftest inneholde et fortjenesteelement, men tjenesteytingen må ikke nødvendigvis i seg selv resultere i et overskudd, se eksempelvis OECD pkt. 7.33 og 7.34. Når [Morselskapet] legger 5 % påslag på endelige, rekalkulerte kostnader vil imidlertid dette alltid resultere i et overskudd.

Klagenemnda legger vekt på at det i dette tilfelle foreligger et kostnadsfordelingssystem som primært skal fordele kostnader innenfor et konsern. Det utbelastende selskapet er sikret dekning for sine utlegg gjennom rekalkuleringer og etterbelastninger. Morselskapet yter ikke tjenestene som en ordinær og selvstendig forretningsaktivitet rettet mot tredjemenn på det uavhengige markedet.

For administrasjon, som må anses som et ledd i ledelsen og styringen av konsernet, er det etter Klagenemndas mening uansett ikke grunnlag for fortjenestepåslag.

Andre tjenester ytes mer som et alternativ til ekstern rådgivning, eksempelvis juridiske tjenester. Verdien av slike interne tjenester må imidlertid også ses i lys av at de skjer mellom konsernenheter og at risiko og ansvar må vurderes annerledes enn ved ekstern tjenesteyting. Det legges til grunn at markedsverdien for tjenestene her ikke er høyere enn de faktiske kostnadene som er fordelt.

Etter dette innrømmes ikke fradrag for påslaget i sokkelinntekt.

Den foretatte ligning av fradrag for sokkelandelen av konsernkostnader blir derfor i hovedsak å fastholde. Imidlertid må det korrigeres for enkelte beregningsmessige forhold som skyldes justerte fordelingsgrunnlag og behandlingen av rekalkuleringene:

Påstand	1999	2000	2001	2002	2003
Intra Group Service Costs	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Management Service Costs	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Fortjenestepåslag	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Feilføringer				[...]	
Rekalkuleringer		[...]	[...]	[...]	-[...]
Sum påstand <u>inkl.</u> partnernes andeler	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Skjønn - Klagenemnda					
Intra Group Service Costs	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Management Service Costs	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Rekalkuleringer (IGSC)		[...]	[...]	[...]	[...]
Rekalkuleringer (MSC)		[...]	[...]	[...]	[...]
Sum skjønn, <u>inkl.</u> partnernes andeler	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Korreksjon i forhold til påstand	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Korreksjon - Oljeskattenemnda	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Korreksjon - Klagenemnda	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

Avgjørelsen er enstemmig.

SLUTNING

Endringsvedtaket for 1999 og ligningen for 2000-2003 for så vidt angår fradrag for sokkelens andel av belastede konsernkostnader fastholdes med følgende korreksjoner av særskattepliktig inntekt:

1999 inntekten nedsettes med kr [...]

2000 inntekten forhøyes med kr [...]

2001 inntekten forhøyes med kr [...]

2002 inntekten nedsettes med kr [...]

2003 inntekten nedsettes med [...]

11) Kjennelse 25. september 2006. Ansvarlig lån. Ekstraordinært utbytte

1) Innledende bemerkninger

[Selskapet] ble deltaker i petroleumsvirksomhet på norsk sokkel i 1990 ved at morselskapet kjøpte alle aksjene i det daværende [X]. Transaksjonen ble regulert i petrsktl. § 10-vedtak av 11. juli 1990. [Selskapet] inngikk i [...]-konsernet t.o.m. 3. mars 2003, da det ble solgt til [en kjøper]. Selskapet endret på dette tidspunktet navn [...].

[Selskapet] har påklaget ligningen for inntektsåret 2002 i forhold til fordelingen av netto finansposter mellom sokkel og land.

Selskapet har også påklaget ligningene for inntektsårene 2002 og 2003 i forhold til den skattemessige klassifiseringen av et ansvarlig lån fra [Morselskapet].

Prinsipalt har selskapet påklaget at lånet ved ligningen er behandlet som gjeld i forhold til petrsktl. § 3 h. Subsidiært har selskapet påklaget fastsettelsen av ny opptreksverdi på lånet, herunder skattemessig behandling av valutaelementer på ansvarlige lån. Selskapet ønsker imidlertid å avvente behandlingen av den prinsipale påstanden før det kommer med nærmere begrunnelse for den subsidiære anførselen.

Selskapet har videre påklaget det forhold at det ved ligningen for inntektsåret 2002 ble varslet om at utbytte som ble vedtatt i ekstraordinær generalforsamling, skulle anses som gjeld i regnskapsmessig balanse for 2002 med hjemmel i god regnskapsskikk eller skattemessig gjennomskjæring. Dette spørsmålet har betydning dersom det ansvarlige lånet fra [Morselskapet] for skattemessige forhold blir behandlet som gjeld.

Selskapets klager for inntektsåret 2002 er datert 2. desember 2003 og 30. januar 2004. Selskapet klage for 2003 er datert 22. desember 2004. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 29. mars 2005. Selskapet har ved advokat [A] inngitt tilsvaer til redegjørelsen ved brev av 31. mai 2005.

2) Saksforholdet, ligningen

[Selskapet] hadde positiv netto finans med kr 51 550 412 i inntektsåret 2002. Selskapet motregnet den positive netto finans mot ufordelt negativ netto finans fra tidligere år på kr 2 049 121 375. Differansen på kr 1 997 570 963 ble fordelt mellom sokkel og land i henhold til den nye bestemmelsen i petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 d – herunder oppreguleringsregelen i 7. ledd.

Ved beregningen av oppjusteringsfaktoren etter petrsktl. § 3 d, 7. ledd la selskapet til grunn at ansvarlig lån fra morselskapet skulle behandles som gjeld. Selskapet hadde en egenkapitalandel etter petrsktl. § 3 h på 26,06 % i selvangivelsen, og i denne beregningen er ansvarlig lån fra morselskapet behandlet som gjeld. Midlene til utbytte utdelt på ekstraordinær generalforsamling inngikk i egenkapitalen. Selskapets beregning ville medført at den negative netto finans i sin helhet ville bli fordelt til sokkel.

Ved ligningen for inntektsåret 2002 la Oljeskattenemnda til grunn at positiv netto finans fra 2002 og fremført negativ netto finans, måtte fordeles hver for seg etter petrsktl. § 3 d.

Oljeskattenemnda vurderte også om fremført negativ netto finans skulle fordeles uten oppjustering etter petrsktl. § 3 d, 7. ledd. Det ble angitt tre alternative grunnlag for en eventuell fravikelse:

1. Lovtolkning, med vekt på oppjusteringsbestemmelsens formål og hensynet til sammenhengen i regelverket.
2. God regnskapsskikk, i det utbytte utdelt på ekstraordinær generalforsamling ikke kan anses for å være ekstraordinært og dermed skulle vært medtatt som gjeld i regnskapsmessig årsbalanse.
3. Gjennomskjæring, under forutsetning at utbyttet utdelt på ekstraordinær generalforsamling anses for å være ekstraordinært, er utdelingen en skattemessig tilpasning uten reelle effekter og dessuten illojal i forhold til skattelovgivningen.

Oljeskattenemnda besluttet at fremført negativ netto finans skulle fordeles uten oppjustering, og avgjørelsen var basert på en tolkning av petrsktl. § 3 d, 7. ledd. De andre grunnlagene ble i liten grad drøftet.

Da [Selskapet] startet sin virksomhet på norsk sokkel i 1990 [...], overtok morselskapet et lån som [X] hadde på sitt morselskap [...]. I petrsktl. § 10- vedtak av 11. mai 1990 som regulerte overtakelsen, ble det lagt til grunn at den gjeld [X] hadde til [sitt morselskap] skulle overføres til [det overtakende morselskapet]. Av beløpet skulle kr 1 000 000 000 være lån (siden kalt [X]-lånet), kr 1 000 000 skulle tilføres aksjekapitalen og kr 610 373 401 skulle tilføres reservefond. [Det overtakende morselskapet] ble videre pålagt å ikke kreve renter av lånet.

Da selskapet i 1991 kjøpte [en andel] i [felt B], som også ble finansiert gjennom konsern-interne lån, ble det i § 10-vedtak av 23. april 1991 stilt nye og endrede krav til [X]-lånet. Det ble her bestemt at [Selskapet] ikke kunne betale renter eller avdrag på [X]-lånet før all gjeld opptatt i forbindelse med erverv og utbygging av [felt B] var nedbetalt i sin helhet.

Selskapet tok også opp andre rentefrie ansvarlige lån i morselskapet i perioden 1991 – 1992. Pr 31.12.1992 var disse lånene på kr 235 759 000. Det er sannsynlig at deler av beløpet ble brukt til å dekke utbygging av [felt B].

Ved ligningsbehandlingene for inntektsårene 1990 – 2001 ble selskapets ansvarlige lån betraktet som skattemessig egenkapital med hjemmel i skatteloven (sktl.) § 13-1 (tidligere 54, 1. ledd), herunder reglene om tynn kapitalisering. Dette medførte at lånet fra og med 1994 ble betraktet som skattemessig egenkapital i petrsktl. § 3 h-sammenheng i samsvar med bestemmelsens 3. ledd. Selskapet har i årsregnskapene i perioden fra og med 1994 – 2001 opplyst at ansvarlige og rentefrie lån fra morselskapet for skattemessige formål anses for å være egenkapital.

I noen av inntektsårene i perioden 1990 – 2001 ble også andre konserninterne lån betraktet som egenkapital for skattemessige formål etter skattelovens § 13-1 (tidligere 54, 1. ledd). Dette medførte at selskapet ikke fikk rett til fradrag for renter og valutaeffekter knyttet til den del av lånene som skulle betraktes som egenkapital. Klagenemnda behandlet spørsmålet om tynn kapitalisering for inntektsårene 1992-1995 i kjennelse av 11. desember 2000. Selskapet gikk senere til søksmål mot staten, og saken ble avsluttet ved forlik av 6. november 2002.

Ved beregningen av oppjusteringsfaktoren etter § 3 d, 7. ledd i selvangivelsen for 2002 har [Selskapet] lagt til grunn at ansvarlige lån fra morselskapet skulle betraktes som gjeld for skattemessige formål. Anførselen i årsregnskapet for 2001 om at ansvarlige lån skal anses som skattemessig egenkapital, er fjernet i årsregnskapet for 2002. De tidligere rentefrie konsernlånene er renteberegnet fra og med 1. juli 2002, og det er inngått avtale om forlengelse av lånenes løpetid med en ordinær oppsigelsesklausul. Ved ligningen for inntektsåret 2002 og 2003 ble ingen deler av selskapet konserngjeld betraktet som egenkapital for skattemessige formål med hjemmel i skatteloven § 13-1. Selskapet ble på dette punktet lignet i samsvar med påstand. Dette medførte også at de ansvarlige lånene inngikk som gjeld ved vurderingen av egenkapitalandelen etter petrsktl. § 3 h.

Oljeskattenemnda la imidlertid til grunn at selskapet ikke hadde rett til fradrag for renter knyttet til [X]-lånet for perioden 01.07.2002 til 25.07.2003. Dette ble begrunnet med at § 10-vedtakene av 1990 og 1991 medførte at det ikke kunne gis fradrag for renter på lånet før selskapet sannsynliggjorde at all gjeld knyttet til erverv og utbygging på [felt B] var nedbetalt. Selskapet krevde fradrag for rentene i selvangivelsen for inntektsårene 2002 og 2003, men har i klagen for inntektsåret 2003 lagt til grunn at [X]-lånet ikke skulle vært renteberegnet, siden selskapet ikke kan dokumentere at det andre ansvarlige lånet ikke var knyttet til erverv og utbygging av [felt B]. De ansvarlige lånene er i følge selskapet innfridd 25.07.2003.

Selskapets egenkapital ble for skatteformål korrigert for visse valutaeffekter relatert til de ansvarlige lånene ved ligningen for 2002. Egenkapitalen ble oppjustert med et beløp på kr 133 129 590 (forskjellen mellom opprinnelig og ny fastsatt opptreksverdi pr 01.07.02). Denne kursbevegelsen ble lagt til grunn som ikke fradragsberettiget ved ligningen. Videre ble egenkapitalen nedjustert med kr 335 835 320 vedrørende ikke skattepliktig valuta-bevegelse på ansvarlige lån. Egenkapitalen ble med dette samlet nedjustert og gjelden ble tilsvarende oppjustert med kr 202 705 730 for skatteformål. Disse korrigeringene fikk ingen direkte betydning for fordelingen av finanspostene, jf tabellen under. Fastsettelsen av skattemessig finansnetto ble også vurdert upåvirket av disse korrigeringene pga reglene for føring av omvurderingskonto.

Oljeskattenemndas fastsettelse av selskapets egenkapitalandel og fordeling av fremført negativ finansnetto mellom sokkel og land, fremgår av tabellen nedenfor:

Inntektsåret 2002	Årsregnskapet (påstand i selvangivelsen)	Korr. lign. knyttet til valuta-elementer	Ligning
Avsatt utbytte	250 000 000		250 000 000
Annen kortsiktig gjeld	257 782 365		257 782 365
Sum kortsiktig gjeld	507 782 365	0	507 782 365
Ansvarlige lån ([X]+Adm) satt rentebærende 01.07.02	1 147 437 344	202 705 730	1 350 143 074
Andre rentebærende konsernlån	2 607 984 337		2 607 984 337
Annen langsiktig gjeld	1 032 359 480		1 032 359 480
Sum langsiktig gjeld	4 787 781 161	202 705 730	4 990 486 891
Selskapskapital	3 000 000		3 000 000
Overkursfond	0		0
Annen egenkapital	1 863 822 763	(202 705 730)	1 661 117 033
Sum egenkapital	1 866 822 763	(202 705 730)	1 664 117 033
Sum Gjeld og Egenkapital	7 162 386 289	0	7 162 386 289
Egenkapital i %	26,06 %		23,23 %
Ufordelte finanskostnader fra tidl. år			2 049 121 375
Andel fordelt til land			114 755 309
Andel fordelt til sokkel før avkortning – oppjustering nektet			1 934 366 066
Avkortning på 1,48% av NOK 299 778 621 knyttet til 1998			(4 436 724)
Netto finanskostnader fra tidl. år fordelt til sokkel etter avkortning			1 929 929 342

3) Anførlene

I selskapets klage for inntektsåret 2002 datert 30. januar 2004 er det anført følgende:

”Oljeskattenemnda har ved ligningen for inntektsåret 2002 tilsidesatt selskapets selvangivelse for så vidt gjelder beregning av den del av selskapets netto finansposter som skal allokere til sokkel, samt den skattemessige behandlingen av selskapets ansvarlige lån.

Prinsipalt påklages fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land, samt Oljeskatte-
nemndas behandling av det ansvarlige lånet for så vidt gjelder fastsettelse av selskapets
egenkapitalandel i henhold til Petroleums-skattelovens § 3 (h).

Rent subsidiært påklages det forhold at beregnede renter på det ansvarlige lånet fra og med
01.07.02 ikke er akseptert av Oljeskattenemnda, samt Oljeskattenemndas fastsettelse av ny
opptrekkskurs.

Vi går foreløpig ikke nærmere inn på den subsidiære anførselen, i det vi ønsker å avvente
Oljeskattekontorets synspunkt med hensyn til vår prinsipale påstand om at det ansvarlige lånet - i
likhet med tidligere år - skal regnes med som en del av egenkapitalen i forhold til
petroleums-skattelovens § 3 (h) så lenge en renteberegning ikke aksepteres for skatteformål.

I. Bakgrunn og problemstilling

[Selskapet] hadde ved inngangen til inntektsåret 2002 en ubenyttet fremførbar netto finansutgift på
2.049.121.375 NOK. For inntektsåret 2002 hadde selskapet en netto finansinntekt på 51.550.412
NOK. I sum gir dette en negativ finansnetto på 1.997.570.963 NOK som skal fordeles mellom
land og sokkel ved utgangen av inntektsåret 2002.

For inntektsåret 2002 var [Selskapet] fortsatt i underskuddsposisjon. I henhold til tidligere regler
ville dette ha medført ytterligere fremføring av fremførbare finanskostnader. Det nevnes i denne
forbindelse at ved en slik ytterligere fremføring må det for flere selskap, herunder [Selskapet],
antas å kunne ha foreligget muligheter for en tilpasning mot lavere eller ingen skattemessige
landeiendeler. Regelen om at fordeling av fremførbar finansnetto skulle skje med endelig virkning
i 2002 kan derfor ha medført en skjerpelse for enkelte skatteyttere.

Som nevnt ovenfor ble det ved de endringer som ble gjort i reglene for fordeling av netto
finansposter i 2002 lagt til grunn at ubenyttede finanskostnader for fremtiden skulle fordeles
mellom land og sokkel med *endelig* virkning i det år kostnaden har oppstått. Det ble i denne
forbindelse også lagt til grunn at fremførbare finanskostnader fra tidligere år skulle fordeles
mellom land og sokkel med endelig virkning for inntektsåret 2002. Dette er ikke lovfestet, men
fremgår klart av forarbeidene (Ot. Prp. Nr. 86, 2000-2001 side 47) der det sies som følger:

*"For skatteyttere som har ufordelte gjeldsrenter mv. til fordeling ved utløpet av inntektsåret 2001,
vil departementet foreslå at disse blir fordelt med endelig virkning ved ligningen for 2002 i
henhold til den nye regelen i petroleums-skattelovens § 3d." (Vår uthevnning).*

I og med disse nye retningslinjene for fordeling av fremførbare finansutgifter fra Finans-
departementet, fikk [Selskapet] en negativ netto finans til fordeling for inntektsåret 2002. På grunn
av en høy egenkapitalandel oppjusterte selskapet netto finanskostnader allokert til sokkelen etter
normalfordelingen, slik at hele den samlede negative netto finans ble allokert til sokkelen. Dette i
henhold til Petroleums-skattelovens § 3 (d) (7). Det understrekes i denne forbindelse at det ikke kan
være noen som helst tvil om at det er **samlet** nettofinans (summen av årets netto finansposter og
fremførbare netto finanskostnader) som skal være gjenstand for de nye fordelingsreglene.

Problemstillingene i denne klagen er for det første om oppjusteringsregelen i Petroleums-
skattelovens § 3 d får anvendelse når negativ finansnetto skyldes et fremførbart underskudd.

Dersom dette kan besvares bekreftende, er det videre et spørsmål om selskapet faktisk har en beregnet egenkapital i henhold til petroleumsskattelovens § 3(h) som overstiger 20% kravet i en slik grad at all negativ netto finans blir å allokere til sokkelen. En slik overskytende egenkapitalandel er en nødvendig forutsetning for at oppjusteringsregelen i petroleumsskattelovens § 3 (d) skal komme til anvendelse.

Oljeskattekontoret har i denne forbindelse påberopt seg den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som grunnlag for å redusere selskapets beregnede egenkapitalandel, samt stilt spørsmålstegn ved om selskapet ved sin balanseføring ved årsslutt 2002 har fulgt god regnskapsskikk. Oljeskattekontorets formål er her å bringe egenkapitalandelen beregnet i forhold til petroleumsskattelovens § 3 (h) ned til 20% eller lavere, slik at oppjusteringsregelen ikke kommer til anvendelse.

2. Fordeling av netto finansposter til sokkel - lovfortolkning

2.1 Samlet netto finans

Som påpekt ovenfor kan det ikke være tvil om at fordelingsregelen i Petroleumsskattelovens § 3 (d) legger til grunn at det er **samlede** netto finansposter som skal fordeles mellom land og sokkel (normalfordeling).

Ordlyden i petroleumsskatteloven § 3 (d) synes helt klar, og sier i henholdsvis 1. og 5. ledd [skal være 2. og 7. ledd] som følger:

1. ledd

"Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattedstedet (landdistriktet) etter forholdet mellom"

5 ledd:

"Selskap som har netto finansutgifter til fordeling, kan fordele en større andel av netto finansutgiftene til sokkeldistriktet enn den andel som følger av bestemmelsene foran i denne bokstav I et slikt tilfelle skal den samlede andel netto finansutgifter fordelt til sokkeldistriktet være lik normalandelen multiplisert med en brøk " (Vår uthevnning).

Heller ikke på noe punkt i forarbeidene er det lagt til grunn at man skal foreta en splittelse av årets netto finans og fremførbar netto finans. Snarere tvert i mot synes forarbeidene klart å legge til grunn at det skal foretas en sammenslåing, både i forhold til normalfordelingen, og i forhold til den nye oppjusteringsregelen (begge regler inntatt i petroleumsskattelovens § 3 (d)). Det nevnes i denne forbindelse også at det for 2003 og senere inntektsår ikke vil oppstå noen fremførbar netto finansutgift. Selve begrepet fremførbar finansutgift er derfor nærmest et "ikke begrep" i den nye lovgivningen.

Det vises her til følgende uttalelser i Ot. Prp. Nr. 86 (2000-2001):

"Den nye regelen innebærer at et utvinningsselskaps samlede finansielle kostnader (gjeldsrenter etc.) fordeles mellom sokkelskattedistriktet og landskattedistriktet etter skattemessig nedskrevet verdi.... Regelen justeres imidlertid slik at det ikke er nødvendig for et utvinningsselskap som har virksomhet utenfor norsk sokkel, å ha maksimal gjeld etter "tynn kapitaliseringsregelen" for å få maksimale rentefradrag mot sokkelen. (side 6)

"Gjenstand for nettoberregning og fordeling etter bestemmelsen i § 3 d annet ledd er gjeldsrenter, tap som følge av kurssvingninger på valuta og ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde." (side 30 [skal være side 24] - beskrivelse av systemet før 2001/2002 endringene. Det er imidlertid ikke foretatt noen endringer for så vidt gjelder definisjonen av netto finansposter. Se sitat nedenfor.)

"Det foreslås ingen endringer i forhold gjeldende bestemmelse i petroleumsskattelovens § 3 d annet ledd med hensyn til hvilke finansielle inntekter og utgifter som skal omfattes av fordelingsregelen. Departementet foreslår også at gjeldende ordning med **nettoberregning** av inntekter og utgifter videreføres, slik at så vel positiv som negativ finansnetto blir fordelt etter det samme grunnlag."

"Selskaper med lavere gjeldsgrad får en høyere andel av **netto finansutgifter** fordelt til sokkelen enn ved en ren fordeling etter skattemessige nedskrevne verdier."

"Oppjusteringsregelen tar videre utgangspunkt i den andel av **netto finansutgifter** som etter de grunnleggende regler om henføring av eiendeler til land og sokkeldistriktet og verdsetting på grunnlag av skattemessige formuesverdier skal fordeles til sokkeldistriktet, jf § 3 d annet til sjette ledd. Denne andelen betegnes i det følgende "normalandelen". Normalandelen vil foreligge som en beregnet beløpsstørrelse lik den andel av **de samlede netto finansutgifter** som skal fordeles til sokkeldistriktet" (side 36) [skal være side 28].

På denne bakgrunn må det kunne legges til grunn at [Selskapet] faktisk har en **samlet** negativ netto finanspost (de fremførbare finanskostnadene overstiger årets positive finansnetto) for inntektsåret 2002. Videre må det følgelig også kunne legges til grunn at det er denne samlede posten som skal fordeles mellom land og sokkel basert på selskapets skattemessige formuesverdier per 31.12.02, og at det deretter skal foretas en eventuell nedjustering i henhold til Petroleumsskattelovens § 3 (h) eller en oppjustering i henhold til Petroleumsskattelovens § 3 (d). Det vises i denne forbindelse også til side 1 foran, og den refererte uttalelsen fra Ot. prp. nr 86 der Finansdepartementet uttrykkelig sier at fremførbare netto finanskostnader fra tidligere år fullt ut skal følge petroleumsskattelovens § 3 (d).

2.2 Petroleumsskattelovens § 3 d - benyttelse på fremførbare negativ finansnetto

Det er i foregående punkt slått fast at det ikke er *noen* holdepunkter for å anta noe annet enn at det er de samlede netto finansposter (summen av fremførbare finansposter og årets finansposter) som skal være gjenstand for fordeling mellom land og sokkel.

Det neste spørsmålet er da i hvilken grad den særskilte oppjusteringsregelen i petroleumsskattelovens § 3(d) gjør noen unntak fra oppjustering der en del av samlet netto finanskostnader utgjøres av fremførbare finanskostnader.

Lovens ordlyd er på dette punkt meget klar og presis, noe som fremgår av lovhenvisningene i foregående punkt, og gir absolutt ingen holdepunkter for noe annet enn at oppjusteringsregelen konsekvent skal benyttes i alle tilfelle der det foreligger (en samlet) negativ netto finanspost. Med andre ord innebærer dette at det ikke er noen særskilte unntak for netto finanskostnader som er fremført fra tidligere år.

Videre har det heller ikke vært lovgivers hensikt at det skal være noen slike unntak. Forarbeidene er helt konsekvente i sin omtale av disse problemstillingene, og ikke på noe punkt i forarbeidene er

det antydnet at man skal ha en særskilt begrensing for å benytte oppjusteringsregelen i forhold der negativ netto finans består av fremførbare finansposter.

Følgelig vil fremførbare netto finanskostnader inngå som en del av årets samlede netto finansposter til fordeling mellom sokkel og land. Man vil her følge de vanlige reglene for netto finanskostnader i petroleumsskatteloven fullt ut, jfr. også Finansdepartementets klare uttalelse om at § 3 (d) skal følges ved fordeling av fremførbare finanskostnader fra tidligere år i 2002 (jfr. refererte uttalelser under punkt 1.2 ovenfor).

Gitt at skatteyder har en samlet negativ netto finans, og en egenkapitalandel som er høyere enn 20 %, **skal** det, i henhold til petroleumsskattelovens § 3 (d) foretas en oppjustering av normalandelen fordelt til sokkelvirksomheten. [Selskapet] oppfyller begge disse vilkår i sin selvangivelse/regnskap for inntektsåret 2002.

Oljeskattekontoret mener imidlertid, til tross for en klar og presis ordlyd, at man her må legge avgjørende vekt på at det ikke kan ha vært lovgivers hensikt å tillate bruk av oppjusteringsregelen på negativ finansnetto oppstått som følge av tidligere års fremførbare finanskostnader.

Etter vår oppfatning finnes det ikke noe grunnlag for Oljeskattekontorets lovforståelse på dette punkt. De viktigste årsakene til dette er at:

- Det dreier seg om en ny og svært godt gjennomarbeidet lovgivning, med en ordlyd som klart gir skatteyder anledning til å anvende oppjusteringsreglene i *enhver* situasjon der det foreligger negativ netto finansutgifter samtidig som egenkapitalen overstiger 20%, uavhengig av om dette skriver seg fra årets finansposter eller tidligere ufordelte finansposter.
- Det er intet holdepunkt i forarbeidene for å anta at oppjusteringsregelen ikke skal komme til anvendelse i et tilfelle som det foreliggende. For det første vises til de uttalelser som er referert ovenfor. Dernest vises til følgende uttalelser i forarbeidene:

*"Regelen (oppjusteringsregelen) virker slik at **renter som fordeles til sokkelen**, økes med forholdet mellom summen av et selskaps rentebærende gjeld og dets egenkapital... . Den modifiserte regelen gjør at selskaper med en egenkapital etter 3 h lik summen av 20 prosent av gjeld og egenkapital, i utgangspunktet får samme fordeling av netto finansutgifter som ved en ren fordeling etter skattemessige nedskrevne verdier."*

"Den grunnleggende forutsetning for at oppjustering etter tilleggsbestemmelsene i § 3 d syvende ledd skal foretas, er derfor at selskapet har en egenkapitalandel som overstiger 20 prosent av totalkapitalen." (Vår utheving)

Som tidligere referert gis det på side 36 [28] i forarbeidene klart uttrykk for at det er de samlede netto finansutgifter som er fordelt til sokkelen etter den vanlige fordelingsregelen i petroleumsskattelovens § 3 (d) som skal være grunnlaget for oppjusteringsregelen.

- Dernest må det i tillegg legges vekt på at det i forarbeidene heller ikke er sagt noe som tyder på at Finansdepartementet har ønsket noen annen og særskilt løsning for fremførbare negative finanskostnader som skal fordeles med endelig virkning for inntektsåret 2002. Det vises her til Ole Gjems-Onstad, Bedriftsskatterett (2003) side 74 der det sies som følger:

"Enkelte ganger innebærer en henvisning til forarbeider en negativ konstatering av at forarbeidene ikke gir veiledning til løsning. Denne type utsagn bygger likevel på en premiss om at forarbeider skal tillegges vekt."

"Spesielt ved ny lovgivning kan forarbeider ha særskilt vekt i mangel av andre rettskildefaktorer."

- Som påpekt under foregående strekpunkt er det ikke på noen punkt i forarbeidene uttalelser som kan gi grunnlag for en påstand om at lovgivers hensikt har vært noe annet enn det som faktisk er kommet til uttrykk gjennom den vedtatte lovtekst.

Når det gjelder bruk av formålsbetraktninger vises også til Høyesteretts dom i 2001 vedrørende preferansekapital i CBK (Utv. 2001 side 1273) der det konkluderes som følger:

*"Staten har pekt på at formålet bak skattelovens § 53 første ledd femte punktum - at man ikke skal nyte godt av underskuddsfremføring når tapet i realiteten er båret av andre – taler for at bestemmelsen bør komme til anvendelse. Jeg er ikke uenig i at så kan være tilfelle, men jeg finner **ikke å kunne bygge en skattemessig subsumsjon på formålsbetraktninger**, når den rettslige bedømmelse av tilførslene klart tilsier at de må ses på som egenkapital."*
(vår utheving)

Dette fremstår som en klar anvisning fra Høyesterett om at man ikke kan sette til side en klar ordlyd i skatteytters favør, selv om skattemyndighetene måtte mene at dette gir et resultat som etter deres oppfatning fremstår som urimelig. For [Selskapets] tilfelle kommer i tillegg det forhold at forarbeidene faktisk positivt støtter opp om lovens ordlyd (se tidligere refererte uttalelser).

- Oljeskattekontoret synes blant annet å mene at det er en sammenheng mellom petroleumsskattelovens § 3 (h) og (d), og at en slik sammenheng tilsier at oppjusteringsreglene ikke kommer til anvendelse for fremførbar netto finansutgifter. Petroleumsskattelovens § 3 d står imidlertid helt på egne ben i forhold til Petroleumsskattelovens § 3 h. Det dreier seg her om to forskjellige bestemmelser som lovgiver bevisst har valgt å behandle helt separat, noe som blant annet understrekes av lovgivers plassering av de to bestemmelsene.
- Det dreier seg om en overgangsregel som *kun* vil være aktuell for bruk i 2002, og selv da for et svært begrenset antall selskap. I en slik situasjon må man i større grad akseptere at resultatet muligens ikke blir som forventet sett fra skattemyndighetenes side. For fremtidige inntektsår vil det ikke oppstå noen fremførbar netto finanskostnad, i og med at det til enhver tid foretas en endelig fordeling av netto finansposter basert på årets skattemessige formuesverdier på henholdsvis sokkel og land. Har selskapet ikke tilstrekkelig inntekt vil den andel som er henført til henholdsvis sokkel og land inngå som en del av det ordinære fremførbare underskuddet. Fordelingen av fremførbar netto finansposter for inntektsåret 2002 er derfor en engangssituasjon der Finansdepartementet ikke har funnet det hensiktsmessig å gi særskilte regler, verken for så vidt gjelder fordelingen eller bruk av oppjusteringsreglen.
- Oppjusteringsreglen, slik den er lagt til grunn i selskapets selvangivelse, gir det resultat at selskapet faktisk får alle gjeldsrenter allokert til sokkelen. Dette er ikke noe urimelig resultat, all den tid selskapet kun *driver* sokkelrelatert aktivitet. Det er således den nye

fordelingsregelen som i gitte situasjoner gir det uheldige resultat at selv selskap som *kun* driver virksomhet knyttet til lete- og utvinningsvirksomhet på norsk sokkel allikevel får en andel av sine finansposter allokert til landskatteregimet. For selskaper som er i den situasjon at de kun driver lete- og utvinningsvirksomhet på norsk sokkel, og som allikevel får en del av sin finansnetto allokert til sokkelen (f. eks lån til ansatte, moms krav etc.) synes det imidlertid som om både Oljeskattekontoret og Finansdepartementet legger til grunn at enhver rimelighetsvurdering må vike til fordel for en streng og firkantet ordlydsfortolkning. Det er følgelig ingen grunn til at man ikke også i den motsatte situasjon, der finanspostene havner der de rettlig hører hjemme (på sokkelen), skal legge til grunnen streng og firkantet ordfortolkning.

- Legalitetsprinsippet har en sentral plass i norsk rett, herunder også innenfor skatteretten. I boken "Omgåelse av skattereglene" (Bettina Banoun) sies på side 273 som følger:
"Lovteksten står i en særstilling som rettskildefaktor fordi det bare er den som er vedtatt av den lovgivende forsamling. Hensynet til legalitetsprinsippet, forutberegnelighet, maktfordeling, objektivitet m.v. kan anføres som begrunnelse for å tillegge en naturlig språklig fortolkning av lovteksten betydelig vekt. "

I uttalelse fra lovavdelingen fra 1985 er det uttalt som følger:

"Aksjelovens regler om aksjeeierens disposisjonsrett over selskapsformuen er relativt detaljert, og gode grunner taler for at det bør vises forsiktighet med å innfortolke begrensninger som ikke har relativt klar hjemmel i lovbestemmelsene"

Det samme som påpekt i de to foregående sitat vil i aller høyeste grad gjøre seg gjeldende i forholdet til petroleumsskattelovens regler om fordeling av netto finansposter, herunder anvendelse av oppjusteringsregelen.

Det vises her også vårt brev (svar på varsel) til Oljeskattekontoret datert 17.10.03 (vedlegg 1).

Det er på denne bakgrunn vår oppfatning at man her står ovenfor en klar ordlyd (petroleumsskattelovens § 3 (d)) som gir skatteyter visse rettigheter som ikke kan fratas ham ved en innskrenkende fortolkning fra skattemyndighetenes side. Det er ikke noe i forarbeidene som indikerer at den nye oppjusteringsregelen ikke skal gjelde for de få engangstilfelle der en skatteyter har fremførbare netto finanskostnader. Snarere tvert i mot er det en rekke uttalelser i forarbeidene (jfr. ovenfor) som underbygger at fremførbare negative finanskostnader skal følge de vanlige reglene fullt ut. Videre er dette en ren overgangsregel som kun vil få anvendelse for inntektsåret 2002, og da også for kun et fåtall selskap (1 - 3?).

Med en slik bakgrunn har man etter vår oppfatning ikke annet valg enn å innrømme skatteyter de rettigheter han er tillagt i lovs form.

Oljeskattenemnda har i den foreliggende sak i realiteten lagt petroleumsskattloven § 3 (d) til grunn for så vidt gjelder fordeling av finansnetto mellom land og sokkel (normalfordelingen), men sett helt bort fra den samme bestemmelses regler om oppjustering av den del av negative finans- kostnader som blir fordelt til sokkelen etter normalregelen. Dette fremstår som en uriktig, uholdbar og urimelig lovfortolkning i skatteyters disfavør.

Det understrekes igjen at [Selskapet] kun driver sokkelrelatert aktivitet, og at det i så måte ikke på noen måte fremstår som urimelig at alle finanskostnader allokeres til sokkelen.

3. Bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

3.1 Bakgrunn

Oljeskattekontoret har i sitt varsel anført den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som et alternativ grunnlag for sin påstand om at oppjusteringsreglene i petroleumsskattelovens § 3 (d) ikke skal få anvendelse for [Selskapet] for inntektsåret 2002. Dette er da bygget på en antagelse om at selskapet ikke hadde anledning til å foreta en ekstraordinær utbytteutdeling til sine aksjonærer i 2003, uten at dette skattemessig blir å betrakte som gjeld ved beregning av egenkapitalandelen i henhold til Petroleumsskattelovens § 3 (h) for inntektsåret 2002. I en slik situasjon vil [Selskapet] kunne få en egenkapital (se dog punkt 3.4 nedenfor) som er lavere enn 20%, og oppjusteringsregelen i § 3 (d) vil da under ingen omstendighet kunne komme til anvendelse.

3.2 Selskapets disposisjoner

Selskapet foretok i 2003 en ordinær utbytteutdeling på 250 MNOK. Dette utbyttet ble i henhold til vanlig praksis ført som gjeld i selskapets balanse for inntektsåret 2002.

Noe senere valgte selskapet, fullt ut i tråd med aksjelovgivningen, å foreta et ekstraordinært utbytte med 950 MNOK. I henhold til det som er å regne for god norsk regnskapsskikk er det ekstraordinære utbytte ikke medtatt som gjeld i selskapets balanse for inntektsåret 2002.

Oljeskattenemnda synes imidlertid å være av den oppfatning at det ekstraordinære utbyttet, ved beregning av egenkapitalandelen i henhold til Petroleumsskattelovens § 3 h, skal medtas som gjeld.

3.3 Selskapets egenkapital

Oljeskattekontoret har ved ligningen for inntektsåret 2002 beregnet selskapets egenkapitalandel til 23, 2%. Denne beregningen er senere diskutert med Oljeskattekontoret, og justert egenkapitalandel forventes å ligge i størrelsesorden 28,6%.

Dersom det ekstraordinære utbytte på 950 MNOK regnes som gjeld i 2002 balansen går egenkapitalen ned til 15,4 %.

Dersom det ansvarlige lånet, i tråd med tidligere års praksis, regnes som en del av egenkapitalen og det ekstraordinære utbytte regnes som gjeld vil egenkapitalandelen igjen øke til 30%, med den konsekvens at oppjusteringsregelen kommer til anvendelse og at all negativ finansnetto blir allokert til sokkelen.

Konsekvensene er at spørsmålet om omgåelse og regnskapsføring i forhold til det ekstraordinære utbytte faller bort.

3.4 Behandling av det ansvarlige lånet

[Selskapet] har helt siden 1990 hatt et ansvarlig lån i størrelsesorden 1 mrd NOK. I henhold til tidligere § 10 vedtak skal dette lånet ikke kunne renteberegnes før visse vilkår er oppfylt. Lånet har gjennom alle år vært ført som et lån i selskapets regnskap, det har ikke vært renteberegnet, og Oljeskattekontoret har ved beregning av egenkapitalandelen i henhold til petroleumsskattelovens § 3 (h) regnet dette lånet med som en del av selskapets egenkapital.

[Selskapet] startet renteberegning av lånet per 01.07.02 basert på den oppfatning at dette nå var mulig uten å bryte vilkårene gitt i det tidligere § 10 vedtak. Forøvrig var det ingen endring, verken i den regnskapsmessige behandlingen eller i lånets vilkår. Oljeskattekontoret mente imidlertid at de tidligere § 10 vilkårene fortsatt hindret renteberegning av det ansvarlige lånet i 2003, og nektet derfor selskapet å fradragsføre rentene. Til forskjell fra tidligere år ble imidlertid lånet ikke regnet med som egenkapital ved beregning av selskapets egenkapitalandel i henhold til petroleumsskattelovens § 3 (h).

Siden det ikke er noen forskjell fra selskapets bokføring av dette lånet for 2002, og all den tid Oljeskattenemnda ikke har akseptert en renteberegning, kan det heller ikke være noen grunn til å endre tidligere praksis på dette punkt for så vidt gjelder beregning av selskapets egenkapitalandel. Vår oppfatning er derfor at det ansvarlige lånet - i likhet med tidligere år - må regnes med som en del av selskapets egenkapitalandel i henhold til petroleumsskattelovens § 3 (h). I så fall vil selskapets egenkapital, som allerede påpekt, være på ca. 30 % selv for det tilfelle at det ekstraordinære lånet regnes som gjeld ved balansen for inntektsåret 2002.

Vurderingen av det ekstraordinære utbytte vil i så fall ikke få noen betydning for bruk av oppjusteringsregelen, og oppjusteringen vil bli den samme som i henhold til selskapets påstand i selvangivelsen.

3.5 Bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen

Gitt at de synspunkter som er fremsatt ovenfor under punkt 3.4 blir lagt til grunn, vil spørsmålet om bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke bli aktuelt. Vi er imidlertid av den oppfatning at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen under ingen omstendighet kan gis anvendelse på et tilfelle som det foreliggende.

For det første krever bruk av denne bestemmelsen at den hovedsaklige virkningen av transaksjonen må være reduserte skatter. I tillegg er det et vilkår at en slik skattereduksjon må være i strid med de hensyn som skattelovgivningen bygger på.

Det er mulig at skatteeffekten er den mest fremtredende (men på ingen måte enerådende) effekten ved de aktuelle utbyttetransaksjonene, men transaksjonen kan på ingen måte sies å være i strid med loven formål.

Utgangspunktet må være slik som uttrykt av Zimmer i SR 1997:

"Den alminnelige regel er fremdeles at skatteyderne står fritt til å innrette seg slik at skattebyrden blir minst mulig."

Dette må i særlig grad gjelde i en situasjon som den foreliggende der man kun følger de klare regler som er gitt i aksjeloven for så vidt gjelder alternative muligheter for tilbakebetaling til aksjonærene. I en slik situasjon er det vanskelig å se at man kan bli ansett for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattereglene.

Også hensynet til forutberegnlighet tilsier at man ikke benytter de ulovfestede gjennomskjæringsreglene i en situasjon der skatteyder innretter seg etter et klart og positivt regelverk. Aksjeloven gir skatteyder en rett til å velge mellom forskjellige former for utbytte/tilbakebetaling, og petroleumsskattelovens § 3 (d) gir **rett** til oppjustering ved en egenkapitalandel høyere enn 20 %. Det valg skatteyder foretar har visse rettslige følger så vel privatrettslig som skatterettslig, og må også respekteres av skattemyndighetene.

Skillet mellom utbytte og benyttelse av fri egenkapital til å øke aksjekapitalen med en senere påfølgende innløsning av enkeltaksjer er et eksempel på dette. I førstnevnte tilfelle benyttes reglene for vanlig utbytte, mens i det andre tilfelle benyttes regelen om gevinstbeskatning. Tidligere medførte dette en ofte benyttet mulighet til å foreta en tilbakebetaling til aksjonærene uten å utløse kildeskatt, en metodikk som fullt ut ble akseptert.

I Bedriftsskatterett 2003 på side 94, gir Ole Gjems-Onstad uttrykk for dette på følgende måte:

"Å supplere klare grenser med en rimelighetsstandard ville gi for høy grad av uklarhet og mangel på forutberegnlighet."

Det vises videre også til uttalelser fra en gjennomgang av Grete Thue ved Sentralskattekontoret for Storbedrifter som på følgende måte gir uttrykk for at det faktisk er lov å tilpasse seg uten å bli gjenstand for gjennomskjæring:

"På den annen side kan transaksjonen bli bedømt som lojal selv om skatteyder har tilpasset seg aldri så mye. Virkningen av transaksjonen - dvs. resultatet - kan likevel være helt dekkende for lovens formål. Eksempel på dette er reglene om ett års botid for skattefrihet ved salg av bolig,"

Dette må særlig gjelde i tilfelle der lovgiver, som i foreliggende tilfelle har gitt klare positive regler. Det vises her til "Omgåelse av skattereglene" side 335 der det sies som følger:

"Enkelte ganger gir lovgiver en retts teknisk klar regel, hvor lovgiver indirekte godkjenner at hensynet til likhet i enkelte tilfelle settes til side. I slike tilfelle vil det være uheldig om domstolen likevel benytter en generell omgåelsesregel for å etablere millimeterrettferdighet. Normale virkninger av en lovbestemmelse må legges til grunn selv om resultatet kan virke urettferdig/eller ineffektivt."

I foreliggende tilfelle er det til og med slik at det er vanskelig å se at resultatet virker spesielt urettferdig eller ineffektivt.

For så vidt gjelder spørsmålet om skatteyders valg mellom ordinært utbytte og ekstraordinært utbytte kun har skattemessige virkninger, må dette besvares benektende. Skatteyders valg mellom ordinært utbytte og ekstraordinært utbytte kan ha mange andre grunner enn rent skattemessige. Dette kan for eksempel være som følger:

- forholdene endrer seg ut over året slik at det er ønskelig med et ekstraordinært utbytte
- større fleksibilitet helt frem til møte i generalforsamlingen
- mindre offentlighet rundt disposisjoner i selskapet

Det er også en forskjell mellom ordinært og ekstraordinært utbytte ved at man ved det ekstraordinære utbyttet må hensynta den økonomiske utvikling helt frem til det tidspunkt da dette

utbytte faktisk blir besluttet. Videre vil bruk av ekstraordinært utbytte normalt innebære at pengene blir overført til aksjonæren(e) på et senere tidspunkt enn det som er tilfelle for det ordinære utbyttet. Det kan også være forhold i morselskapets hjemland som gjør at et ekstraordinært utbytte fremstår som et bedre alternativ enn et ordinært utbytte.

Enkelte av de forhold som er påpekt ovenfor vil også være tilfelle for [Selskapets] valg med hensyn til ordinært eller ekstraordinært utbytte for inntektsåret 2002.

For inntektsåret 2002 var [Selskapet] også i den spesielle situasjonen at aksjene i selskapet allerede hadde blitt solgt. Dette var ytterligere en grunn til at man ønsket størst mulig fleksibilitet, også tidsmessig, med hensyn til hvordan det endelige oppgjøret skulle foretas. Noe av bakgrunnen for at Oljeskattekontoret tok opp gjennomskjæringsspørsmålet synes å ha vært en feilaktig oppfatning om at det ekstraordinære utbytte var forutbestemt allerede gjennom den avtalen som ble undertegnet i 2002. Som påpekt i vårt brev datert 17.10.03 medførte dette ikke riktighet, noe som senere synes å være akseptert av Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda. Det hevdes nå fra Oljeskattekontorets side at det uansett er tilstrekkelig at man i 2002 tilrettela for et slikt ekstraordinært utbytte. Dette kan etter vår oppfatning ikke være korrekt. Det forhold at [Selskapet] tilrettela for visse mulige fremtidige disposisjoner kan ikke under noen omstendighet være relevant i forhold til spørsmålet om gjennomskjæring. Grunnen for en slik tilrettelegging var jo tvert i mot at man ønsket en fleksibilitet på dette punktet i større utstrekning enn det et ordinært utbytte ville gitt.

På denne bakgrunn er det etter vår oppfatning ikke grunnlag for en påstand om at skattemessige virkninger er de eneste virkningene av den foreliggende transaksjonen. Et av de grunnleggende vilkår for å benytte den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er følgelig ikke tilstede. Det vises i denne forbindelse også til lagmannsrettens avgjørelse i Utv. 97, side 1159 der det uttales som følger:

"Lagmannsretten kan ikke se at en skatteyder må være forpliktet til å velge en fremgangsmåte som utelukker muligheten for skattemessige virkninger i hans favør, så lenge ikke andre fremgangsmåter må fremstå som unaturlige, unødige tungvinte eller lite hensiktsmessige."

I det foreliggende tilfelle er det ingen ting ved det ekstraordinære utbyttet som gjør dette mer unaturlig, tungvint eller mindre hensiktsmessig i forhold til et ordinært utbytte, snarere tvert imot.

Det er videre ingen ting som tilsier at selskapets valg av ekstraordinært utbytte til fordel for et ordinært utbytte er i strid med de hensyn som aksjelovens regler bygger på. Tvert i mot er det her slik at lovgiver gjennom en detaljert aksjelovgivning har gitt aksjonærene flere alternative måter for tilbakeføring av selskapets midler. En slik positiv, lovfestet valgett for aksjonærene kan ikke undergraves ved ulovfestede skattemessige gjennomskjæringsregler.

Det vises i denne forbindelse særlig til Ot. Prp. Nr. 12 (1994 -95) der det fra Finansdepartementets side er uttrykt som følger:

"Et problem ved å medta avsatt utbytte som gjeld i balansen er at selskapene i stedet kan velge å føre hele årets overskudd (etter skatt) til reservefond og disposisjonsfond, og dermed få hele beløpet medregnet som egenkapital ved beregningen av gjeldsgrad. Etter årsskiftet kan beløpet tilbakebetales til eierne direkte eller ved å gå veien om fondsemisjon" (Vår uthevning).

Finansdepartementet sier her med andre ord helt utvetydig at valget mellom ordinært og ekstraordinært utbytte er en valghet som tilligger skatteyter, og som må aksepteres - også skattemessig. I likhet med vår sak går denne uttalelsen på forholdet til spørsmålet om beregning av egenkapitalandel i henhold til petroleumsskattelovens § 3 (h)). Når Finansdepartementet da senere i samme Ot. Prp. - som fremholdt av Oljeskattekontoret - sier at gjennomskjæringsbestemmelsen kan benyttes i visse situasjoner, må dette opplagt gjelde for andre typetilfelle.

Det vises her også til Ole Gjems-Onstad, Bedriftsskatterett (2003) side 98 der det sies som følger:

"Det kan som den store hovedregel ikke være illojalt å tilpasse seg en kvantitativ grense selv om tilpasningen er hårfin, så lenge den er reell. "

Selv om det i foreliggende tilfelle ikke direkte dreier seg om kvantitative regler, har denne uttalelsen tilsvarende gyldighet her.

Det vises her videre til den tidligere refererte uttalelse fra Justisdepartementets lovavdeling (se side 7 foran).

I Zenith-dommen (Utv. 1997 side 1123) gir Høyesterett uttrykk for følgende synspunkt:

"Jeg ser det slik at det må foreligge en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelsene, før det kan bli tale om gjennomskjæring. "

Som påpekt ovenfor er det i foreliggende tilfelle ingen slik motstrid mellom den gjennomførte transaksjonen og formålet med aksjelovens regler om alternative tilbakebetalingsmuligheter til aksjonærene.

Det er, så vidt vi er kjent med, en rekke selskap (både oljeselskap og andre selskap) som ofte benytter ekstraordinært utbytte istedenfor ordinært utbytte uten at dette har medført noen reaksjon fra skattemyndighetene. Dette antas også å gjelde for inntektsåret 2002. Det virker da noe underlig at dette regelverket tilsynelatende kun skal benyttes for å unngå at et selskap skal kunne benytte seg av oppjusteringsregelen i petroleumsskattelovens § 3 (d) i et rent overgangstilfelle. I denne forbindelse vises særlig til Rt 1998 side 1779:

"Heller ikke kan eierforholdet - slik lagmannsretten har lagt til grunn - underkjennes ut fra formålet med reglene for fastsettelse av personinntekt for visse aksjeselskaper.

*Når skatteloven §58 første ledd er utformet slik den er - som en skarpt avgrenset regel på det som er det mest vesentlige punkt - synes det klart at skattene på personinntekt ikke i alle tilfelle kan treffe riktig ut i fra formålet. **Dette kan imidlertid ikke rettes på ved gjennomskjæring, slik ligningsnemndas vedtak og lagmannsrettens dom synes å gå ut på.**" (Vår utheving).*

Høyesterett slår her klart fast at en for ligningsmyndighetene uønsket virkning ikke kan rettes opp ved bruk av gjennomskjæringsbestemmelsene.

Avslutningsvis vises til vårt brev datert 17.10.03.

4. Regnskapsmessig behandling

En annen av Oljeskattekontorets anførsler har vært at det ekstraordinære utbytte på 950 MNOK i henhold til god regnskapsskikk skulle vært medtatt som gjeld i balansen for inntektsåret 2002. Gitt at det ansvarlige lånet regnes med som en del av selskapets egenkapital for inntektsåret 2002, jfr. Punkt 1.3.2 ovenfor, vil dette uansett ikke få noe betydning i det selskapet da selv i et tilfelle med en ekstra gjeldspost på 950 MNOK vil ha en egenkapital i størrelsesorden 30%. Oppjusteringsbestemmelsen i petroleumsskattelovens § 3 (d) vil da uansett komme til anvendelse.

Under enhver omstendighet har selskapet etter vår oppfatning behandlet det ekstraordinære utbyttet korrekt ved ikke å inkludere dette som gjeld for inntektsåret 2002. Dels var det ved utgangen av inntektsåret 2002 ingen beslutning vedrørende et mulig ekstraordinært utbytte, dels er en slik behandling helt i tråd med god norsk regnskapsskikk. Det vises i denne forbindelse til vårt brev datert 17.10.03.

I tillegg vises til Ole Gjems-Onstad side 572 der det uttrykkes som følger:

"Bare det ordinære utbytte vises i 2002 regnskapet som avsatt utbytte."

Det er videre, som også påpekt i vårt brev datert 17.10.03 etablert en viss praksis hos flere selskap - deriblant også oljeselskap - for å utdele ekstraordinære utbytte uten å reflektere dette i balansen for foregående år.

Avslutningsvis påpekes også det forhold at avsatt utbytte i forhold til internasjonale regnskapsstandarder ikke skal tas med som gjeld – dvs. at gjeldende norsk praksis på dette punkt er i utakt med internasjonale regnskapsstandarder. Også i forhold til god norsk regnskapsskikk er det imidlertid her en utvikling i retning av internasjonal praksis. Dette gjør det i enda mindre grad aktuelt å trekke et ekstraordinært utbytte inn som gjeld ved utgående balanse fra foregående år.

5. Oppsummering og konklusjon

Oppsummert er vår påstand med hensyn til fordeling av selskapets nettofinans at det ikke kan være tvil om at begrepet netto finansposter omfatter summen av årets finansnetto og de fremførbare finanskostnadene som skal fordeles mellom land og sokkel med endelig virkning for inntektsåret 2002. Derneft gir ordlyden i Petroleumsskatteloven ingen tvil om at oppjusteringsregelen også kan benyttes på negativ finansnetto oppstått som følge av fremførbare finanskostnader, og det er etter vår oppfatning ingen rom for innskrenkende fortolkning til skade for skatteyder. Det dreier seg her om et nytt, gjennomarbeidet, og detaljert regelverk for behandling av netto finansposter som fra lovgivers side er ment å være uttømmende, og som er ment å være gjenstand for en firkantet fortolkning. Dette kan ikke gjelde bare en vei, men må også gjelde når en anvendelse av regelverket går i skatteyters favør.

For så vidt gjelder bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen som grunnlag for å kunne bringe selskapets egenkapitalandel ned til 20 % eller lavere er det vår oppfatning at selskapet under enhver omstendighet vil ha en egenkapitalandel tilstrekkelig til at hele den negative finansnettoen allokteres til sokkelen. Dette fordi det ansvarlige lånet - i likhet med tidligere års ligningspraksis - må medregnes som en del av selskapets egenkapital så lenge det ikke aksepteres at lånet renteberegnes.

Selv i en situasjon der det ansvarlige lånet ikke regnes med som egenkapital, er det etter vår oppfatning ikke grunnlag for å medregne det ekstraordinære utbytte på 950 MNOK som gjeld i balansen for inntektsåret 2002. Man har her innrettet seg etter klare positive regler både i aksjeloven og i skatteloven, og man har ikke opptrådt illojalt. Det er derfor ikke grunnlag for å foreta en ulovfestet gjennomskjæring.

Både hensynet til legalitetsprinsippet, og hensynet forutberegnelighet må i en slik sammenheng veie tungt.

I forhold til spørsmålet om selskapet har fulgt god regnskapsskikk i årsregnskapet for inntektsåret 2002, er det etter vår oppfatning liten tvil om at selskapet har fulgt god regnskapsskikk.

Konklusjonen er derfor at selskapet må ligned etter påstand for så vidt gjelder behandlingen av netto finansposter for inntektsåret 2002.”

Selskapets klage for inntektsåret 2003 datert 22. desember 2004 lyder som følger:

”2. Valutagevinst og beregning av netto finans for [Selskapet]

[Selskapet] har gjennom flere år hatt to ansvarlige lån som til og med inntektsåret 2001 ikke har vært renteberegnet. Disse lånene er betegnet som [X] lånet og som Office lånet. Den historiske verdien av lånene i norske kroner har vært henholdsvis 1000 MNOK og 98 MNOK.

Begge lånene er blitt renteberegnet fra og med 01.07.2002 til og med innfrielse 25.07.2003. Utgiftsførte renter er imidlertid tilbakeført ved ligningene for inntektsårene 2002 og 2003.

Ved ligningen for inntektsåret 2003 er det foretatt fravik på til sammen NOK 95 898 904 for så vidt gjelder selskapets finansposter.

Dette er fordelt på 3 forskjellige poster:

1. Renter for [X] lånet første halvår 2003:	12.088.236
2. Urealisert valutagevinst ansvarlige lån:	11.583.647
3. Realisert agio ansvarlige lån:	72.227.021

1. Renter for [X] lånet første halvår 2003.

Selskapets ene ansvarlige lån ([X] lånet) kan i henhold til § 10 vedtak datert 23/4/91 (Vedlegg 3) ikke renteberegnes før all gjeld tatt opp for å finansiere den videre utbygging av [felt B] er nedbetalt. Selskapet anså dette vilkåret for å være tilfredsstilt per 01.07.2002, og startet da en renteberegning av lånet. Ligningsmyndighetene var imidlertid både ved ligningen for 2002 og for 2003 av en annen oppfatning, og fradragsførte renteutgifter ble tilbakeført.

Selskapets prinsipale posisjon er at man aksepterer ligningen på dette punkt, i og med at vi ikke har kunnet dokumentere at [X] lånet ikke har vært benyttet til å finansiere den videre utbygging av [andelen] på [felt B]. Gitt at så er tilfellet er vi enige i at [X] lånet ikke skulle vært renteberegnet.

Som en rent subsidiær påstand påklages Oljeskattenemndas fravikelse på dette punktet også for inntektsåret 2003. Det vises for øvrig til klage for inntektsåret 2002 datert 30.01.2003.

Som nevnt i klage for inntektsåret 2002 datert 30.01.2003 vil vi etter klagenotatet eventuelt komme nærmere tilbake på dette punkt.

2. Urealisert valutagevinst ansvarlig lån

Ved ligningen for inntektsåret 2003 er det her foretatt en fravikelse på NOK 11.583.647 knyttet til en regnskapsmessig valutagevinst på de to ansvarlige lånene som ikke er tatt med ved beregning av selskapets skattepliktige inntekt. Dette utgjøres av en gevinst på [X] lånet stor kr. 12.364.682, og et tap på Office lånet stort kr. 781.035.

Oljeskattekontoret har, jfr. Punkt 2.1 ovenfor, ikke akseptert fradrag for beregnede renter på [X] lånet. Som en nødvendig konsekvens av dette må [X] etter vår oppfatning regnes som egenkapital for skattemessige formål helt frem til innfrielse per 25.07.2003. I likhet med tidligere ligninger, skal det følgelig heller ikke beregnes noen valutaeffekter for skattemessige formål. Det vises her for øvrig til punkt 3 nedenfor.

Vi er enig i at selskapet, all den tid det faktisk er foretatt en renteberegning i selvangivelsen for inntektsåret 2003, burde beregnet en slik midlertidig forskjell.

Imidlertid kan dette ikke være avgjørende når Oljeskattenemnda ved ligningsbehandlingen faktisk har lagt til grunn at fradragsførte renter skal tilbakeføres for skatteberegningen. Når fradrag for renter på lånet ikke aksepteres, må lånet skattemessig klassifiseres som egenkapital. Følgelig må også alle valutaeffekter tas ut for skattemessige formål, også dette i tråd med tidligere ligningspraksis. Det vises i denne forbindelse til punkt 2.1 i Oljeskattekontorets brev til selskapet datert 09.09.2003 der det sies som følger:

"Det kan ikke oppstå valutatap og gevinster på lånene i perioden de er behandlet som egenkapital."

På et slikt grunnlag er det vanskelig å se at den del av fravikelsen som gjelder [X] lånet NOK 12.364.682 kan opprettholdes, i det dette nettopp dreier seg om en valutagevinst på et lån som fra skattemyndighetenes side er behandlet som egenkapital (ved at utgiftsførte renter er tilbakeført).

Selskapet vil på denne bakgrunn påklage inntektsfravikelsen relatert til [X] lånet på NOK 12.364.682, og legger til grunn at selskapet denne gevinsten i sin helhet skal tilbakeføres for skattemessige formål.

3. Realisert agio /disagio

Ved ligningen for inntektsåret 2003 er det blitt foretatt et inntektstillegg på NOK 72.227.021 som knytter seg til det som etter ligningsmyndighetene er en skattepliktig realisert valutagevinst.

Bakgrunnen for dette er at det fra Oljeskattenemndas side er lagt til grunn at de to ansvarlige lånene har endret karakter fra skattemessig egenkapital til et ordinært rentebærende lån per 01.07.2002, det vil si på det tidspunkt da lånene fra selskapets side ble satt rentebærende. Lånet ble endelig innfridd (realisert) den 25.07.2003 til kurs 7,1696 NOK/USD.

Ved ligningen for inntektsåret 2003 har selskapet som nevnt fått øket sin skattepliktige inntekt med NOK 72. 227.021. Dette utgjøres dels av differansen mellom opptrekkskurs per 01.07.2002 (da lånet i henhold til Oljeskattemyndighetene skiftet karakter fra egenkapital til lån for skattemessige formål) og kursen ved den endelige innfrielse av lånet (25.07.2003). Dette utgjør en gevinst på NOK 46.559.924 for [X] lånet og NOK 4.391.562 for Office lånet. Dels utgjøres det av et beregnet regnskapsmessig tap på NOK 17.662.961 for [X] lånet og 3.612.573 for Office lånet. Dette i henhold til tidligere regnskapsprinsipper. Dette tapet utgjør differansen mellom opprinnelig opptrekkskurs og kursen ved innfrielsen 25.07.2003. Dette tapet er også tatt inn i selskapets selvangivelse, noe vi er enig i ikke skulle vært gjort for så vidt gjelder [X] lånet (NOK 17.662.961). For så vidt gjelder tapet knyttet til Office lånet (3.612.573) er selskapet av den oppfatning at påstand i selvangivelsen er korrekt.

Videre påklages til den resterende inntektsøkningen stor NOK 46.559.924 for [X] Lånet og NOK 4.391.562 for Office lånet. Dette utgjør differansen mellom beregnet/fiktiv opptrekkskurs per 01.07.2002 og kursen på innfrielsestidspunktet 25.07.2003.

På grunnlag av det ovenfor nevnte § 10 vedtaket er [X] lånet skattemessig blitt behandlet som egenkapital frem til og med inntektsåret 2001. Dette har medført at lånet ikke er blitt gjenstand for renteberegning og at alle valutabevegelser er tatt ut for skattemessige formål. Tilsvarende gjelder for Office lånet, men grunnlaget for unnlatt renteberegning var her de generelle tynn kapitaliseringsprinsippene som tidligere ble lagt til grunn.

Det vises i denne forbindelse igjen til Oljeskattekontorets brev datert 09.09.2002 der det uttales som følger:

"Det kan ikke oppstå valutatap og gevinster på lånene i perioden de er behandlet som egenkapital. Det antas da riktig å gi lånene ny opptrekkssverdi fra det tidspunkt de tas med som gjeld igjen "

For så vidt gjelder [X] lånet ble det riktignok gjenstand for rentebelastning fra og med 01.07.2002 frem til og med endelig nedbetaling 25.07.2003. Imidlertid er denne rentebelastningen ikke akseptert verken ved 2002 eller 2003 ligningen, noe som rent faktisk innebærer at lånene for skattemessige formål ikke står i noen annen stilling enn for tidligere år for denne perioden. Det påpekes videre at selskapets prinsipale påstand er disse fravikelsene **aksepteres**.

Vi etterlyser derfor en nærmere redegjørelse fra Oljeskattekontoret om grunnlaget for at [X] lånet skal regnes som gjeld skattemessig, all den tid lånerentene er tilbakeført for skattemessig formål. Det vises i denne forbindelse også til vårt brev datert 16.04.2004. Vi vil anmode om en slik redegjørelse så snart som mulig for å få et bedre grunnlag for å inngi en mer utfyllende klage på dette punktet.

Ovenfor er lagt til grunn at [X] lånet skattemessig betegnes som egenkapital. Imidlertid er vi av den oppfatning at selv i den situasjon at lånet mot formodning regnes for ha endret karakter fra egenkapital til lån for skattemessige formål så kan det anføres at det ikke er grunnlag for å sette en særskilt kurs på det tidspunkt lånet endrer karakter fra egenkapital til lån for skattemessige formål. Det vises i denne forbindelse til vårt brev datert 11.11.2004 (Vedlegg 4). Dette vil da også gjelde den kursgevinsten som Oljeskattenemnda har beregnet for Office lånet. Også på dette punkt anmodes om å komme tilbake med en mer utfyllende klage etter at vi har mottatt en redegjørelse fra Oljeskattekontoret som etterspurt ovenfor.

Avslutningsvis bemerkes at det særlig i tilknytning til punkt 3 vedrørende realisert agio reises mange kompliserte spørsmål, og at man her også har et komplisert faktum bilde. Som påpekt ovenfor er det på enkelte punkter anmodet om en nærmere begrunnelse/ redegjørelse fra Oljeskattekontorets side, og vi vil komme tilbake med en mer utfyllende klage etter at en slik redegjørelse er mottatt.”

Fra Oljeskattekontorets klagenotat datert 29. mars 2005 hitsettes:

”4.2 Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land

4.2.1 Samlet eller separat fordeling av finansposter for 2002 og fremførte finansposter

Det fremgår av selskapets selvangivelse at netto finansposter for 2002 er positiv med kr 51 550 412. Fra tidligere år foreligger det fremført finansnetto (ufordelte gjeldsrenter). Etter justering for en reduksjonsfaktor etter petrsctl. § 3 h fastsatt for inntektsåret 1998, utgjør de fremførte postene kr 2 044 421 445¹³. Ifølge overgangsbestemmelsen i forskrift av 11. april 2003 skal fremført netto finans fordeles med endelig virkning ved ligningen for inntektsåret 2002.

Ved ligningen ble det lagt til grunn at man måtte foreta en separat fordeling av henholdsvis positiv finansnetto for 2002 og fremførte ufordelte finansposter. [Selskapet] hevder imidlertid at positiv netto finans for 2002 skal slås sammen med fremført netto finans fra tidligere år, og at summen skal fordeles mellom sokkel og land med endelig virkning, i henhold til petrsctl. § 3 d.

Selskapet finner det ikke tvilsomt at fremført finansnetto skal slås sammen med årets finansnetto ved fordeling etter petrsctl. § 3 d. I klagen hevdes det at ordlyden i petrsctl. § 3 d er klar, og heller ikke i forarbeidene er det lagt til grunn at man skal foreta en splittelse av årets netto finans og fremførbar netto finans. Det vises også til at praksis etter de tidligere fordelingsbestemmelsene har vært at fremførbar finansnetto slås sammen med årets finansnetto, og at det deretter er foretatt en fordeling basert på årets fordelingsgrunnlag. Videre fremhever selskapet at legalitetsprinsippet står sterkt på skatterettens område, og at rettspraksis også legger betydelig vekt på hensynet til forutberegnelighet.

Kontoret legger til grunn at finansnetto for inntektsåret 2002 skal behandles etter de nye reglene. Dette må gjelde uavhengig av om finansnettoen er positiv eller negativ i 2002.

Fremførbar finansnetto fra tidligere år skal behandles etter overgangsregelen i forskrift av 4. november 2003 nr. 509. I overgangsregelen er det bestemt at fremført netto finans fra før lovendringen skal fordeles med endelig virkning ved ligningen for inntektsåret 2002. Dersom et selskap ikke har tilstrekkelig overskudd til å kunne utnytte de endelig fordelte netto finansutgifter, så kan dette fremføres videre som underskudd. Finansdepartementet har imidlertid lagt til grunn at slikt underskudd ikke anses som underskudd oppstått fra og med inntektsåret 2002, og at dette derfor ikke kvalifiserer til rente ved fremføring etter § 3 bokstav c, 2. ledd. Det vises her til departementets merknader til forskrift om endringer i forskrift 30. april 1993 nr. 316 hvor det uttales følgende:

”Ufordelt finansnetto (gjeldsrenter m.v.) pr. 31. desember 2001 som henføres til sokkelen i medhold av denne overgangsbestemmelsen, anses ikke som underskudd oppstått fra og med

¹³ Beløpet forutsetter at netto finans i sin helhet fordeles sokkel – i samsvar med selskapets påstand.

inntektsåret 2002, og kvalifiserer dermed ikke til rente ved fremføring etter § 3 bokstav c annet ledd.”

Lovgiver legger etter kontorets syn opp til et system hvor netto finans fra før lovendringen behandles annerledes enn netto finans oppstått fra og med inntektsåret 2002.

Kontoret vil også tilbakevise at praksis etter de tidligere fordelingsbestemmelsene var at gammel og ny finansnetto ble slått sammen ved fordeling mellom sokkel og land. I tillegg til fremførte finansposter kan det foreligge et fremført underskudd, og fradrag mot senere års inntekt har skjedd ved at hvert år har vært gjort opp (med det eldste året først) med en separat fordeling av underskudd og finansposter, og slik at hvert ledd har påvirket det neste. Dersom underskudd og finansposter hadde vært fordelt etter samme fordelingsnøkkel, ville denne trinnvise fremgangsmåten gitt samme resultat som fordeling av en sammenslått sum. Fordelingen av underskudd har imidlertid vært spesiell - både gjennom 50 % begrensningen for fradrag av landunderskudd i sokkelinntekt og ved at det har vært tillatt å fremføre sokkelunderskudd særskilt -, og det har derfor hatt reelle effekter at fordeling av finansposter har skjedd separat.

De uttalelser selskapet viser til i forarbeidene gjelder etter kontorets oppfatning om det i det enkelte år skal foretas en fordeling av brutto finansposter eller netto finansposter. Dette kan ikke tas til inntekt for en sammenslåing av poster som gjelder forskjellige år.

Etter kontorets oppfatning følger det av lovens system at man må foreta en separat fordeling av hhv. positiv finansnetto i 2002 og fremførte ufordelte finansposter. Oppreguleringsbestemmelsen i § 3 d, 7. ledd var ment å gi et økt rentefradrag i sokkelinntekt for selskaper som ikke var optimalt kapitalisert i forhold til § 3h. Bestemmelsen innledes med ordene ”Selskaper som har netto finansutgifter til fordeling...” (kontorets understrekning). Det ville være et helt urimelig resultat om positiv finansnetto for 2002 skulle rammes av bestemmelsen. At det er lovens system at fremført finansnetto skal behandles særskilt, bekreftes etter kontorets oppfatning av at fordelingen til sokkel som skjer med endelig virkning i 2002, ikke gir rett til underskuddsfremføring med rente etter bestemmelsen i petrsktl. § 3 c, 2. ledd.

Kontoret gjør for øvrig oppmerksom på at det standpunkt til spørsmålet som ble lagt til grunn ved ligningen er skattemessig gunstigere for selskapet enn selskapets eget standpunkt. Selskapets standpunkt, hvor sokkelandelen skal beregnes med oppregulering etter § 3 d, 7. ledd, innebærer at sokkelen får en forhøyet andel også av positiv finansnetto. Skatteeffekten er lik 50 % av at finansinntektene fordeles til sokkelen med 100 % contra normalandelen på 94,4 %. Med positiv finansnetto på 51,5 millioner, gir selskapets løsning en økt skatt på 1,4 millioner kroner.

Kontoret fastholder etter dette Oljeskattenemndas standpunkt om at fremførbar netto finans og positiv netto finans for 2002 må behandles separat.

4.2.2 Anvendelse av oppjusteringsregelen i petrsktl. § 3 d, 7. ledd på fremførte finansposter

4.2.2.1 Lovtolkning

På bakgrunn av konklusjonen ovenfor, gjelder spørsmålet om oppregulering de fremførte finanspostene på kr 2 049 121 375 (minus reduksjonsfaktor på 1,48 % i nettofinans for inntektsåret 1998).

Ved ligningen for inntektsåret 2002 la Oljeskattenemnda til grunn at fremført negativ netto finans skulle fordeles uten oppregulering. [Selskapet] mener at oppjusteringsregelen skal anvendes også i forhold til fremført netto finans.

Klagenemnda må ta stilling til om den særskilte oppjusteringsregelen i § 3 d, 7. ledd skal tolkes slik at den ikke omfatter den endelige fordelingen av fremført netto finans.

[Selskapet] viser for det første til at overgangsbestemmelsens ordlyd taler for at oppregulering skal skje. Regelen bestemmer at fordelingen skal foretas ”*etter reglene i petroleumsskatteloven § 3 d*”. En naturlig fortolkning av ordlyden må etter dette omfatte oppreguleringsbestemmelsen i 7. ledd. Videre påpeker selskapet at ligningsmyndighetene ikke kan reparere lovgiverviljen. Selskapet fremhever også at legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet står sterkt på skatterettens område.

I klagen er det også anført at det ikke er holdepunkter i forarbeidene for å anta at oppjusteringsregelen ikke skal komme til anvendelse i et tilfelle som det foreliggende. Selskapets oppfatning er at det må tillegges vekt at det ikke er sagt noe i forarbeidene som tyder på at Finansdepartementet har ønsket noen annen og særskilt løsning for fremførbare negative finanskostnader pr. 31. desember 2001 som skal fordeles med endelig virkning for inntektsåret 2002.

Selskapet viser også til CBK-dommen¹⁴ hvor Høyesterett gir en klar anvisning om at man ikke kan sette til side en klar ordlyd i skattyters favør, selv om skattemyndighetene måtte mene at denne gir et resultat som fremstår som urimelig.

Selskapet fremhever at petrsktl. § 3 d står på egne ben i forhold til petrsktl. § 3 h. Det dreier seg om to helt forskjellige bestemmelser som lovgiver bevisst har valgt å behandle separat, noe som blant annet understrekes av lovgivers plassering av de to bestemmelsene. Selskapet trekker også frem at man må ta hensyn til at det dreier seg om en overgangsregel som kun vil være aktuell for bruk i 2002, og selv da for et begrenset antall selskaper.

Kontorets oppfatning er at ordlyden i overgangsbestemmelsen må tolkes slik at den forstås som en henvisning til normalfordelingsregelen i § 3 d, med den virkning at bestemmelsen i § 3 d, 7. ledd ikke kommer til anvendelse. Ordlyden i 7. ledd, siste punktum om hva som skal inngå i oppjusteringsbrøken gir anvisning på en direkte kobling mellom årets finansnetto og justeringsfaktoren.

Begrunnelsen for dette er blant annet formålet med bestemmelsen i § 3 d, 7. ledd. Oppjusteringsregelen har nær tilknytning til § 3 h, og viser også til denne. Hensikten med bestemmelsen er at selskaper som ikke er optimalt kapitalisert i forhold til § 3 h, ikke skal tape på dette ved at aktivitet utenfor sokkelen reduserer rentefradraget i særskattegrunnlaget. Regelen innebærer at egenkapital som overstiger 20%-kravet i § 3 h, i sin helhet godskrives land, slik at en tilsvarende andel høy gjeld allokteres til sokkel.

Etter kontorets oppfatning taler også hensynet til sammenhengen i regelverket for en slik fortolkning. Hvis sammenhengen i regelverket skal bevares, kan § 3 d, 7. ledd ikke gis anvendelse for oppregulering av andre poster enn dem som *dette året ville blitt redusert etter § 3 h* dersom egenkapitalen hadde vært lavere enn 20 %. For ufordelt finansnetto har reglene vært slik at eventuell reduksjon på grunn av for lav egenkapitalandel skjer på basis av regnskapsmessig balanse i det året finansutgiftene er pådratt. For [Selskapets] vedkommende er det fastsatt en slik reduksjon for inntektsåret 1998. Om egenkapitalen er lavere enn 20 % i det året finansutgiftene faktisk kommer til fradrag, har derfor ingen betydning. Det vil føre til innbyrdes motstrid i regelverket dersom man med hjemmel i § 3 d, 7. ledd skulle oppregulere et sokkelfradrag på grunn

¹⁴ Rt 2001 s. 851.

av høy egenkapitalandel, når dette allerede har blitt avkortet etter 3 h på grunn av lav egenkapitalandel. Bestemmelsen kan etter kontorets oppfatning ikke forstås på denne måten.

Etter dette er kontorets konklusjon at finansnetto som er fremført fra tidligere år fordeles mellom sokkel og land uten oppregulering av sokkelandelen etter § 3 d, 7. ledd.

4.2.2.2 God regnskapsskikk

Oppregulering etter § 3 d, 7. ledd kan kun gjennomføres dersom selskapet i regnskapet har en egenkapitalandel på mer enn 20 %. I selvangivelsen er det oppgitt at selskapet har en egenkapitalandel på 26,06 %. I regnskapet for 2002 er det ikke gjort avsetning for ekstraordinært utbytte på kr 950 mill, som ble besluttet utdelt en uke etter at årsregnskapet for 2002 godkjent i ordinær generalforsamling. Dersom dette utbyttet hadde vært hensyntatt som gjeld i regnskapet, ville egenkapitalandelen sunket til 12,8 %.

Spørsmålet om selskapets regnskap for 2002 er i samsvar med god regnskapsskikk ble i liten grad drøftet av Oljeskattenemnda, idet nemnda kom frem til at oppjusteringsregelen måtte tolkes på den måten som er gjengitt ovenfor.

Konsekvensen av at man eventuelt anser selskapets regnskap for å være i strid med god regnskapsskikk på dette punktet, vil være at det for skatteformål legges til grunn at det ekstraordinære utbyttet inntas som en gjeldspost i balansen. Dersom det ikke blir foretatt andre korrigeringer i balansen, vil konsekvensen være at oppjusteringsregelen ikke kommer til anvendelse fordi selskapet da har en egenkapitalandel på mindre enn 20 %.

Selskapet har i regnskapet for 2002 gjort avsetning for ordinært utbytte på kr 250 mill. Aksjeloven § 8-1 er ikke til hinder for at selskapet kunne gjort ytterligere avsetninger for det ekstraordinære utbyttet på kr 950 mill.

Det ekstraordinære utbyttet ble muliggjort ved overføring av kr 772 mill. fra overkursfond til fri egenkapital. Beslutningen om å fremsette forslag om dette, ble tatt i styremøte 30. september 2002 med begrunnelsen at "[d]ette vil gi større fleksibilitet for aksjonærene". Overføringen ble vedtatt i ekstraordinær generalforsamling samme dag. Nedsettelsen ble endelig registrert i Foretaksregisteret 16. desember 2002.

I styremøte den 4. februar 2003 ble det grundig diskutert om det skulle settes av kr 385 mill eller kr 250 mill i ordinært utbytte for 2002. Forslaget ble det sistnevnte, og vedtak ble gjort i generalforsamling samme dag. I styremøte den 11. februar 2003 ble det besluttet å foreslå utdeling av kr 950 mill av "retained earnings" i ekstraordinært utbytte. Dette ble vedtatt i ekstraordinær generalforsamling samme dag. Selskapet har på anmodning fra Oljeskattekontoret, sendt inn kopi av referater fra styremøter og generalforsamlinger for perioden august 2002 – februar 2003 (Vedlegg 12).

Selskapets oppfatning er at det ekstraordinære utbyttet ble behandlet korrekt ved at det ikke ble inkludert som gjeld i regnskapet for 2002, men fremdeles inngikk som en del av egenkapitalen.

Aksjene i [Selskapet] er i 2002 solgt til [en kjøper]. Overdragelsen ble godkjent av Finansdepartementet ved vedtak 29. januar 2003. Kjøpekontrakten er av 19. november 2002 og inneholder bestemmelser vedrørende utbytteutdelinger til selger. I bestemmelsen om vederlag går det frem at den avtale kjøpesummen skal reduseres med ordinært og ekstraordinært utbytte:

”3.1 Purchase Price. At Completion the Buyer will pay to the Seller the amount of USD 240 000 000 less an amount equal to the sum of the 2002 Dividend and the 2003 Dividend (the ”Purchase Price”). [...]

Det er fastsatt en tidsfrist for å beslutte utdeling av eventuelt utbytte:

”4.2 Conditions Precedent to Obligation of the Seller. The obligation of the Seller to consummate the transactions to be performed by it in connection with Completion is subject to satisfaction or the waiver by the Seller of the following conditions:
[...]

(c) The Seller shall have adjourned the ordinary general meeting of the Company and approved the 2002 financial statements of the Company and the distribution of the 2002 Dividend; and

(d) The Seller shall have adjourned an extraordinary general meeting of the Company and approved the distribution of the 2003 Dividend [...]
[...]

If the conditions under (c) and (d) above have not been fulfilled within 24 February 2003, these conditions shall be deemed waived by the Seller”.

Avtalen fastsetter maksimumsbeløp for ordinært og ekstraordinært utbytte og lar selger bære risikoen for at selskapet ikke fyller kravene etter § 3 h:

”10.8 Financial Statements and Dividends. [...]

In the event that the Seller has not waived the conditions precedent of Clause 4.2 (c) and (d) prior to the completion Date, the Seller shall procure that the ordinary general meeting of the Company is adjourned not later than 15 February 2003, and shall approve the 2002 Dividend, which shall not exceed NOK 250 million, for distribution to the [Selskapet] Group. The 2002 Dividend shall be within the maximum allowable distribution of dividends from other free equity and retained earnings at year end 2002 under the restrictions of the Norwegian Joint Stock Companies Act (1997) Chapter 8 and the restrictions on thin capitalisation under the Norwegian Petroleum Tax Act Sec. 3h). The Seller shall, furthermore, procure that an extraordinary general meeting of the Company is adjourned at least seven (7) Business Days prior to Completion for the approval of distribution of the 2003 Dividend. The 2003 Dividend, which shall not exceed NOK 950 million, shall comply with the restrictions of the Norwegian Joint Stock Companies Act (1997) Chapter 8. The distribution of the 2002 Dividends and the 2003 Dividends shall take place promptly after the respective general meetings of the Company.

The Seller warrants that the Company, taking into account the 2002 Dividend and the 2003 Dividend, shall comply with the thin capitalisation restrictions of the Norwegian Petroleum Tax Act Sec. 3 h) as at year end 2002, and shall, notwithstanding the limitations in Paragraph 1.4 and 1.5 of Schedule Five, indemnify the buyer of any Losses in the form of net cost incurred by the Company in the form of taxes payable due to loss of tax deductions on net financial charges related to the 2002 tax year caused by the distribution of the 2002 Dividend and the 2003 Dividend. [...]

Regnskapsloven § 4-6 bestemmer at registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal skje i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk er et dynamisk begrep som innebærer at regnskapsføringen må skje i samsvar med rammelovgivningen, grunnleggende regnskapsprinsipper og allmenn aksept i praksis.

Et regnskap skal utformes slik at brukerne av regnskapet får informasjon som kan være til nytte når de skal foreta økonomiske beslutninger, jfr. NOU 1995:30. Ekstraordinært utbytte skal utbetales på grunnlag av balansen for det foregående regnskapsåret. Om hvilket regnskap utdelingen skal fremgå i, skriver Huneide m.fl. (Årsregnskapet 2003):

Ekstraordinært utbytte

I enkelte situasjoner kan det være ønskelig for aksjonærene i perioden mellom to ordinære generalforsamlinger å ta ut ekstraordinært utbytte fra selskapet. Det kan gjennomføres etter vedtak i ekstraordinær generalforsamling og når reglene om utbytte i aksjelovgivningen blir fulgt (jf. asl/asal. kapittel 8 del I). Det er balansen for det siste regnskapsåret som skal legges til grunn når en skal vurdere om det er tilstrekkelig fri egenkapital. I vurderingen må en bl.a. ta hensyn til forhold som har oppstått etter balansedagen. Det er imidlertid ikke anledning til å sette opp en mellombalanse eller å begrunne det ekstraordinære utbyttet med gode resultater i det inneværende regnskapsåret.

[...]

Alternative regnskapsår

Hvorvidt det ekstraordinære utbyttet skal føre til at det godkjente årsregnskapet for det siste regnskapsåret må korrigeres, eller at utbyttet blir regnskapsført det året det tas ut, er ikke formelt avklart. Begge løsninger antas derfor å være akseptable. Av praktiske grunner er det ofte enklest å regnskapsføre det ekstraordinære utbyttet i uttaksåret, fordi en da slipper å utarbeide og sende inn nytt årsregnskap, årsberetning og nye ligningspapirer til henholdsvis Regnskapsregisteret og ligningsmyndighetene.

[...]”

Selskapet påpeker i klagen at utbytte i forhold til internasjonale regnskapsstandarder ikke skal tas med som gjeld i balansen, og at gjeldende norsk praksis på dette punkt er i utakt med internasjonale regnskapsstandarder.

Den formelle beslutningen om ekstraordinært utbytte ble gjort bare en uke etter at årsregnskapet for 2002 var vedtatt. De praktiske hensynene som er nevnt av Huneide m. fl. gjør seg derfor ikke gjeldende her. Kontorets oppfatning er at det ut fra avtalen om salg av aksjene til [kjøper] kan se ut som om beslutningen om ekstraordinært utbytte ble tatt før årsskiftet. Det var tatt hensyn til ekstraordinært utbytte i fastsettelsen av salgsvederlaget, og dette kan tyde på at forberedelsene til en slik utdeling hadde kommet relativt langt. Det vises her særlig til det fastsatte maksimumsbeløpet for ordinært og ekstraordinært utbytte – som samsvarer med de senere utdelte beløpene – samt at avtalen også omhandler risikoen for at selskapet kan bli bedømt å være tynt kapitalisert som følge av utbytteutdelingene.

Selskapet understreker i brevet av 17.oktober 2003 (Vedlegg 2) at utdeling av det ekstraordinære utbyttet ikke var besluttet før årsskiftet. Avtalen mellom [Selskapet] og [kjøperen] tar utgangspunkt i at det skal betales 420 MUSD for aksjene, men at vederlaget eventuelt kan korrigeres for utbytte. Avtalen påvirker ikke beslutningen om å utdele utbytte, med unntak av at den ga et tak for størrelsen på dette. Selskapet fremhever at avtalen ikke satte selskapet i noen annen stilling i forhold til utdeling av utbytte enn om den ikke hadde vært inngått. Det påpekes også at generalforsamlingen kunne besluttet å ikke utdele ekstraordinært utbytte.

Beslutningen om ekstraordinært utbytte ble imidlertid formelt sett gjort kort tid etter ordinær generalforsamling, og det foreligger ingen indikasjoner på at denne beslutningen bygger på en annen bedømmelse av selskapets økonomi eller lignende enn det som forelå ved godkjenningen av regnskapet.

Kontorets oppfatning er ikke at [Selskapets] regnskap for 2002 skulle vært omarbeidet etter at det var avlagt, men at utdelingen av ekstraordinært utbytte reduserer balansens informasjonsverdi. På grunn av dette kan [Selskapets] regnskap for 2002, hvor midlene som er benyttet for å dekke det ekstraordinære utbyttet inngår som en del av egenkapitalen, ikke anses å være i overensstemmelse med god regnskapsskikk. For skatteformål må konsekvensen av dette være at det ekstraordinære utbyttet hensyntas som gjeld ved beregning av skattemessig egenkapitalandel.

4.2.2.3 Gjennomskjæring

Dersom Klagenemnda finner at selskapets tolkning av oppreguleringsregelen i petrsktl. § 3 d, 7. ledd er riktig og selskapets regnskap ved beregning av skattemessig egenkapitalandel ikke kan anses å være i strid med god regnskapsskikk, må det videre tas stilling til om effektene av den høye egenkapitalandelen som det ekstraordinære utbyttet representerer skal settes til side i henhold til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.

Vilkårene for gjennomskjæring er i ABB-dommen¹⁵ sammenfattet slik:

”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.”

Oppregulering etter § 3 d, 7. ledd vil ha en betydelig skattemessig effekt for [Selskapet]. Forskjellen mellom sokkelens normalandel og den oppregulerte andelen av de fremførte finansutgifter utgjør 110 millioner kroner. Skatteeffekten ved at fradraget overføres fra land til sokkel, vil være 50 %, dvs. 55 millioner kroner.

Selskapet hevder at valget av ekstraordinært utbytte i stedet for ordinært utbytte har hatt flere forretningsmessige fordeler. Som eksempler nevnes:

- forholdene endrer seg ut over året slik at det er ønskelig med et ekstraordinært utbytte
- større fleksibilitet helt frem til møte i generalforsamlingen
- mindre offentlighet rundt disposisjoner i selskapet.

Selskapet fremhever at situasjonen i 2002 var spesiell siden selskapsaksjene allerede hadde blitt solgt. Dette var ytterligere en grunn til at man ønsket størst mulig fleksibilitet, også tidsmessig, med hensyn til hvordan det endelige oppgjøret skulle foretas. Det forhold at [Selskapet] i 2002 tilrettela for visse mulige fremtidige disposisjoner, kan ifølge selskapet ikke være relevant i forhold til spørsmålet om gjennomskjæring. Grunnen til en slik tilrettelegging var jo tvert imot at man ønsket en fleksibilitet på dette punktet i større utstrekning enn det et ordinært utbytte ville gitt.

Som nevnt ovenfor, er skattebesparelsen som oppstår gjennom oppreguleringen av sokkelens andel av de fremførte finansutgiftene lik 55 millioner kroner. Eventuelle reelle effekter må være knyttet til at avgjørelsen om ekstraordinært utbytte ble tatt en uke etter regnskapsavleggelsen. Etter kontorets oppfatning er det vanskelig å se at den fleksibiliteten som er påpekt av selskapet, har

¹⁵ Rt 1999 s. 946

særlig betydning. Utsettelsen fremtrer nærmest som symbolsk, og det er vanskelig å se at den subjektivt har hatt annet formål enn å unngå at utbyttet ble hensyntatt som gjeld i balansen. Dette gjelder i særlig grad når det tas hensyn til at selskapet har tilrettelagt for den formelle beslutningen på et langt tidligere tidspunkt. Også etter en objektiv vurdering trer de reelle effektene helt i bakgrunnen for de skattemessige.

En manglende eller lav egenverdi er imidlertid ikke tilstrekkelig til at gjennomskjæring kan foretas. Utgangspunktet må være at skattyter står fritt til å innrette seg slik at skattebyrden blir minst mulig. Det er også et vilkår at beskatning i samsvar med rettsforholdets form ville være i strid med lovgivningens formål. Dette kravet har tradisjonelt vært formulert som et vilkår om ”illojalitet”.

Selskapet hevder at det er vanskelig å se at man kan bli ansett for å ha opptrådt illojalt i forhold til skattereglene i *”en situasjon som den foreliggende der man kun følger de klare reglene som er gitt i aksjeloven for så vidt gjelder alternative muligheter for tilbakebetaling til aksjonærene.”*

Selskapet viser her blant annet til Banoun: ”Omgåelse av skattereglene” side 335, hvor det sies som følger:

”Enkelte ganger gir lovgiver en retts teknisk klar regel, hvor lovgiver indirekte godkjenner at hensynet til likhet i enkelte tilfeller settes til side. I slike tilfeller vil det være uheldig om domstolen likevel benytter en generell omgåelsesregel for å etablere millimeter-rettferdighet. Normale virkninger av en lovbestemmelse må legges til grunn selv om resultatet kan virke urettferdig/ eller ineffektivt.”

Selskapet fremhever også at legalitetsprinsippet og hensynet til forutberegnelighet veier tungt på skatterettens område. Disse grunnleggende prinsippene må tilsi at en ikke benytter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i en situasjon hvor skattyter har innrettet seg etter et klart og positivt regelverk. Etter selskapets oppfatning har man benyttet seg av en klar rett som aksjeloven gir til å utdele et ekstraordinært utbytte basert på balansen for siste regnskapsår. De skattemessige konsekvensene har klare likhetstrekk med tilfeller der skattytere venter med salg av bolig til de er innenfor skattelovens frist for å få skattefri gevinst. De aktuelle bestemmelsene er ”uttrykkelig firkantede regler” som ikke kan møtes med gjennomskjæring.

Det vises også til at lovgiver gjennom en detaljert aksjelovgivning har gitt aksjonærene flere alternative måter for tilbakeføring av selskapets midler. En slik positiv og lovfestet valgt rett for aksjonærene kan ifølge selskapet ikke undergraves av skattemessige gjennomskjæringsregler. Selskapet viser her til Ot.prp. nr. 12 (1994–1995) hvor Finansdepartementet uttrykker følgende:

”Et problem ved å medta avsatt utbytte som gjeld i balansen er at **selskapene i stedet kan velge** å føre hele årets overskudd (etter skatt) til reservefond og disposisjonsfond, og dermed få hele beløpet medregnet som egenkapital ved beregning av gjeldsgrad. Etter årsskiftet kan beløpet tilbakebetales til eierne direkte eller gå veien om fondsemissjon.”
(selskapets utheving)

Selskapet hevder at Finansdepartementet utvetydig gir skattyter valget mellom ordinært og ekstraordinært utbytte, og at denne må aksepteres også skattemessig. Når departementet senere i samme Ot.prp. sier at gjennomskjæringsregelen kan benyttes i visse situasjoner, må dette opplagt gjelde for andre typetilfeller.

I klagen vises det også til Zenith-dommen¹⁶ hvor Høyesterett uttaler følgende:

”Jeg ser det slik at det må foreligge en ganske åpenbar motstrid mellom en transaksjons virkninger og formålet med de aktuelle lovbestemmelsene, før det kan bli tale om gjennomskjæring.”

Kontoret vil bemerke at det finnes en rikholdig rettspraksis som etablerer adgangen til gjennomskjæring som et udiskutabelt institutt i norsk skatterett.

Kontoret kan ikke se at den nevnte uttalelsen i Ot.prp. nr. 12 (1994-1995) innskrenker den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Uttalelsen beskriver skattyters muligheter etter aksje-lovgivningen og hvilke konsekvenser dette kan ha i forhold til petrsktl. § 3 h. Den berører ikke forhold der et symbolsk tidsrom mellom ordinært og ekstraordinært utbytte gjør at forretningsmessige effekter forsvinner. Kontoret legger derfor til grunn at hvis departementet mente å begrense anvendelsesområdet for den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, ville dette vært positivt nevnt.

Vedrørende selskapets henvisning til Zenith-dommen, vil kontoret bemerke at denne har blitt kritisert i juridisk teori, og Høyesterett ikke har brukt tilsvarende formuleringer i senere avgjørelser.

Prinsipielt kan gjennomskjæringslæren være vanskelig å forklare i forhold til legalitetsprinsippet og prinsippet om forutberegnelighet, men den er ikke desto mindre en realitet. I denne forbindelse vil kontoret peke på Aarbakkes betraktninger om dette spørsmålet i Ot.prp. nr. 16 (1991-1992):

”Hovedinnvendingen mot en omgåelsesregel er hensynet til rettssikkerhet, som i denne sammenhengen vil si skattyterens behov for å kunne stole på det de eller deres rådgivere kan lese ut fra skattelovens ordlyd. Denne innvendingen har ikke så stor vekt som man i første omgang skulle tro. Noen streng bokstavfortolkning av skattelovbestemmelser ville ingen være tjent med, aller minst skattyterne. [...]

Like viktig er at den rettsusikkerhet som en omgåelsesregel skaper, bare gjør seg gjeldende i nokså spesielle tilfelle. Det er sjelden skattytere ”snubler” inn i omgåelsesforsøk. Vel er det så at skattytere kan bli villedet av skatterådgivere som ikke har sett seg for eller som har tatt feil og vært i subjektivt god tro. Men dette er ikke noe rettsikkerhetshensyn som fortjener å bli tillagt synderlig vekt. De fleste tilfelle hvor det har skjedd gjennomskjæring i rettspraksis, fremstår som kunstige og ikke-forretningsmessig motiverte transaksjoner.”

Bestemmelsen i § 3 d, 7. ledd tar sikte på å unngå en urimelighet som ville kunne oppstå for selskaper med landvirksomhet når disse hadde en høyere egenkapitalandel enn 20 %. Det må antas å ha vært lovgivers forutsetning at det skulle dreie seg om reelle balansestørrelser. Et tilfelle som det foreliggende, der beslutningen om ekstraordinært utbytte reelt sett var tatt på et tidligere tidspunkt, må antas å falle utenfor lovens formål.

Dersom lovgiver må anses å ha akseptert at regelverket kan gi effekter av en viss art, kan naturligvis ikke gjennomskjæring benyttes for å utfylle en manglende lovgivervilje. Som det går frem ovenfor, må § 3 d, 7. ledd ses i sammenheng med § 3h. Det kan tenkes at effekter som er akseptert i forbindelse med den sistnevnte bestemmelsen, også må tillegges vekt på tilknyttede områder. Forut for vedtagelsen av § 3 h påpekte Oljeskattekontoret at egenkapitalreglene kunne

¹⁶ Rt 1997 s. 1123

tenkes omgått gjennom utbetalinger utenom ordinært utbytte. Dette fremkommer av følgende sitat fra Ot.prp. nr.12 (1994-1995):

”Oljeskattekontoret viser til at når regelen tillater at en andel av årets fordelte overskudd (til reservefondet og disposisjonsfond) medregnes som egenkapital ved beregning av gjeldsgrad, vil modne selskaper på sokkelen tilnærmet alltid få en positiv egenkapital i balansen. Tilbakeholdt egenkapital kan deretter tilbakeføres til aksjonærene bl.a. ved å gå veien om fondsemisjon. En slik regel gir insentiv til binding av egenkapitalen på årsoppgjørstidspunktet, men synes ikke å reflektere en gjeldsgrad som avspeiler den reelle situasjon gjennom inntektsåret.”

Departementet valgte likevel å la årets opparbeidede kapital inngå i egenkapitalvurderingen, men innførte en bindingstid for denne:

”Departementet foreslår i stedet at avsatt utbytte og tilbakeholdt overskudd medtas som henholdsvis gjeld og egenkapital etter minstekapitalregelen, men at det oppstilles et krav om at tilbakeholdt andel av årets overskudd for å medregnes må beholdes i virksomheten i en *skattemessig bindingstid*”.

Man kan spørre om dette medfører at departementet også har akseptert de skattemessige konsekvensene av et tilfelle som det foreliggende. Etter kontorets vurdering er dette ikke tilfelle. Departementet erkjente at egenkapitalbestemmelsen ikke var vanntett, og at det for eksempel kunne skje at selskaper ville nedbetale gjeld like før årsskiftet og foreta ny opplåning like etter. Om slike tilpasninger bemerket departementet:

”Selv om en reduserer muligheten for å tilpasse egenkapitalen ved å gi en regel om skattemessig bindingstid, kan likevel egenkapitalandelen/gjeldsgraden påvirkes gjennom endring i totalkapitalen ved årsoppgjøret, for eksempel ved at gjelden reduseres like før årsskiftet. [...] Ved rent skattemotiverte handlinger må ligningsmyndighetene kunne sette disposisjonene til side ved å anvende alminnelige gjennomskjæringsregler.”

Det er dessuten et vesentlig moment at bindingstidsreglene *over tid* gir en viss avhjelping av problemene ift. egenkapitalkravet og manglende utbytteavsetninger. I det foreliggende tilfellet dreier det seg om anvendelse av en overgangsregel som har effekt i bare ett inntektsår, og der bindingstid som mottiltak ikke får effekt. I forhold til *overgangsbestemmelsen* kan det vanskelig argumenteres for at lovgiver har akseptert effekter av skattetilpasninger. Etter kontorets vurdering kan gjennomskjæringsadgangen i det foreliggende tilfellet benyttes, siden selskapets valg av form oppfyller gjennomskjæringslærens krav om liten egenverdi.

Kontorets alternative forslag er på denne bakgrunn at det foretas gjennomskjæring slik at det ekstraordinære utbyttet hensyntas som gjeld ved beregning av selskapets regnskapsmessige egenkapital for skatteformål.

4.3 Skattemessig klassifisering av selskapets ansvarlige lån

[Selskapet] ble deltaker i oljevirksomhet på norsk kontinentalsokkel ved at [Morselskapet] i 1990 kjøpte alle aksjene i [X]. Oppkjøpet ble regulert i petrsktl. § 10-vedtak av 11. mai 1990 (Vedlegg 13). Ifølge vilkår nr. 5 i vedtaket skulle [X] låne NOK 1 mrd. fra [det overtakende morselskapet] for å betale tilbake lån til [X]. Vilkåret lyder som følger:

”[Det overtakende morselskapet] skal låne til [Selskapet] NOK 1.000.000.000 for finansiering av [Selskapets] tilbakebetaling på lån til [det overdragende selskapet], jf punkt 4 ovenfor. [Det overtakende selskapet] skal ikke kreve renter av lånet.”

Frem til april 1992 var [Selskapet] i sin helhet finansiert gjennom morselskapet. Selskapets ansvarlige lån fra [Morselskapet] (opprinnelig 1 mrd NOK) ble tatt opp i forbindelse med kjøpet av [X] 1. januar 1990. I tillegg tok selskapet opp et rentefritt administrasjonslån på opprinnelig 98,1 mill NOK. [X]-lånet ble trukket 26. juli 1990, mens det rentefrie administrasjonslånet ifølge ligningskorrespondansen for 1995 ble trukket jevnt i 1991-1992. I forbindelse med klagesak vedrørende inntektsårene 1992–1995 forklarte selskapet at enkelte lån ikke skulle renteberegnes basert på vedtak med hjemmel i petrsctl. § 10 og tynn kapitaliserings-beregninger.

I forbindelse med [Selskapets] kjøp av [en andel] i [felt B] i 1991 ble det også satt vilkår i petrsctl. § 10-vedtak knyttet til [X]-lånet. Ifølge vilkår 7 i vedtak av 23. april 1991 (Vedlegg 14) forpliktet [Selskapet] seg til ikke å betale renter eller avdrag på det forannevnte lånet på 1 mrd. NOK fra [Morselskapet] før all gjeld som ble opptatt i forbindelse med kjøp og videre utbygging av andelen i [felt B] er nedbetalt. Vilkåret lyder som følger:

”[Selskapet] forplikter seg til ikke å betale renter eller avdrag på det lån fra [morselskapet] som er angitt i punkt 5 i Finansdepartementets brev av 11. mai 1990 til [Selskapet] med flere før all gjeld som opptas i forbindelse med kjøp av lisensandelen i [felt B] [...] og den videre utbygging knyttet til denne andel er nedbetalt i sin helhet.”

Selskapet har ikke dokumentert hvordan det nevnte administrasjonslånet den gang faktisk ble benyttet. Det kan derfor ikke utelukkes at lånet har blitt benyttet til å dekke kostnader ved kjøp og utbygging av [felt B] i perioden 1991–1992. I klagen for inntektsåret 2003 har selskapet opplyst følgende om dette forholdet:

”Selskapets ene ansvarlige lån ([X] lånet) kan i henhold til § 10 vedtak datert 23/4/91 (Vedlegg 3) ikke renteberegnes før all gjeld tatt opp for å finansiere den videre utbygging av [felt B] er nedbetalt. Selskapet anså dette vilkåret for å være tilfredsstilt per 01.07.2002, og startet da en renteberegning av lånet. Ligningsmyndighetene var imidlertid både ved ligningen for 2002 og for 2003 av en annen oppfatning, og fradragsførte renteutgifter ble tilbakeført.

Selskapets prinsipale posisjon er at man aksepterer ligningen på dette punkt, i og med at vi ikke har kunnet dokumentere at [X] lånet ikke har vært benyttet til å finansiere den videre utbygging av [andelen] på [felt B]. Gitt at så er tilfellet er vi enige i at [X] lånet ikke skulle vært renteberegnet.”

Selskapets omklassifisering av rentefri gjeld til morselskapet (inkludert [X]-lånet) fra gjeld til egenkapital for skattemessige formål har blitt lagt til grunn ved ligningene t.o.m. inntektsåret 2001. Omklassifiseringen har blitt begrunnet med § 10-vedtaket og Klagenemndas praksis vedrørende tynn kapitalisering.

Ved Klagenemndas kjennelse av 11. desember 2000 ble deler av selskapets rentebærende gjeld omklassifisert til egenkapital for skattemessige formål med hjemmel i stkl. § 54. Kjennelsen gjelder inntektsårene 1992–1995. Nemndas oppfatning var at selskapets finansieringsstruktur bare kunne forklares med interessefellesskap, og at låneforholdene gjennom tynn kapitalisering hadde medført en inntektsreduksjon. Selskapet gikk til søksmål i anledning saken, og tvisten ble avgjort i

forliksavtale mellom partene den 6. november 2002. Kjennelsen behandler ikke direkte den rentefrie gjelden som spørsmålet her gjelder, idet denne hele tiden har blitt omklassifisert av selskapet. Det er imidlertid forutsatt i kjennelsen at den opprinnelige verdien på kr 1 milliard skal legges til grunn ved beregning av skattemessig egenkapital i den perioden kjennelsen omfatter.

[X]-lånet og administrasjonslånet ble etter avtale mellom selskapet og [Morselskapet] satt rentebærende 1. juli 2002. Selskapet tok lånene med som skattemessig gjeld pr. 31. desember 2002. Lånene hadde ordinært forfall 1. januar 2002, men selskapet opplyser at det er inngått avtale 28. desember 2001 om forlengelse av lånene på ubestemt tid og med en ordinær oppsigelsesklausul.

Ved ligningen for inntektsåret 2002 ble selskapet nektet fradrag for rentekostnader på [X]-lånet med den begrunnelse at dette ville være i strid med § 10-vedtakene av 11. mai 1990 og 23. april 1991. Oljeskattenemnda fastsatte også ny opptreksverdi på lånene. Opptreksverdien ble satt lik kurs fra det tidspunkt lånene ble tatt med som skattemessig gjeld. Også ved ligningen for inntektsåret 2003 ble selskapet nektet fradrag for rentekostnader på [X]-lånet. Selskapet ble i tillegg beskattet for en urealisert valutagevinst og realisert agio/disagio i tilknytning til de ansvarlige lånene. Selskapet har subsidiært påklaget disse spørsmålene, men ønsker å avvente Oljeskattekontorets synspunkt med hensyn til den prinsipale påstanden.

Spørsmålet er om [X]-lånet, etter de endringene som er gjort pr. 1. juli 2002, skal behandles som egenkapital eller gjeld i forhold til petrsctl. § 3 h.

Ifølge forarbeidene (Ot.prp. nr 12 (1994-1995)) skal den regnskapsmessige balansen pr. 31. desember legges til grunn ved beregningen av forholdet mellom egenkapital og gjeld. Om forholdet til regelen om tynn kapitalisering og ansvarlige, ikke rentebærende, lån fra beslektede selskaper uttales følgende:

”OLF/Norret skriver i høringsuttalelsen at dersom egenkapitalkravet i en eventuell (generell) minstekapitalregel er tilfredsstilt, kan det ikke være grunnlag for et strengere krav til egenkapital i henhold til skatteloven § 54 første ledd. Det anføres at en ny tynn kapitaliseringsregel bør virke som ”safe haven” regler (”tilstrekkelighetsnorm”) for selskapene. Videre forutsettes det i høringsuttalelsen at ikke rentebærende ansvarlig lån fra beslektet selskap, som for § 54 første ledd vurderinger betraktes som egenkapital, fortsatt vil anses som egenkapital under nye regler.

Departementet vil bemerke at skatteloven § 54 første ledd bare gjelder transaksjoner mellom beslektede selskaper, og innebærer at når et selskap har lånt i beslektet selskap skal gjeld og egenkapital for skatteformål klassifiseres til det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (markedsvilkår). Hvis selskapet har lån i beslektet selskap, skal ligningsmyndighetene etter departementets oppfatning først vurdere om skatteloven § 54 første ledd kommer til anvendelse. Hvis denne bestemmelsen medfører at gjeld skal anses som egenkapital ved ligningen, skal det korrigerte resultatet legges til grunn ved anvendelse av den foreslåtte minstekapitalregelen.”

I det foreliggende tilfellet er det på det rene at [X]-lånet pr. 31. desember 2002 var gjort til gjenstand for renteberegning mellom partene. Det er også avtalt ordinær forfallsklausul på lånet. Verken selskapet eller Oljeskattenemnda har for inntektsårene 2002 og 2003 omklassifisert lånet med hjemmel i skatteloven § 13-1 og praksis vedrørende tynn kapitalisering. Konsekvensen av

dette må være at lånet også for skatteformål må behandles som i regnskapet i tilknytning til egenkapitalkravet i petrsktl. § 3 h.

I brev av 16. april 2004 (Vedlegg 15) og i klagen for inntektsåret 2003 gir selskapet sine synspunkter vedrørende behandlingen av lånet. Selskapets mener at et ansvarlig, ikke rentebærende, lån må behandles som egenkapital i forhold til petrsktl. § 3 h. Motsatt må et lån som gjøres til gjenstand for renteberegning tas med som gjeld ved en slik beregning. Når selskapet nå mener at det aktuelle lånet skal tas med som egenkapital, er det en konsekvens av at Oljeskattenemnda ved ligningene for inntektsårene 2002 og 2003 har nektet selskapet å fradragsføre rentene på lånet. Selskapet mener at dette må få den konsekvens at lånet medtas som egenkapital i henhold til petrsktl. § 3 h.

Oljeskattekontoret er ikke enig i selskapets slutning her. Selskapet er ved ligningene nektet fradrag for rentene med hjemmel i § 10-vedtaket. Oljeskattenemnda har ikke foretatt en omklassifisering av lånet med hjemmel i skatteloven § 13-1 og praksis vedrørende tynn kapitalisering. En slik omklassifisering er heller ikke gjennomført i selskapets selvangivelse for 2002. Det vises her til varselet og det forhold at selskapet ikke kan dokumentere hva administrasjonslånet er benyttet til.

Rentevilkåret i § 10-vedtaket kan ikke forstås som et "egenkapitalvilkår". Ordlyden i vilkåret regulerer kun rentene. Hvis vilkåret stilte krav til størrelsen på selskapets egenkapital, ville det være naturlig å gi selskapet rentefradrag i takt med økning av egenkapital og tilfredsstillelse av kravene i praksis vedrørende tynn kapitalisering.

Kontoret mener derfor at [X]-lånet må behandles som gjeld i forhold til petrsktl. § 3 h, men slik at rentekostnadene ikke anses fradragsberettigede på grunn av vilkårene i § 10-vedtaket av 1991.

4.4 Oppsummering og konklusjon

Oljeskattekontoret vil i samsvar med ovenstående foreslå følgende vedrørende de spørsmål klagen reiser:

Fremført negativ netto finans fra tidligere år og positiv netto finans for 2002 skal i henhold til petrsktl. § 3 d fordeles hver for seg.

Fremført negativ netto finans skal for 2002 fordeles mellom sokkel og land uten oppregulering etter petrsktl. § 3 d, 7. ledd. Denne konklusjonen kan trekkes på flere grunnlag:

- Lovtolkning. Bestemmelsens formål og hensynet til sammenheng i regelverket tilsier at finanskostnader som er fremført fra tidligere år ikke omfattes av oppreguleringsregelen.
- God regnskapsskikk. Ekstraordinært utbytte skal medtas som gjeldspost i balansen. Selskapets egenkapital blir da under 20 %, og oppreguleringsregelen kommer ikke til anvendelse.
- Gjennomskjæring. Det ekstraordinære utbyttet anses som gjeld ved beregning av selskapets regnskapsmessige egenkapital for skatteformål. Selskapet tilfredsstiller da ikke kravene til minstekapital etter petrsktl. § 3 d, jfr. § 3 h, og oppreguleringsregelen er ikke aktuell.

[X]-lånet behandles for 2002 og 2003 som gjeld i forhold til petrsktl. § 3 h, men rentekostnadene anses i henhold til petrsktl. § 10-vedtak ikke fradragsberettigede."

Fra selskapets tilsvaer av 31. mai 2005 fra advokat [A] hitsettes:

”1. Problemstilling

[Selskapet] hadde ved utløpet av inntektsåret 2002 en netto finansinntekt tilsvarende 52 MNOK samt en ufordelt finanskostnad til fremføring fra tidligere år tilsvarende 2.050 MNOK. Gitt nye regler fra og med 2002, som også innebar at ufordelt negativ netto finans fra tidligere år skulle fordeles med endelig virkning ved 2002 ligningen, gav dette selskapet en samlet netto finanskostnad til fordeling i 2002 med 1.993 MNOK etter fradrag reduksjon for en tynn kapitalisering (§3(h)) reduksjon fra inntektsåret 1998.

I henhold til de nye reglene for fordeling av finansnetto skal det først foretas en fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land basert på skattemessige formuesverdier. I henhold til selskapets selvangivelse medførte dette at av den totale samlede finansnetto på 1.993 MNOK ville 1.885 MNOK blitt fordelt til sokkel og 108 MNOK ville blitt fordelt til land. (Normalfordeling i henhold til petroleumsskatteloven § 3 (d)).

Selskapet hadde imidlertid for inntektsåret 2002 en beregnet egenkapitalandel på ca. 26%, og kunne derfor foreta en skjematisk oppjustering i henhold til Psktl § 3 (d)(7). Denne bestemmelsen fastslår at oppjustering av finanskostnader fordelt til sokkel etter normalfordelingen *skal* foretas for alle selskap som har en fordelt negativ finansnetto samtidig som selskapet har en egenkapital andel som er høyere enn 20%. Denne oppjusteringen medførte at alle selskapets netto finansutgifter til fordeling for inntektsåret 2002 ble fradragsført i sokkelregimet. Dette skyldtes en kombinasjon av høy egenkapital og en relativt liten andel finanskostnader allokert til land i henhold til normalfordelingen.

Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda mener en slik oppjustering av samlet netto finans ikke er i samsvar med *formålet* bak de nye reglene når en del av den samlede finansnetto skriver seg fra en ufordelt finanskostnad fra tidligere år. Dette er etter vår oppfatning feil lovforståelse.

For det tilfelle at Oljeskattekontoret ikke skulle få medhold i sin forståelse av den nye oppjusteringsregelen i Psktl. § 3 (d)(7), har kontoret også angrepet selskapets beregning av egenkapitalandelen, i det de mener at det ekstraordinære utbyttet som ble utdelt relativt kort tid etter avholdt ordinær Generalforsamling, burde vært tatt med som gjeld i selskapets balanse for 2004, og dermed redusert selskapets egenkapitalandel til under 20%. Det ville da ikke vært grunnlag for en oppjustering i henhold til Petroleumsskattelovens § 3 (d) (7). Oljeskattekontoret viser her dels til de ulovfestede gjennomskjæringsreglene, dels til at selskapet etter Oljeskattekontorets oppfatning ikke har handlet i tråd med god regnskapskikk.

Selskapets oppfatning er at man ved fordeling av netto finansposter for inntektsåret 2002 fullt ut har forholdt seg til gjeldende lover og regler både i petroleumsskatteloven, aksjeloven og regnskapsloven. Videre er det selskapets oppfatning at det i foreliggende tilfelle ikke er grunnlag for noen ulovfestet gjennomskjæring.

De spørsmål som er reist i forhold til reglene om ulovfestet gjennomskjæring og forholdet til god regnskapskikk blir kun relevante dersom anvendelse av disse reglene medfører at selskapet derved får en beregnet egenkapitalandel som ligger på 20% eller lavere. (Ved en egenkapitalandel på ca. 23% ville oppjusteringsregelen medføre at selskapets finanskostnader i sin helhet ville blitt allokert til sokkelen).

Selskapets balanse for henholdsvis 2001 og 2002 ser ut som følger:
Tall i MNOK

Inntektsår	2001	2002
Aksjekapital	3	3
Overkursfond	772	0
Annen egenkapital	263,8	1863,8
Sum egenkapital	1038,8	1866,8
Langsiktig gjeld	6596,3	4787,8
Kortsiktig gjeld	81,5	507,8
Sum gjeld	6677,8	5295,6

For inntektsåret 2001 er det rentefrie [X] lånet, i tråd med tidligere år, omklassifisert fra gjeld til egenkapital ved beregning av skattemessig egenkapitalandelen i henhold til Psctl § 3 (h).

Selskapet foretok ingen slik omklassifisering av [X] lånet i sin selvangivelse for inntektsåret 2002, fordi man startet renteberegning av lånet per 01.07.2002.

Når denne renteberegningen ikke ble godkjent ved inntektsåret 2002 mener selskapet at man er satt i samme situasjon som tidligere år. Dette må medføre at det også foretas en ny 3(h) beregning for inntektsåret 2002 med en tilsvarende omklassifisering av [X] lånet som for tidligere år.

Man får da følgende beregning av egenkapitalandel i henholdsvis 2001 og 2002

Inntektsår	2001	2002
Sum egenkapital	1038,8	1866,8
[X] lån	1483,3	1147,4
Justert egenkapital	2522,1	3014,2
Sum gjeld	6677,8	5295,6
[X] lån	1483,3	1147,4
Justert gjeld	5194,5	4148,2
Sum gjeld og egenkapital	7716,6	7162,4
Beregnet egenkapitalandel (%):	32,7%	42,1 %

For inntektsåret 2001 (og tidligere år) er de tall som er angitt ovenfor godkjent ved ligningen.

Dersom det ekstraordinære utbyttet mot formodning skulle tas med som gjeld for inntektsåret 2002 (se punkt 4 og 5 nedenfor), vil egenkapitalandelen i henhold til en beregning som vist nederst på foregående side fortsatt være ca. 29%.

Gitt at ovennevnte beregninger legges til grunn vil selskapet under enhver omstendighet (dvs uavhengig av om det ekstraordinære utbytte karakteriseres som gjeld eller egenkapital) ha en

egenkapitalandel som medfører at alle netto finanskostnader for inntektsåret 2002 (inkludert ufordelte, fremførte netto finanskostnader) vil bli allokert til sokkel. Dette forutsetter at selskapets forståelse av oppjusteringsreglene i Petroleums-katteloven § 3 (d) er korrekt. I en slik situasjon vil det derfor være unødvendig å gå inn på problemstillinger i forhold til regnskapslov og gjennomskjæring, i det det eneste formålet med dette er å redusere egenkapitalandelen slik at oppjusteringsregelen ikke får anvendelse (dvs 20% eller lavere egenkapitalandel).

Forøvrig vises til Oljeskattekontorets redegjørelse angående de faktiske forhold i saken.

De skisserte problemstillinger blir gjennomgått som følger:

- Forståelse av reglen om oppjusteringsfradrag i Petroleums-kattelovens § 3 (d)(7)
- Beregning av egenkapitalandel for inntektsårene 2002 og 2003
- Forholdet til regnskapslovgivningen
- Ulovfestet gjennomskjæring

Dersom Klagenemnda er enig i våre vurderinger og påstander under punktene 2 og 3 nedenfor, er det ikke nødvendig å ta stilling til de spørsmål som er drøftet under punktene 4 og 5.

2. Forståelse av regelen om oppjustering i Petroleums-kattelovens § 3(d)(7)

2.1 Generelt om de nye fordelingsreglene

Et selskaps rentekostnader (og for så vidt også renteinntekter) vil ofte ikke kunne knyttes direkte opp mot de forskjellige typer inntekter/virksomheter som et selskap vil kunne ha.

Selv om det ikke er noen uenighet om at en direkte fordelingsmetode er den prinsipielt korrekte innenfor petroleumsbeskatningen, har dette – av årsaker som påpekt i forutgående avsnitt – vist seg vanskelig å gjennomføre i praksis. Det vises i denne forbindelse blant annet til NOU 2000:18 der det er uttalt som følger:

Punkt 7.4.3.1

”Det generelle prinsippet i regnskapsteorien bygger imidlertid på kausalitet. Et kausalitetsprinsipp vil innebære at fordeling av finansposter til sokkelen bare vil kunne skje dersom den aktuelle aktiva eller gjeldsposten har tilstrekkelig tilknytning til utvinningsvirksomheten. For renteutgifter vil kausaliteten være oppfylt dersom gjelden er tatt opp for å finansiere et driftsmiddel eller andre utgifter i sokkelvirksomheten. Prinsipielt må dette anses for den mest korrekte forelingsmetode.”

Ut i fra et slikt utgangspunkt ville en prinsipielt korrekt løsning medført at et selskap som kun driver med leting og utvinningsvirksomhet skulle fått allokert alle sine finanskostnader til denne virksomheten. Dette følger strengt tatt også av Petroleums-katteforskriftenes § 12 som gir uttrykk for at inntekten i utvinningsvirksomheten skal settes som om denne virksomheten ble drevet som en uavhengig og selvstendig virksomhet. Videre har et slikt synspunkt fått tilslutning av departementet gjennom Ot. Prp. Nr. 86 (2000-2001) punkt 4.2.3.1.

Imidlertid har man innenfor petroleumsbeskatningen som kjent bevisst valgt skjematiske fordelingsregler som ofte vil gi et prinsipielt feil resultat, men som allikevel er valgt fordi det gir en administrativ forenklet løsning. I Ot. Prp. 26 74/75 er det påpekt at fordelingsbestemmelsen vil

kunne føre til en rentefordeling som ikke er i samsvar med det underliggende forholdet bak låneopptaket.

I Ot. Prp. 86 (2000-2001) pkt. 4.2.5.1 er det fra departementets side uttalt som følger:

”Fordelingsgrunnlaget bør i utgangspunktet fastsettes slik at det i størst mulig grad er egnet til å reflektere kapitalbindingen i virksomhet som er skattepliktig til henholdsvis sokkel og landdistrikt. Samtidig må hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler avveies mot hensynet til et praktisk regelverk.”

Frem til og med inntektsåret 2001 skjedde denne fordelingen basert på netto skattepliktig inntekt (før finansposter) i henholdsvis sokkel og land regimet.

Dette gav etter hvert det resultat at mange selskap innrettet seg slik at de investerte i en rekke mer eller mindre vellykkede forretningsprosjekter på land som ikke resulterte i noen (land)skattepliktig inntekt av betydning (i hvert fall ikke de første årene). Dette medførte igjen at man i realiteten oppnådde en svært lav etter skatt finansiering (opp mot 78% effektivt fradrag) på en del landinvesteringer.

Det var imidlertid ingen som hevdet at man ikke hadde anledning til å innrette seg etter regelverket, selv om det gav et prinsipielt sett galt resultat.

2.2 Nye fordelingsregler fra 2002 — Psktl § 3(d)

Etter inngående vurderinger, blant annet Petroleumsstatteutvalgets innstilling i NOU 2000:18 ble det innført nye skjematiske regler for fordeling av netto finanskostnader fra og med inntektsåret 2002.

De nye reglene gjennomførte en fordeling av netto finansposter basert på skattemessige formuesverdier i henholdsvis sokkel -og land virksomhet. De nye reglene tok også sikte på en helt uttømmende regulering av hvordan selskapenes enkelte eiendeler skulle klassifiseres. Man tok med andre ord sikte på et uttømmende regelverk med en helt skjematisk fordelingsmetodikk.

Dette har senere også blitt lagt til grunn i flere kjennelser, der man for eksempel har konstatert at merverdiavgifts krav er en fordring som i henhold til psctl. § 3 (d) er en landeiendel (generell fordring), selv om et slikt krav utvilsomt har sitt direkte utspring i sokkelvirksomheten. Klagenemnda (og Oljeskattekontoret) har her lagt til grunn at det ikke er grunnlag for en tolkning basert på formålsbetraktninger, men at man fullt ut må forholde seg til bestemmelsens ordlyd.

I en kjennelse datert 15.10 2004 konkluderer Klagenemnda som følger:

*“Etter Klagenemndas syn vil bare de formuesposter som etter en **naturlig forståelse av ordlyden** faller inn under de enkelte alternativene i 3(d), 3. ledd, bokstav a) —j), kunne medregnes i fordelingsgrunnlaget til sokkeldistriktet.”* (Vår utheving).

Videre har Oljeskattedirektør Torstein Fløystad i en gjennomgang av de nye fordelingsreglene fremhevet at man må, legge til grunn *“en firkantet fortolkning”*

Man er med andre ord inne på et klart positivrettslig område der formålsbetraktninger har liten eller ingen gjennomslagskraft i forhold til den helt klare og presise ordlyden man her står ovenfor.

Overgangsreglene slår fast som følger:

“Gjeldsrenter ... som ikke er fullt fordelt senest ved ligningen for inntektsåret 2001, skal fordeles med endelig virkning ved ligningen for inntektsåret 2002 etter reglene i petroleumsskattelovens §3 bokstav d” (Vår utheving).

Man kan da ikke på bakgrunn av mer eller mindre legitime formålsbetraktninger plukke ut enkelte deler av bokstav d), og hevde at disse ikke skal følge ordlyden. Siden oppjusteringsregelen nettopp er en del av bokstav d i Petroleumsskattelovens § 3, sier det seg selv at denne må komme til anvendelse også for tidligere års ufordelte finanskostnader.

2.3 Oppjusteringsreglene i petroleumsskattelovens § 3 (d)(7)

Petroleumsskattelovens § 3 (d)(7) gir klart uttrykk for at oppjustering av rentekostnader allokert til sokkel etter normalfordeling skal skje dersom følgende kriterier oppfylt:

- Selskapet har en høyere egenkapitalandel enn 20%
- Selskapet har (samlet) negativ finansnetto
- En del av selskapets negativ finansnetto er fordelt til land i henhold til normalfordelingen.

Alle disse kriterier er oppfylt av [Selskapet] for inntektsåret 2002, i det selskapet hadde en beregnet egenkapitalandel på 26%, samlet negativ finansnetto var 1.993 MNOK, hvorav 108 MNOK var fordelt til land i henhold til normalfordelingsreglen.

I vår tidligere klage (datert 30.01.2004) har vi uttrykt som følger:

“Det dreier seg om en ny og svært gjennomarbeidet lovgivning, med en ordlyd som klart gir skattyter anledning til å anvende oppjusteringsregelen i enhver situasjon der det foreligger netto finansutgifter samtidig som egenkapitalen overstiger 20%,..... “ og videre

“Det er på denne bakgrunn vår oppfatning at man her står ovenfor en klar ordlyd som gir skattyter visse rettigheter som ikke kan fratas ham ved en innskrenkende fortolkning fra skattemyndighetenes side.”

I en kjennelse datert 17 januar 2005 - som forøvrig overhodet ikke er nevnt i Oljeskattekontorets klagenotat datert 30 mars 2005 — konkluderer Klagenemnda som følger vedrørende forståelsen av oppjusteringsreglene i Petroleumsskattelovens § 3 (d) (7):

“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 sokkel distrikt og landdistrikt, er det fremholdt at hensynet til mest mulig treffsikre og presise regler må avveies mot hensynet til et praktikabelt regelverk (Ot prp. 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 selskap som er i en spesiell stilling” (Vår utheving).

Det er på denne bakgrunn vanskelig å se dette på noen annen måte enn at Klagenemnda er helt på linje med den lovforståelse som er kommet til uttrykk i vår klage.

I tillegg kommer det forhold at den ovenfor omtalte Klagenemndssaken gjaldt et selskap som for det alt vesentlige drev med landbasert virksomhet, og kun hadde en svært beskjeden sokkelvirksomhet. På grunn av høye egenkapitalandel fikk selskapet allikevel allokert det alt vesentligste av sine finanskostnader til sokkelregimet. Dette til tross for at det alt vesentligste av selskapets finansieringskostnader knyttet seg til *landvirksomheten*.

Skjematiske og entydige regler medførte i dette tilfelle følgelig at man fikk et resultat klart *i strid* med det bakenforliggende formål for fordelingsreglene, nemlig å bidra til at finanskostnader blir bidratt til den virksomhetsdel de har bidratt til å finansiere. Klagenemnda finner dette uproblematisk.

For så vidt gjelder [Selskapet] er situasjonen helt motsatt, i det dette selskapet kun har sokkelvirksomhet. Selskapets forståelse av oppjusteringsregelen bidrar dermed til at finansieringskostnadene blir fordelt til det virksomhetsområde som de rettlig tilhører, dvs helt i tråd med det som er en prinsipielt korrekt løsning,

2.4 Behandling av ufordelte finanskostnader

Som allerede påpekt flere ganger, består [Selskapets] negative finansnetto for 2002 for en stor del av ufordelte netto finanskostnader fra tidligere år.

Det avgjørende spørsmålet er da om disse fullt ut skal følge de nye fordelingsreglene, herunder selvfølgelig også oppjusteringsreglene i psctl. § 3 {d}(7), slikt som uttrykkelig anvist i de særskilte overgangsreglene og i lovens forarbeider, eller om man skal begrense anvendelsesområdet basert på visse formålsbetraktninger. Sistnevnte alternativ vil åpenbart være i strid både med lovens ordlyd og med lovgivers uttrykte ønske om skjematiske, klare og forutberegnlige regler for så vidt gjelder fordeling av finansnetto.

Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda har til tross for dette lagt til grunn at oppjusteringsregelen i petroleumsskattelovens § 3 (d) (7) ikke kan komme til anvendelse for den del av negativ netto finans som skriver seg fra fremførbare ufordelte finanskostnader.

En slik innskrenkende fortolkning er fra Oljeskattekontorets side begrunnet med formålsbetraktninger og sammenheng i regelverket.

Igjen påpekes at man her står ovenfor en klar ordlyd, som ikke kan være gjenstand for noen innskrenkende fortolkning, og - som i følge Klagenemnda – ikke tar forbehold for spesielle situasjoner.

”...ordlyden i § 3 d syvende ledd klar og entydig og det er ikke gjort unntak for selskap som er i en spesiell stilling”

Lovgiver har tatt det positive valg at fremførbare ufordelt netto finans skal fordeles mellom land og sokkel med endelig virkning for inntektsåret 2002. Man har også valgt ikke å gi noen spesielle regler eller unntak for denne type finanskostnader. Dette innebærer at de ordinære reglene for fordeling av netto finanskostnader må komme til anvendelse, herunder også Petroleums-skattelovens § 3 (d) (7). Dette er også den eneste naturlige forståelse av bestemmelsens ordlyd. Det understrekes i denne forbindelse at det dreier seg om en ny lovbestemmelse med et særdeles grundig lovforarbeid.

Som påpekt i vår klage opereres det i forarbeidene konsekvent med begrepet "*samlet netto finans*". Dette kan ikke forstås annerledes enn at det også må innbefatte fremførbare netto finanskostnader som etter uttrykkelig anvisning fra Finansdepartementet (jfr. også forskrift 11.04.2003) skal fordeles og komme til fradrag som finanskostnad for inntektsåret 2002.

Selv om man mot all formodning skulle legge til grunn at fremførbare netto finanskostnader som fordeles/fradras med endelig virkning for inntektsåret 2002 ikke skulle inngå i begrepet samlet netto finans for inntektsåret 2002, dreier det seg likevel utvilsomt om en nettofinans kostnad som skal fordeles og fradras med endelig virkning (som finanskostnad) for inntektsåret 2002. Man må da under enhver omstendighet fullt ut legge lovens klare regler for så vidt gjelder den skattemessige behandlingen av netto finanskostnader til grunn (med den forskjell at man da ville få oppjustering på et høyere grunnlag). Det er verken gjennom lov, forskrift eller forarbeider tatt noe som helst forbehold for så vidt gjelder finanskostnader fra tidligere år. Etter uttrykkelig anvisning skal også slike finanskostnader endelig fordeles for inntektsåret 2002 i henhold til de vanlige fordelingsreglene § 3(d).

Finansdepartementet har på side 47 i Ot. Prp. Nr. 86 (2000-2001) uten noen form for reservasjon legger til grunn at:

"For skatteyttere som har ufordelte gjeldsrenter mv til fordeling ved utløpet av inntektsåret 2001, vil departementet foreslå at disse blir fordelt med endelig virkning ved ligningen for inntektsåret 2002 i henhold til de nye reglene i petroleumsskattelovens § 3d." (vår utheving).

Tilsvarende er som allerede påpekt også kommet klart til uttrykk i overgangsforskrift datert 11.04.2003

Det er absolutt ingen holdepunkt for Oljeskattekontorets syn om at man her har ment å legge inn noen reservasjon for bestemmelsens syvende ledd. Man står her ovenfor en sjelden klar ordlyd, og det er ikke noe sted verken i forarbeider eller lov/forskriftstekst sagt noe som underbygger et slikt syn som fremheves fra Oljeskattekontorets side. Snarere tvert i mot, i det det lovgiver nettopp har understreket at man ønsker skjematiske, klare og forutberegnlige regler for fordeling av finansnetto.

Det bemerkes i denne forbindelse at også etter tidligere års fordelingsregler ville en fordeling av fremførbare netto finanskostnader fra tidligere år følge de samme fordelingsmekanismer som årets finansnetto. Man ville med andre ord få den samme fordeling både for årets finanskostnader og finanskostnader fremført fra tidligere år.

Oljeskattekontoret påpeker det faktum at lovgiver har innført et regime der det skilles mellom underskudd oppstått i 2001 og tidligere år, og underskudd som oppstår fra og med 2002 som et grunnlag for sin tolking av pesk § 3(d)(7). Kun sistnevnte underskudd skal i henhold til den nye lovgivningen renteberegnes.

Reglene om fordeling av finansnetto er klart avgrenset mot renteberegning av underskudd, og vi kan overhodet ikke se at sistnevnte regler kan ha noen som helst relevans for reglene om fordeling av netto finansposter i petroleumsskattelovens § 3 (d). Det dreier seg om to helt forskjellige forhold, og to helt forskjellige regelsett, som begge er gjenstand for særskilt og klar lovgivning uten grunnlag for innskrenkende fortolkning.

Det forhold at de fordelte finanspostene etter de nye reglene vil fremføres som en del av øvrig underskudd har i denne forbindelse ingen relevans. Etter lovgivers klare valg endrer fordelte finansposter karakter fra finansposter til et ordinært fremførbart underskudd etter at fordeling er gjennomført. Man følger da følgelig også et annet regelsett fullt ut.

Avslutningsvis understrekes at Oljeskattekontorets begrunnelse for at petroleumsskattelovens § 3 (d)(7) i foreliggende sak må tolkes innskrenkende på grunnlag av formåls og system betraktninger, i stor grad var sammenfallende med den argumentasjon som ble fremført av Oljeskattekontoret i den ovenfor omtalte klagekjennelse fra januar 2005. Dette synet har ikke fått gjennomslag i Klagenemnda.

Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda tar derfor feil når de legger til grunn en innskrenkende fortolking av ordlyden i petroleumsskattelovens § 3(d). Når overgangsreglene klart fremhever at petroleumsskattelovens § 3(d) skal anvendes for ufordelte finanskostnader fra tidligere år, må dette selvsagt gjelde for hele § 3 (d), også i forhold til oppjusteringsregelen i bestemmelsens syvende ledd. Noe annet ville ha krevet et klart uttrykt forbehold.

3. Beregning av egenkapitalandel for inntektsårene 2002 og 2003

I selvangivelsen for inntektsåret 2002 hadde [Selskapet] en egenkapital på 26%.

I denne beregningen var det ansvarlige lånet på NOK 1 mrd oppført som gjeld i det dette lånet ble gjort til gjenstand for renteberegning fra og med 01 juli 2002.

Imidlertid ble renteberegningen underkjent av Oljeskattekontoret ved ligningen for inntektsåret 2002. Oljeskattekontoret foretok imidlertid ingen korresponderende endring av gjeld/egenkapitalberegningen i forhold til petroleumsskattelovens § 3 (h).

Vi mener at dette er feil, og at en nødvendig konsekvens av at beregnede renter ikke aksepteres som en fradragspost ved inntektsberegningen er at den underliggende gjeldspost regnes som egenkapital for skattemessige formål.

Som beskrevet i Oljeskattekontorets klagenotat punkt 4.3 har fraværet av rentebelastning på det ansvarlige lånet sin bakgrunn i § 10 vedtak både fra 1990 ([Selskapets] kjøp av [X]) og 1991 ([Selskapets] kjøp av andel i [felt B]). Det har med andre ord ikke vært noen særskilt omklassifisering av dette lånet, og helt siden tidlig på 1990 tallet har dette lånet blitt betraktet som skattemessig egenkapital nettopp på grunnlag av disse § 10 vedtakene.

I de to § 10 vedtakene er vilkårene med hensyn til renteberegning kommet til uttrykk som følger:

1990 vedtaket punkt 5: *“[Det overtakende morselskapet] skal låne til [Selskapet] NOK 1.000.000.000 for finansiering av [Selskapets] tilbakebetaling på lån til [det overdragende selskapet], jfr. punkt 4 ovenfor. [Selskapet] skal ikke kreve renter av lånet.”*

1991 vedtaket punkt 7: *“[Selskapet] forplikter seg til ikke å betale renter eller avdrag på det låne fra [Morselskapet] som er angitt i punkt 5 i Finansdepartementets brev av 11. mai 1990 til [Selskapet] med flere....”*

Begge § 10 vedtakene vedlegges klagen.

Det er på denne bakgrunn vanskelig å forstå Oljeskattekontorets uttalelse i klagenotatet når det på side 31 hevdes at

“Verken selskapet eller Oljeskattenemnda har for inntektsårene 2002 og 2003 omklassifisert lånet med hjemmel i skatteloven § 13-1 og praksis vedrørende tynn kapitalisering”,

og videre

“Rentevilkåret i § 10 vedtaket kan ikke forstås som egenkapitalvilkår. Ordlyden i vedtaket regulerer kun rentene.”

Dette må rett og slett være feil, i det [X] lånet gjennom mer enn 10 år nettopp er behandlet som egenkapital for skattemessige formål på grunnlag av de aktuelle § 10 vedtakene!

All den tid renteberegningen ikke ble godkjent ved ligningen for inntektsåret 2002, er selskapet skattemessig stilt i akkurat samme situasjon som for tidligere år. Følgelig må også klassifiseringen av gjeld og egenkapital for skattemessige formål bli den samme. Det vises her til egenkapitalberegningene for inntektsårene 2001 (endelig ligning) og 2002 foran under punkt 1. Det forhold at selskapet ikke gjennomførte dette i sin selvangivelse er her helt irrelevant, i det dette hadde sin bakgrunn i en forutsetning om at lånet kunne renteberegnes. Hadde lånet ikke blitt renteberegnet ville selskapet også ved sin selvangivelse regnet dette som egenkapital, helt i tråd med tidligere år.

Når man kommer i den situasjonen at man ikke får aksept for renteberegning på et lån, blir man skattemessig stilt i samme situasjon som om dette hadde vært egenkapital. Da må man også få anledning til å betrakte det aktuelle lånet som egenkapital ved tynn kapitaliseringsberegningen i henhold til psctl. § 3 (h). Noe annet vil innebære en urimelig og inkonsistent behandling i skattyters disfavør.

Vi kan videre ikke se at den henvisningen som Oljeskattekontoret har gjort til uttalelser i Ot. Prp. Nr 12 (1994-1995) har noen som helst relevans for denne saken. Disse uttalelsene gjelder først og fremst forholdet mellom 3 (h) og § 13-1, noe som ikke er noen problemstilling i foreliggende sak. Imidlertid sier departementet at *“gjeld og egenkapital skal klassifiseres til det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter.”* Det er vanskelig å tenke seg at en uavhengig part over en periode på 10 — 15 år ville stilt opp med et rente og avdragsfritt lån (slik som situasjonen er for [X] lånet) uten nettopp å få en eierposisjon tilsvarende det som ville fulgt av en ordinær egenkapitaltilførsel.

Det resultatet som Oljeskattekontoret legger opp til innebærer at skattemyndighetene her får i “pose og sekk”, mens selskapet kommer tilsvarende dårlig ut ved at det ikke får noe rentefradrag, samtidig som muligheten for rentefradrag på øvrige lån reduseres ved at det rentefrie lånet fullt ut regnes som gjeld. Dette er uriktig, og fremstår i tillegg som en svært urimelig. Som ovenfor nevnt er det også i strid med 10 års fast ligningspraksis for så vidt gjelder [X] lånet.

4. Forholdet til regnskapslovgivningen

Oljeskattekontoret synes å likestille det at man tilsynelatende tilrettelegger for et mulig ekstraordinært utbytte, med det forhold at man formelt beslutter å vedta et ekstraordinært utbytte. Dette er både formelt og reelt en feil tilnærming.

- Ekstraordinært utbytte er vanlig forekommende både blant Oljeselskaper og andre selskaper, og oss bekjent er det aldri tidligere hevdet at dette skal medtas som gjeld ved foregående års

regnskap. Oljeskattekontoret synes dermed på dette punkt å gå utenfor det som både er egen praksis og praksis ved andre ligningskontor.

- Aksjeloven gir skattyter et reelt valg mellom ordinært og ekstraordinært utbytte all den tid man følger utbytteregele i aksjelovens kapittel 8. Da må skattyter også få anledning til å gjennomføre et slikt valg uten skattemessig risiko.

Dette er tilsvarende den valgt skattyter har mellom utbytte og konsernbidrag, og det er oss bekjent fast praksis for at skattemyndighetene her forholder seg til de valg skattyter har gjort, uten å gå inn på en diskusjon om skattyter burde ha valgt utbytte isteden for konsernbidrag. Siden skattyter ikke behøver ta noe valg mht konsernbidrag før selvangivelsesfristen, vil dette ikke fremkomme som noen gjeldspost i balansen fra foregående års regnskap.

- I boken »Årsregnskapet i teori og praksis» for 2004 er det på side 520 ganske klart og enkelt slått fast at ***«Det ekstraordinære utbyttet regnskapsføres i uttaksåret. Beløpet skal spesifiseres på egen linje i foten til egenkapitalen. Samtidig anbefaler vi at styret redegjør for det ekstraordinære utbyttet i tilknytning til resultatdisponeringen i årsberetningen.»*** (vår utheving)

Det er intet grunnlag verken i lov, teori eller praksis for å underbygge en påstand om at ekstraordinært utbytte skal medtas som gjeld ved foregående års balanse. Snarere tvert i mot synes det å være en helt entydig praksis og teori som underbygger at et ekstraordinært utbytte ikke skal tas med som gjeld ved foregående års regnskapsavslutning.

Også på dette område må man forvente at det foreligger en klar hjemmel før man kan tilsidesette de disposisjoner skattyter har gjort, noe som blant annet følger av legalitetsprinsippet.

På bakgrunn av det som er skissert ovenfor vil det ikke under noen omstendighet kunne la seg hevde at selskapets regnskapsmessige behandling i forhold til det ekstraordinære utbyttet *er i strid* med norsk regnskapslovgivning eller nedfelte norske regnskapsprinsipper. Om Oljeskattekontoret da til tross for de klare anvisninger som er gitt ovenfor, (mot formodning) fortsatt skulle være av den oppfatning at selskapet burde hatt en annen regnskapsmessig behandling, gir dette i så fall ikke grunnlag verken for en tilsidesettelse av selskapets regnskap eller en «omdisponering» i forhold til § 3 (h) beregningen. Dette er et prinsipp som er klart nedfelt gjennom tidligere praksis.

Videre, om Oljeskattekontoret fortsatt skulle mene at *«utdelingen av ekstraordinært utbytte reduserer balansens informasjonsverdi»* (jfr. klagenotat side 25, avsnitt 2), så er heller ikke dette på noen måte tilstrekkelig som grunnlag for en fravikelse og «omdisponering» i forhold til psctl. § 3 (h).

I henhold til psctl. § 3(h) skal beregningen foretas basert på selskapets regnskapsmessige balanse. Når det ikke er grunnlag for en påstand om at det ekstraordinære utbyttet skulle vært ført som gjeld, er det heller ikke grunnlag for å ta dette med som gjeld ved beregning av egenkapitalandelen i henhold til petroleumsskattelovens § 3 (h).

5. Ulovfestet gjennomskjæring

Ulovfestet gjennomskjæring benyttes som grunnlag for en tilsidesettelse av skattyters påstand i selvangivelsen i enkelte tilfelle der skatteyter anses for å ha oppnådd et resultat som strider mot lovens formål, samt at transaksjonen ikke har virkninger ut over det å redusere skatteforpliktelsen.

Som klart understreket av Høyesterett i INA saken (Utv. 1998 side 1779) kan imidlertid ikke gjennomskjæringsregelen benyttes som grunnlag for å rette opp en klart avgrenset og presis lovbestemmelse fordi man mener at bruk av bestemmelsens ordlyd gir et urimelig resultat. (Se side 12 i vår tidligere klage).

Dette er nettopp det Oljeskattekontoret her gjør når gjennomskjæring fremholdes som et grunnlag for å sette til side skattyters krav om å bli lignet i tråd med den klare ordlyd som er blitt nedfelt både i petroleumsskattelovens § 3 (d) og i de særskilte overgangsreglene for ufordelte finanskostnader. Det understrekes igjen også at det her dreier seg om en ny og svært grundig lovgivningsprosess.

Også hensynet til legalitetsprinsippet taler sterkt i mot at gjennomskjæring kan være noe aktuelt grunnlag i et tilfelle som det foreliggende.

I Utvalget 1998 side 843 har Finansdepartementet trukket opp hovedlinjene i de ulovfestede gjennomskjæringsreglene på følgende måte:

“Det er ikke tilstrekkelig til å ramme en transaksjon som ulovlig omgåelse at den er motivert av hensynet til å spare skatt. Det stilles to vilkår for at det skal foreligge omgåelse; transaksjonen må ha ingen eller bare få underordnede ikke-skattemessige virkninger, og resultatet må være i strid med de grunnleggende hensyn bak den aktuelle skatteregel.”

Begge de angitte vilkår må foreligge før det kan bli aktuelt å benytte de ulovfestede omgåelsesreglene. Etter vår oppfatning er ingen av disse vilkårene tilstede i foreliggende sak.

Utgangspunktet er, som påpekt ovenfor, at man her står ovenfor helt entydige positivrettslige regler som gir skattyter valg mellom forskjellig former for overføring fra selskap til aksjonær. I et slike tilfelle er det vanskelig å samtidig legge til grunn at skattyter har opptrådt illojalt.

I vår tidligere klage er det angitt flere relevante forhold som viser at den aktuelle transaksjonen hadde andre effekter enn de rent skattemessige. Dette innebærer at det første vilkår som stilles for å kunne anvende den ulovfestede omgåelsesregelen ikke er tilstede.

I tillegg kommer det forhold at det skattemessige resultat som skattyter i foreliggende tilfelle har oppnådd faktisk er i tråd med det grunnleggende prinsipp om at kostnader skal allokteres til den virksomhet som de tilhører. Siden [Selskapet] gjennom alle år *kun* har drevet sokkelvirksomhet kan man ikke si at det er en illojal tilpasning i strid med lovens formål, når selskapet ved sine disposisjoner kun oppnår at rentekostnader som 100% har vært benyttet til å bygge opp selskapets sokkelvirksomhet faktisk blir allokert til denne virksomheten.

Skattyter har **ikke** oppnådd et resultat som er *“i strid med de grunnleggende hensyn bak den aktuelle skatteregel.”* Tvert i mot er det resultat som er oppnådd helt i tråd med de grunnleggende prinsipper for rentefordeling, nemlig at renter knyttet til sokkelvirksomheten også skal komme til fradrag eller inntekt i sokkelregimet.

Ingen av vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring er dermed til stede.

Det er i vår klage blant annet vist til Zenith dommen, og Oljeskattekontoret synes i sitt klagenotat å hevde at de prinsipper og synspunkter som er nedfelt i denne dommen ikke senere er fulgt. Dommen har dermed etter Oljeskattekontorets syn liten eller ingen prejudikatsverdi. Til dette er

bare å si at enhver Høyesterettsdom har en klar prejudikatsverdi, all den tid Høyesterett ikke selv har tatt avstand fra tidligere avgjørelser. Dette er ikke tilfelle i forhold til Zenith saken, og de uttalelsene som Høyesterett kommer med i denne saken må i aller høyeste grad anses relevante. De vises her til vår klage.

6. Oppsummering og konklusjon

Bestemmelsen i Petroleums-skattelovens § 3 (d)(7) gir skattyter rett til å foreta en oppjustering av de rentekostnader som er allokert til sokkelen etter de normale fordelingsreglene når skattyter har en egenkapitalandel som overstiger 20%, samtidig som en andel av rentekostnadene er allokert til land.

De positivt angitte overgangsreglene gir videre skattyter rett til å benytte de ovennevnte oppjusteringsreglene for ufordelte finanskostnader fra tidligere år.

Dette er en rett som ikke kan fratas skattyter ved en innskrenkende fortolkning, noe som også er lagt til grunn i en Klagenemndskjennelse fra 15 januar 2005.

Skattyters egenkapitalandel beregnet i henhold til petroleums-skatteloven § 3 (h) for inntektsåret 2002 vi være atskillig høyere enn de foreskrevne 20% (ca 29%) selv om det ekstraordinære utbyttet som ble vedtatt i Generalforsamlingen i februar 2005 mot all formodning skulle bli å regne som gjeld. Dette fordi [X] lånet må omklassifiseres i en ny 3 (h) beregning etter at selskapets renteberegning er satt til side for skattemessige forhold. Når [X] lånet ikke kan renteberegnes for skattemessige formål, er skattyter skattemessig satt i en helt tilsvarende situasjon som for tidligere år, og det er følgelig ikke grunnlag for en annen beregning av selskapets egenkapitalandel i henhold til § 3 (h) enn det som er lagt til grunn for tidligere år.

For alle tidligere år er [X] lånet regnet som egenkapital ved beregning av egenkapitalandel i henhold til petroleums-skatteloven § 3 (h).

En fravikelse av selskapets påstand i selvangivelsen for så vidt gjelder rentekostnader på [X] lånet, må følgelig også medføre en justering av egenkapitalberegningen i henhold til petroleums-skattelovens § 3(h) slik at [X] lånet tas med som egenkapital og at gjeldssiden reduseres tilsvarende.

Dersom Klagenemnda mot formodning skulle legge et annet resultat til grunn for så vidt gjelder en justert egenkapitalberegning, må det også avgjøres hvorvidt det ekstraordinære utbyttet, vedtatt og utbetalt etter den endelige fastsettelse av årsregnskapet for inntektsåret 2002, skal medregnes som gjeld i forhold til egenkapitalberegningen i henhold til petroleums-skatteloven § 3 (h).

Oljeskattekontoret har her anført forholdet til god regnskapsskikk samt de ulovfestede omgåelsesregler som grunnlag for sitt syn.

Det er etter vår oppfatning åpenbart **ikke** i tråd med vanlig god regnskapsskikk å bokføre et ekstraordinært utbytte som gjeld i foregående års balanse, og Oljeskattekontoret synes her å bryte markant med det som er vanlig anerkjent teori og praksis. Oljeskattekontoret har, etter det vi er kjent med, ikke tatt opp tilsvarende spørsmål i forhold til andre selskaps ekstraordinære utbytter.

Det er videre ikke anledning til å benytte den ulovfestede gjennomskjæringsreglen for å rette opp det resultatet som vil følge av en klar og presis lovbestemmelse. Særlig må dette gjelde innenfor

skatterettens område der legalitetsprinsippet står sterkt. I så måte er det også av betydning at det her dreier seg om en ny og grundig gjennomarbeidet lovgivning.

Videre er ingen av de grunnleggende vilkår for gjennomskjæring tilstede, nemlig at transaksjonen ikke har noe egenverdi, og at den er i strid med den aktuelle skattebestemmelses grunnleggende formål. Det ekstraordinære utbytte ble ikke endelig bestemt før etter endelig årsavslutning for 2004, og gav således skattyter en ønsket fleksibilitet. Videre har [Selskapet] ved sin benyttelse av de nye oppjusteringsreglene kun innrettet seg slik at selskapets rentekostnader blir fordelt til den virksomhet de rettelig hører hjemme. Transaksjonen er således ikke i strid med grunnleggende formålet bak rentefordelingsreglene — snarere tvert i mot.

Det påpekes videre at aksjeloven gir skattyter en ubetinget rett til å velge mellom ordinært utbytte og et ekstraordinært utbytte, og denne retten bør ikke kunne undergraves ved en ulovfestet gjennomskjæring.

På bakgrunn av det som er fremkommet ovenfor, samt i selskapet klage datert 30 januar 2004, opprettholdes påstanden om at oppjusteringsreglene i petroleumsskattelovens § 7 (d) fullt ut vil få anvendelse for selskapets ufordelte finanskostnader fra tidligere år, samt at selskapets egenkapital må omarbeides slik at [X] lånet regnes som egenkapital all den tid det ikke aksepteres en renteberegning. For øvrig er det korrekt ikke å reflektere det ekstraordinære utbytte som gjeld i selskapets balanse for 2004 (eller eventuelt i forhold til egenkapital beregningen i henhold til petroleumsskattelovens § 3 (h)).”

Klagenemnda har i brev av 25. januar 2006 i forbindelse med klagebehandlingen anmodet selskapet om å redegjøre for følgende:

”I tilsvaret til klagenotatet opplyser selskapet at det ansvarlige lånet er behandlet som egenkapital på grunnlag av de aktuelle petroleumsskatteloven § 10-vedtakene. Som kjent omhandler ordlyden i § 10-vedtakene kun behandling av renter og avdrag. Klagenemnda oppfordrer selskapet om å redegjøre nærmere for bakgrunnen for at selskapet har oppfattet vilkårene i de aktuelle § 10-vedtakene som ”egenkapital-vilkår”. Den dokumentasjon selskapet har fra § 10-behandlingen bes også fremlagt.”

Fra selskapets svar i brev av 17. februar 2006 fra advokat [A] hitsettes:

”Det vises til Oljeskattekontorets brev datert 25. januar 2006 vedrørende [Selskapets] klassifisering av ansvarlig lån som gjeld eller egenkapital for skattemessige formål for inntektsåret 2002.

Oljeskattekontoret fremholder at selskapet i tilsvaret til klagenotatet har opplyst at det ansvarlige lånet er behandlet som egenkapital på grunnlag av de aktuelle § 10 vedtakene, og kontoret ber om en nærmere redegjørelse for dette.

De aktuelle § 10 vedtakene er tidligere vedlagt, og det er så langt vi kan se ingen ytterligere korrespondanse eller annen dokumentasjon av betydning.

Som Oljeskattekontoret påpeker omhandler ordlyden i § 10 vedtakene kun behandling av renter og avdrag. Dette er det ingen uenighet om. Det vi har påpekt er imidlertid at all den tid et § 10 vedtak legger til grunn at et mellomværende ikke skal nedbetales og ikke skal kunne renteberegnes, må det også kunne legges til grunn at et slikt mellomværende betraktes som egenkapital for skattemessige formål, herunder i forhold til beregning av egenkapital/gjeld (jfr. petroleumsskattelovens § 3 (h)).

Høyesterett har i sak referert i Utv. 2001 side 1251 lagt følgende synspunkt til grunn for en vurdering av om man har å gjøre med lån eller egenkapital for skattemessige formål:

“Når et kapitalinstrument har egenskaper som har trekk både fra gjeld og egenkapital, må det etter vanlig oppfatning finne sted en klassifisering på grunnlag av en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet for å fastlegge om likheten er størst med gjeld eller egenkapital.”

I foreliggende tilfelle dreier det seg om et ansvarlig lån *uten* renter, og uten noen fastlagt nedbetalingsprofil, samtidig som det ved et § 10 vedtak er uttrykkelig lagt til grunn som et vilkår at det ansvarlige lånet ikke skal kunne nedbetales og ikke skal kunne renteberegnes før all gjeld opptatt i forbindelse med lisensandel i [felt B] er nedbetalt i sin helhet (§ 10 vedtak datert 23.04.91, punkt 7). De helt sentrale kjennetegn ved et lån er således ikke til stede. Videre er det både i regnskapsmessig balanse og noter til årsregnskapene opplyst at lånet er et ansvarlig lån (se blant annet note 13 for 1999- 2002), som regnskapsmessig blir behandlet som underordnet egenkapital, dvs. at lånet først vil kunne få dekning etter at øvrige lån har fått oppfylt sine rettigheter ovenfor selskapet.

En konsekvens av at skattemyndighetene i sin helhet nekter fradrag på renter av lån er nettopp det faktum at lånet har blitt vurdert som egenkapital for skattemessige forhold både av skattyter og av skattemyndighetene. Når et lån blir reklassifisert fra gjeld til egenkapital for skattemessige formål slik at rentefradrag nektes, er det en lang og fast ligningspraksis for at ”lånet” da i alle sammenhenger betraktes som egenkapital for skattemessige formål.

Det vises her blant annet til Amoco dommen gjengitt i Utv. 1989 side 304 der retten blant annet uttaler:

*“Skjønnstemaet vil da være hvilken kapitalstruktur selskapet måtte anses å ha hatt om det skulle drevet en tilsvarende virksomhet uavhengig av interessefelleskapet. Av dette følger at ligningsmyndighetene vil kunne tilbakeføre til beskatning en så stor del av selskapets konserngjeld at det for **skatteformål får den egenkapital** som det må antas å ville ha hatt, om det hadde vært henvist til å finansiere virksomheten ved kreditt fra en frittstående långiver på forutsetningsmessige saklige og forsvarlige vilkår.”* (Vår uthevning).

Og videre:

“Når egenkapitalen fastsettes ved skjønn på denne måten, følger det som en indirekte virkning av avgjørelsen at gjeldsrenten på den del av gjelden som omklassifiseres til egenkapital, ikke lengre kan komme til fradrag ved ligningen.”

Det er mao en klar indre sammenheng mellom nektelse av rentefradrag og en karakteristikk som egenkapital for skattemessige formål. Når selskapet da gjennom et § 10 vedtak blir pålagt verken å kunne nedbetale eller rentebelaste et ansvarlig lån er realiteten at det ansvarlige lånet får karakter

av egenkapital for skattemessige formål. Dette er også bakgrunnen for etterfølgende ligningsmessig behandling av det ansvarlige lånet.

Det vises videre til artikkel av Torstein Fløystad i RR 1990 der det fremheves at

“Dersom man etter en totalvurdering konkluderer med at kapitaltilførselen etter sitt reelle innhold må bli å bedømme som egenkapital, må konsekvensen av dette bli at kapitaltilførselen i sin helhet må bli å betrakte som egenkapital for skattemessige formål.”

Dette har blant annet blitt lagt til grunn ved spørsmålet om valutaeffekter på lån som for skattemessige formål er klassifisert som egenkapital. Så lenge lånet ikke kan “tilbakeklassifiseres” fra egenkapital til lån for skattemessige formål har det vært lagt til grunn at det heller ikke kan beregnes valutaeffekter på lånet for skattemessige formål. Det forhold at lånet regnskapsmessig har vært ført som gjeld, og at det er ført regnskapsmessige valutagevinster/tap på lånet har ikke vært tillagt betydning. Årsaken er at et lån som skattemessig er klassifisert som egenkapital fullt ut — og i alle relasjoner — behandles som egenkapital for skattemessige formål.

Det vises også til Petroleumsskattelovens § 3 (h) 3. ledd der det er lagt til grunn at gjeld som for skattemessige formål er å omklassifisert til egenkapital for skattemessige forhold også skal regnes som gjeld i forhold til § 3(h). I Karnov 1999 s. 1212 er denne bestemmelsen kommentert som følger:

“Regelen vil først og fremst få betydning i relasjon til skattytere som får underkjent gjeld for skatteformål med hjemmel i § 13- 1...”

Videre uttales det i Ot. Prp nr. 12 side 12 som følger:

*“Etter at gjeld og egenkapital er klassifisert skattemessig i medhold av denne bestemmelsen antar departementet at en bør vurdere hvorvidt egenkapitalkravet i medhold av ny § 3 (h) er oppfylt (dvs. på grunnlag av de **reklassifiserte** egenkapital og gjeldsstørrelser). Det betyr at det ved beregning av forholdet mellom gjeld og total kapital må legges til grunn at en del av regnskapsmessig gjeld som skal anses som egenkapital for skatteformål”* (Vår uthevning). Tilsvarende må imidlertid gjelde der det (i *realiteten*) er blitt foretatt en reklassifisering fra gjeld til egenkapital for skattemessige formål gjennom et § 10 vedtak.

Ved at vedtaket tar bort både muligheten for å beregne renter, og muligheten for nedbetaling - begge sentrale kjennetegn for et lån - har Finansdepartementet i foreliggende sak i realiteten nærmest formalisert en reklassifisering av det aktuelle lånet fra gjeld til egenkapital for skatteformål. Som allerede påpekt har dette også medført en mer enn 10 års konsekvent ligningsbehandling der det aktuelle ansvarlige lånet hele tiden er behandlet som egenkapital i forhold til Petroleumsskattelovens § 3 (h), selv om lånet formelt sett har vært oppført som ansvarlig gjeld i selskapets regnskapsmessige balanse. Det påpekes i denne forbindelse at også [Selskapets] ansvarlige lån hele tiden er blitt “rensket” for valutaeffekter for skattemessige formål, noe som har blitt fulgt opp ved alle aktuelle ligninger. Det ansvarlige lånet har således gjennom mer enn 10 år for skattemessige formål **fullt ut** blitt betraktet som egenkapital.

Foranledning til selskapets “tilbakeklassifiseringen” til skattemessig gjeld i 2002 var nettopp at selskapet da begynte en renteberegning av lånet. Når denne renteberegningen ikke ble godkjent ved ligningsbehandlingen er man i realiteten satt i nøyaktig samme situasjon som den som forelå gjennom hele 90 tallet, slik at de ovenfor gjengitte § 10 vilkår fortsatt står ved lag. **Alle** de forhold

som medførte at det ansvarlige lånet ble behandlet som egenkapital for skattemessige formål fra ca. 1990 til og med 2001 foreligger følgelig også for inntektsåret 2002. Det er da ingen grunn til at lånet ikke fortsatt skal klassifiseres som egenkapital i henhold til Petroleumslovens § 3 (h). Noe annet vil være et markant brudd med over 10 års fast ligningspraksis.

Så lenge Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda ligner selskapet på det grunnlag at vilkårene i det ovenfor angitte § 10 vedtaket fortsatt er gjeldende (ikke rentefradrag og ikke nedbetaling), kan det etter vår oppfatning ikke være tvilsomt at det ansvarlige lånet fortsatt må klassifiseres som egenkapital for skattemessige formål, herunder i forhold til petroleumslovens § 3 (h). Dette er situasjonen både for inntektsårene 2002 og 2003.”

4 Klagenemndas bemerkninger

4.1 Rettslig utgangspunkt

Petroleumsloven § 3 d inneholder regler om fordeling av finansielle inntekter og utgifter mellom sokkel- og landdistriktet. Inntil 2002 skulle finansielle inntekter og utgifter avregnes mot hverandre, og netto finans ble fordelt mellom sokkel og land på grunnlag av en brøk basert på nettoinntekten i hvert distrikt. Dersom et selskap hadde netto finansielle utgifter som det i inntektsåret ikke var inntektsdekning for i sokkel eller landdistriktet, ble slike utgifter fremført særskilt.

Med virkning fra inntektsåret 2002 er det gitt nye regler om fordeling av netto finansposter. De nye reglene innebærer at finansielle inntekter og utgifter skal fordeles mellom sokkel- og landdistriktet basert på formuesverdiene i de to distriktene. Formuesverdiene skal verdsettes til skattemessig nedskrevet verdi pr. 31.12. i inntektsåret. Petrsctl. § 3 d, 2. ledd, 1. punktum lyder som følger:

”Netto finansposter blir å fordele mellom sokkeldistriktet og det alminnelige skattested (landdistriktet) etter forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter henført til hvert distrikt etter reglene i tredje til syvende ledd.”

Fordeling etter skattemessig nedskrevet verdi kan føre til at selskapet må ha minst like høy gjeldsgrad for landinvesteringer som for sokkelinvesteringer, dersom fordelingen skal virke nøytral i den forstand at aktivitet på land ikke skal redusere rentefradraget i særskattegrunnlaget. Regelen i petrsctl. § 3 d, 7. ledd sikrer at selskaper med lavere gjeldsgrad enn 80 % får en høyere andel av netto finansutgifter fordelt til sokkelen enn ved en ren fordeling etter skattemessig nedskrevet verdi.

Oppjusteringsregelen i petrsctl. § 3 d, 7. ledd har følgende ordlyd:

”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). I slikt tilfelle skal den samlede andel netto finansutgifter fordelt til sokkeldistriktet være lik normalandelen multiplisert med en brøk. Telleren i brøken er summen av selskapets rentebærende gjeld og dets egenkapital etter § 3 h utover 20 pst. av summen av gjeld og

egenkapital, og nevneren er selskapets rentebærende gjeld. Som rentebærende gjeld etter denne bestemmelsen regnes gjeld som har gitt opphav til gjeldsrenter som inngår ved beregningen av netto finansposter.”

I forskrift av 11. april 2003 om endring av petroleumsskatteforskriften, er det fastsatt en overgangsregel om behandlingen av gjeldsrenter og andre finansielle utgifter til fremføring pr. 31. desember 2001. Overgangsregelen lyder som følger:

”Gjeldsrenter og andre finansielle utgifter som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav d annet ledd slik den lød før lovendringen 15 juni 2001 nr. 39, og som ikke er fullt fordelt senest ved ligningen for inntektsåret 2001, skal fordeles med endelig virkning ved ligningen for inntektsåret 2002 etter reglene i petroleumsskatteloven § 3 bokstav d.”

I oppjusteringsregelen i petrsktl. § 3 d, 7. ledd er det satt som vilkår at skattyter må oppfylle egenkapitalkravet i petrsktl. § 3 h. Denne bestemmelsens 1. og 3. ledd har følgende ordlyd:

”[1] Selskap som nevnt i § 5 skal i forhold til inntektsansettelsen ha en egenkapitalandel som minst utgjør 20 pst. av summen av selskapets gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. Dersom selskapet i henhold til balansen ved utløpet av inntektsåret har gjeld som utgjør mer enn 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital, gis det bare fradrag ved ligningen for en forholdsmessig andel av netto finansutgifter som fordeles til sokkeldistriktet etter § 3d, og som svarer til forholdet mellom 80 pst. av summen av gjeld og egenkapital og samlet gjeld ifølge balansen. Ved anvendelsene av bestemmelsen i foregående punktum skal gjelden ikke i noe tilfelle anses for å utgjøre mer enn 100 pst. av summen av gjeld og egenkapital.
[...]
[3] Ved anvendelsen av bestemmelsen i første ledd skal regnskapsmessig balanse ved årsoppgjøret endres i samsvar med korreksjoner av regnskapsmessig gjeld og egenkapital som er lagt til grunn for skatteformål.”

4.2 Problemstillingen

Fremført netto finans skal, som følge av endringene i petrsktl. § 3 d, fordeles med endelig virkning for inntektsåret 2002. Dette følger av overgangsregelen i forskrift av 11. april 2003 om endring av petroleumsskatteforskriften. [Selskapet] har fremført negativ finansnetto på kr 2 049 121 375 pr. 31. desember 2001.

Selskapets påstand er at fremført negativ finansnetto må være gjenstand for oppjustering etter petrsktl. § 3 d, 7. ledd ved den endelige fordelingen i 2002. Oppjusteringsregelen i petrsktl. § 3 d, 7. ledd kommer etter sin ordlyd bare til anvendelse når skattyter har en egenkapital som overstiger 20 % av summen av gjeld og egenkapital. Klagenemnda må ta stilling til om selskapets egenkapitalandel utgjør minst 20 %, jf. petrsktl. § 3 h.

4.3 Skattemessig behandling av selskapets ansvarlige lån

I selvangivelsen for inntektsåret 2002 har selskapet lagt til grunn at ansvarlig lånegjeld medregnes som gjeld ved beregning av oppjusteringsfaktoren. Som det fremgår foran

under punkt 2, består den ansvarlige lånegjelden av [X]-lånet og et rentefritt administrasjonslån.

Etter at [Selskapet] ved ligningen ble varslet om at kontoret vurderte å foreslå for Oljeskattenemnda at utbytte utdelt på ekstraordinær generalforsamling måtte medtas som gjeld ved beregning av egenkapitalandelen etter petrsktl. § 3 h, har selskapet anført at ansvarlige lån fra morselskapet i så fall må anses for å være egenkapital.

Utgangspunktet i petrsktl. § 3 h er at balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør skal legges til grunn ved beregningen av egenkapitalandelen. I bestemmelsens 3. ledd er det imidlertid bestemt at dersom det for skattemessige formål er gjort korreksjoner i hva som skal anses som regnskapsmessig egenkapital og gjeld, så skal dette legges til grunn også ved beregningen av egenkapitalandelen etter petrsktl. § 3 h, 1. ledd.

Klagenemnda må først ta stilling til om de ansvarlige lånene i realiteten må anses for å være egenkapital i inntektsåret 2002, med den virkning at lånene også for skattemessige formål må anses for å være egenkapital.

Høyesterett har i dom inntatt i Rt 2001 s 851 (Utv 2001 s 1251) uttalt følgende om den vurdering som i slike tilfeller må foretas:

”Når et kapitalinstrument har egenskaper som har trekk både fra gjeld og egenkapital, må det etter vanlig oppfatning finne sted en klassifisering på grunnlag av en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet for å fastlegge om likheten er størst med gjeld eller egenkapital.”

I tidsskriftet Revisjon og Regnskap 1990 har Torstein Fløystad uttalt følgende om slike tilfeller:

”Dersom man etter en totalvurdering konkluderer med at kapitaltilførselen etter sitt reelle innhold må bli å bedømme som egenkapital, må konsekvensen av dette bli at kapitaltilførselen i sin helhet må bli å betrakte som egenkapital for skattemessige formål.”

Oljeskattekontoret har fremlagt en gjennomgang av selskapets årsregnskap i perioden fra 1990 – 2001 for Klagenemnda i anledning saken, og denne viser at lånene er behandlet som gjeld i årsregnskapet. I årsrapportene er det videre uttalt at lånene står tilbake for gjeld fra eksterne finansieringskilder, og dermed må betraktes som ansvarlige lån.

Selskapet har senest ved ligningen for inntektsåret 2001 sendt inn låneavtale for de ansvarlige lånene, og i disse fremstår lånene som ordinære lån mellom ”Borrower” og ”Lender”. Tilbakebetalingsdato er fastsatt til 1. januar 2002 eller på en tidligere dato etter avtale mellom partene. Det er ikke avtalt renter på lånene.

Lånene har både av ligningsmyndighetene og [Selskapet] for tidligere år blitt ansett for å være lån. Fra selskapets side har dette blant annet kommet til uttrykk i brev av 10. september 2001, hvor selskapet opplyser følgende:

”[X]-lånet har vært behandlet som et rentefritt i tråd med ordlyden i låneavtalen. Formelt og reelt har lånet karakter av å være et lån med en definert tilbakebetalingsplikt for [Selskapet]. Imidlertid har lånet vært et USD-lån, og for regnskapsformål har selskapet beregnet agio/disagio knyttet til dette lånet. Agio/disagio har vært tilbakeført for skatteformål.

Etter § 7 i Finansdepartementets § 10 vedtak datert 23.04.91, kunne ikke [Selskapet] betale renter eller avdrag på lånet før all gjeld knyttet til kjøpet og utbyggingen av [andelen] på [felt B] var tilbakebetalt.

Siden oppstarten av [felt B] i 1993 har selskapet generert inntekter i et slikt omfang at selskapet har hatt kontantstrøm til å tilbakebetale gjelden knyttet til [felt B], i hvert fall i løpet av 1996. På denne bakgrunn er det selskapets vurdering at Finansdepartementets vilkår i § 10-vedtaket ikke medfører noen bindinger for [X]lånet etter dette tidspunktet.”

I 2002 er lånene renteberegnet, og det er inngått avtale om forlengelse av lånene på ubestemt tid og med en ordinær oppsigelsesklausul. Dette tyder på at selskapet også i 2002 anser lånene for i realiteten å være gjeld.

Ligningsmyndighetene har også ansett lånene for å være gjeld, men har for inntektsårene 1990 – 2001 betraktet lånene som egenkapital for skatteformål med hjemmel i skatteloven § 13-1 (tidligere § 54(1)) og reglene om tynn kapitalisering. Dette har medført at valuta-effekter knyttet til lånene har blitt tilbakeført med virkning for skatt.

Rentefriheten og mangelen på en fastlagt nedbetalingsprofil i årene før 2002, gir de ansvarlige lånene egenskaper som også gjenfinnes for egenkapital. Klagenemnda kan imidlertid ikke se at dette er nok til at lånene i realiteten må anses for å være egenkapital verken i 2002 eller for tidligere år. I det foreliggende tilfellet gir låneavtalen klart uttrykk for at lånene må anses som gjeld med en avtalt tilbakebetalingsplikt. Det må tillegges vekt at lånene har blitt behandlet som regnskapsmessig gjeld både av partene og av ligningsmyndighetene gjennom mange år. Det må også tillegges vesentlig vekt at de endringer som er avtalt i låneavtalen mellom [Selskapet] og [Morselskapet] i 2002 ikke kan avtales for egenkapital.

Klagenemnda finner etter dette at de ansvarlige lånene ved ligningen for inntektsåret 2002 må anses for å være gjeld.

Klagenemnda må videre ta stilling til om skattereglene skal medføre at de ansvarlige lånene anses for å være egenkapital for skatteformål ved ligningen for 2002.

Lånene har som nevnt ved ligningsbehandlingene for inntektsårene 1990 – 2001 blitt ansett som egenkapital for skattemessige formål med hjemmel i skatteloven § 13-1 (tidligere § 54

(1)) og reglene om tynn kapitalisering. Vurderingen av de ansvarlige lånene som egenkapital med hjemmel i reglene om tynn kapitalisering har vært i samsvar med selskapets påstand ved den enkelte ligningsbehandling. I Klagenemndas kjennelse av 11. desember 2000 ble imidlertid renter og valutaeffekter på enkelte andre konserninterne lån tilbakeført med hjemmel i reglene om tynn kapitalisering.

[Selskapet] har i årsregnskapene i perioden 1994 – 2001 anført at de ansvarlige lånene skal betraktes som egenkapital for skattemessige formål. Dette fremgår ikke av årsregnskapet for 2002, og selskapet har ikke nedlagt påstand om tynn kapitalisering i selvangivelsen for inntektsåret 2002.

Heller ikke Oljeskattekontoret har anført at det foreligger tynn kapitalisering i 2002, og selskapet er ikke varslet om fravikelse på dette grunnlaget. Skatteloven § 13-1 og reglene om tynn kapitalisering som grunnlag for å anse regnskapsmessig gjeld som skattemessig egenkapital er derfor ikke vurdert av Klagenemnda.

Selskapet har i sin klage anført at petrsctl. § 10-vedtakene knyttet til [X]-lånet må medføre at dette lånet uansett må anses som egenkapital.

Petrsktl § 10 første ledd gir Finansdepartementet hjemmel til å sette skattemessige vilkår for overdragelse av andeler i tillatelse til petroleumsvirksomhet eller andel av selskap som driver slik virksomhet. Bestemmelsen gir myndighetene en mulighet til å gjøre unntak fra skattelovgivningen både til gunst og ugunst for de skattyterne som er omfattet av vedtaket. De aktuelle § 10-vedtakene i foreliggende sak er både forberedt og vedtatt av Finansdepartementet.

De aktuelle vilkårene i § 10-vedtakene lyder som følger:

Vedtak av 11. juli 1990, vilkår 5:

”[Det overtakende morselskapet] skal låne til [Selskapet] NOK 1.000.000.000 for finansiering av [Selskapets] tilbakebetaling av lån til [det overdragende selskapet], jf. punkt 4 ovenfor. [Det overtakende selskapet] skal ikke kreve renter av lånet”

Vedtak av 23. april 1991, vilkår 7:

”[Selskapet] forplikter seg til ikke å betale renter eller avdrag på lån fra [Morselskapet] som er angitt i punkt 5 i Finansdepartementets brev av 11. mai 1990 til [Selskapet] med flere før all gjeld som opptas i forbindelse med kjøp av lisensandelen i [felt B] [...] og den videre utbygging knyttet til denne andel er nedbetalt i sin helhet”

Selskapets oppfatning er at vilkårene innebærer at [X]-lånet skal behandles som egenkapital for skattemessige formål.

Ordlyden i vilkårene i petrsctl. § 10-vedtakene kan etter Klagenemndas mening ikke forstås som et pålegg om å behandle [X]-lånet som egenkapital. Selskapet har heller ikke

fremlagt dokumentasjon fra petrsktl. § 10-behandlingen som tilsier at vedtakene skulle tolkes på en slik måte. Oljeskattekontoret har vært i kontakt med Finansdepartementet for å klarlegge om slik dokumentasjon finnes i departementets arkiver. Slik dokumentasjon foreligger etter det opplyste ikke.

Etter dette må det ved fortolkningen av vedtakene sees hen til situasjonen på den tiden vedtakene ble fattet.

Pr. 31. desember 1989 hadde [X] gjeld til sitt morselskap [...] med kr 1 611 373 401. Lånet var rentefritt¹⁷. I petrsktl. § 10-vedtaket av 11. juli 1990 ble det forutsetningsvis bestemt at [det oppkjøpende morselskapet] skulle overføre hele [X] sin gjeld til morselskapet, til [Selskapet]. Av beløpet skulle kr 1 000 000 000 være lån ([X]-lånet), kr 1 000 000 skulle tilføres aksjekapitalen og kr 610 373 401 skulle tilføres reservefond.

Etter Klagenemndas oppfatning må det vektlegges at det i petrsktl. § 10-vedtaket av 11. juli 1990 ble forutsatt at deler av det opprinnelige lånet skulle anses for å være egenkapital, og at lånebeløpet dermed skulle reduseres til kr 1 mrd. Klagenemnda legger dette til grunn.

Det må også vektlegges at rentefriheten for [X]-lånet medfører skattenøytralitet i forhold til det opprinnelige lånet, som også var rentefritt. Hvis [det oppkjøpende morselskapet] hadde renteberegnet lånet, ville [X] fått et større rentefradrag etter overdragelsen av aksjene enn før overdragelsen.

Klagenemnda tilføyer at petrsktl. § 10 gir myndighetene mulighet til å gjøre unntak fra skattereglene. Hensynet til forutberegnelighet for den enkelte skattyter tilsier at man må være varsom med å tolke § 10-vedtak ut over det som fremgår direkte av vedtakene. Dette taler også mot en slik tolkning av § 10-vedtaket som selskapet påberoper seg.

Klagenemnda har etter dette kommet til at rentevilkårene i de nevnte petrsktl. § 10-vedtakene av 1990 og 1991 ikke kan tolkes som egenkapitalvilkår. Vedtakene kan dermed ikke gi grunnlag for å anse [X]-lånet som egenkapital i 2002.

De ansvarlige lånene må derfor anses som gjeld også for skattemessige formål ved ligningen for inntektsåret 2002, ved vurderingen av egenkapitalandel etter petrsktl. § 3 h, 1. og 3. ledd.

¹⁷ Rente- og avdragsbetingelser vil bli avtalt når lønnsom produksjon oppnås. Kilde: Noteopplysning i 1989-regnskapet

4.4 Skattemessig behandling av utbytte utdelt på ekstraordinær generalforsamling

Selskapet opplyste i selvangivelsen at det i ekstraordinær generalforsamling den 11. februar 2003 ble besluttet å utdele et utbytte på kr 950 000 000. Selskapet har ansett denne utdelingen som en "hendelse etter balansedagen" og har derfor unnlatt å ta med en avsetning for utbyttet som gjeld i årsregnskapet for 2002.

I petrsktl. § 3 h, 1. ledd er det lagt til grunn at egenkapitalandelen på 20 % skal beregnes ut fra balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjør. En forutsetning for dette må være at det regnskapsmessige årsoppgjør er i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk. Dersom dette ikke er tilfelle, må det regnskapsmessige årsoppgjør korrigeres for skattemessige formål, og disse korreksjonene må legges til grunn ved beregningen av egenkapitalandelen, jfr. § 3 h, 3. ledd.

Klagenemnda må derfor ta stilling til om den regnskapsmessige behandlingen av utbytte utdelt på ekstraordinær generalforsamling er i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk.

Regnskapsloven (rskl.) § 4-6 bestemmer at registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal skje i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk er et dynamisk begrep som innebærer at regnskapsføringen må skje i samsvar med rammelovgivningen, grunnleggende regnskapsprinsipper og allmenn aksept i praksis.

Regnskapet skal utformes slik at brukerne av regnskapet får informasjon som kan være til nytte når de skal foreta økonomiske beslutninger, jfr. NOU 1995:30. For ordinært utbytte er det i samsvar med god regnskapsskikk å gjøre en avsetning i balansen i årsregnskapet.

Også ekstraordinært utbytte skal utbetales på grunnlag av balansen i det foregående årsregnskapet. Ekstraordinært utbytte foreligger når en utbytteutdeling blir vedtatt mellom to ordinære generalforsamlinger. Om hvilket regnskap utdelingen skal fremgå i skriver Huneide m. fl (Årsregnskapet 2003):

Ekstraordinært utbytte

I enkelte situasjoner kan det være ønskelig for aksjonærene i perioden mellom to ordinære generalforsamlinger å ta ut ekstraordinært utbytte fra selskapet. Det kan gjennomføres etter vedtak i ekstraordinær generalforsamling og når reglene om utbytte i aksjelovgivningen blir fulgt (jf. asl/asal. kapittel 8 del I). Det er balansen for det siste regnskapsåret som skal legges til grunn når en skal vurdere om det er tilstrekkelig fri egenkapital. I vurderingen må en bl.a. ta hensyn til forhold som har oppstått etter balansedagen. Det er imidlertid ikke anledning til å sette opp en mellombalanse eller å begrunne det ekstraordinære utbyttet med gode resultater i det inneværende regnskapsåret.

[...]

Alternative regnskapsår

Hvorvidt det ekstraordinære utbyttet skal føre til at det godkjente årsregnskapet for det siste regnskapsåret må korrigeres, eller at utbyttet blir regnskapsført det året det tas ut, er ikke formelt avklart. Begge løsninger antas derfor å være akseptable. Av praktiske grunner er det ofte enklest å regnskapsføre det ekstraordinære utbyttet i uttaksåret, fordi en da slipper å utarbeide og sende inn nytt årsregnskap, årsberetning og nye ligningspapirer til henholdsvis Regnskapsregisteret og ligningsmyndighetene.
[...]"

Klagenemnda må ta stilling til om utbyttet utdelt på ekstraordinær generalforsamling i realiteten må anses for å være ordinært, slik at det skulle vært foretatt en regnskapsmessig avsetning for dette i årsregnskapet for 2002.

I styremøte den 30. september 2002 ble det besluttet å overføre kr 772 mill fra overkursfond til fri egenkapital. Dette muliggjorde en utdeling av utbyttet på kr 950 mill etter aksjeloven (asl.) § 8-1 og ville i følge styret "gi større fleksibilitet for aksjonærene". Overføringen ble vedtatt i ekstraordinær generalforsamling samme dag, og nedsettelsen av overkursfondet ble endelig registrert i Foretaksregisteret 16. desember 2002.

Aksjene i [Selskapet] ble i 2002 solgt til [en kjøper]. Kjøpekontrakten ble undertegnet 19. november 2002 og inneholdt bestemmelser om utbytteutdelinger til selger. Det ble avtalt at kjøpesummen skulle reduseres med både ordinært og ekstraordinært utbytte og det ble avtalt en tidsfrist (24. februar 2003) for å beslutte eventuell utdeling. Det ble videre avtalt et maksimumsbeløp for utbytteutdeling både for ordinær og ekstraordinær generalforsamling. Til sist ble det avtalt at selger skulle bære risikoen for at selskapet ikke fyller egenkapitalkravet etter petrsctl. § 3 h.

Disse forholdene tilsier etter Klagenemndas mening at selskapet hadde planene klare for utbytteutdeling både på ordinær og ekstraordinær generalforsamling allerede før årsskiftet. Likevel ble det kun foretatt avsetning for det ordinære utbyttet i balansen.

"Power of Attorney" gitt til viseformann [...] for deltakelse på både ordinær og ekstraordinær generalforsamling ble gitt i to forskjellige dokumenter, begge datert den 3. februar 2003.

På styremøte 4. februar ble det etter en grundig diskusjon vedtatt et ordinært utbytte på kr 250 mill. Vedtaket ble fulgt opp i ordinær generalforsamling samme dag, med de samme deltakerne som deltok på styremøtet.

En uke senere, den 11. februar 2003, ble det avholdt et nytt styremøte hvor utdeling av utbytte på kr 950 mill var eneste sak. Styret samtykket i forslaget om utdeling, og referatet fra styremøtet sier intet om at dette var gjenstand for særlig diskusjon. Også denne gangen

ble vedtaket fulgt opp i ekstraordinær generalforsamling samme dag, med de samme deltakerne som deltok på styremøtet.

Etter dette finner Klagenemnda å kunne legge til grunn at styremøtet den 11. februar 2003 med påfølgende ekstraordinær generalforsamling kun har hatt som formål å formalisere de beslutninger som tidligere var forutsatt og som ble fattet av både styret og generalforsamlingen den 4. februar 2003.

Klagenemnda ser etter dette ingen grunn til at utbyttet på kr 950 mill skal undergis en annen regnskapsmessig behandling enn utbyttet på kr 250 mill. Siden årsregnskapet for 2002 ikke inneholder informasjon om planene om utdeling av kr 950 mill., er regnskapets informasjonsverdi etter Klagenemndas oppfatning svekket på en slik måte at det ikke kan anses for å være i samsvar med god regnskapsskikk.

Klagenemnda har derfor kommet til at det for skattemessige formål må medtas en avsetning for utbyttet på kr 950 mill i balansen. Denne korreksjonen må hensyntas ved fastsettelsen av egenkapitalandelen etter petrsktl. § 3 h.

Klagenemnda trenger etter dette ikke ta stilling til spørsmålet om gjennomskjæring.

4.5 *Oppsummering*

Da Klagenemnda har klassifisert både selskapets ansvarlige lån og utbytte utdelt i ekstraordinær generalforsamling som gjeld, har selskapet fått en egenkapitalandel under 20 % i forhold til petrsktl. § 3 h. Klagenemnda trenger etter dette ikke å ta stilling til spørsmålet om oppjusteringsregelen i petrsktl. § 3 d, 7. ledd får anvendelse ved den endelige fordelingen av fremført negativ finansnetto.

Selskapet har netto finansinntekter i inntektsåret 2002, og avkortningsregelen i petrsktl. § 3 h kommer ikke til anvendelse.

Dette innebærer at ligningene for 2002 og 2003 fastholdes.

For ordens skyld vil Klagenemnda likevel bemerke:

Ved ligningen for inntektsåret 1998 ble finansutgiftene til [Selskapet] gjenstand for avkortning etter petrsktl. § 3 h. Selskapet måtte dette året ta opp store lån for å dekke investeringer i [et prosjekt]. Dette medførte at selskapet fikk en egenkapitalandel på 18,8 % (etter endringsvedtak) og en avkortning på 1,48 %. Beregningen av selskapets egenkapitalandel og avkortningen for 1998, fremgår av tabellen nedenfor:

Inntektsåret 2002	Årsregnskapet (påstand i selvangivelsen)	Korr. lign. knyttet til valuta- elementer	Justert utbytte	Kjennelse
Avsatt utbytte	250 000 000		950 000 000	1 200 000 000
Annen kortsiktig gjeld	257 782 365			257 782 365
Sum kortsiktig gjeld	507 782 365	0	950 000 000	1 457 782 365
Ansvarlige lån ([X]+Adm) satt rentebærende 01.07.02	1 147 437 344	202 705 730		1 350 143 074
Andre rentebærende konsernlån	2 607 984 337			2 607 984 337
Annen langsiktig gjeld	1 032 359 480			1 032 359 480
Sum langsiktig gjeld	4 787 781 161	202 705 730	0	4 990 486 891
Selskapskapital	3 000 000			3 000 000
Overkursfond	0			0
Annen egenkapital	1 863 822 763	(202 705 730)	(950 000 000)	711 117 033
Sum egenkapital	1 866 822 763	(202 705 730)	(950 000 000)	714 117 033
Sum Gjeld og Egenkapital	7 162 386 289	0	0	7 162 386 289
Egenkapital i %	26,06 %			9,97 %
Ufordelte finanskostnader fra tidl. år				2 049 121 375
Andel fordelt til land				114 755 309
Andel fordelt til sokkel før avkortning				1 934 366 066
Avkortning på 1,48% av NOK 299 778 621 knyttet til 1998 (jf. foran side 56)				(4 436 724)
Netto finanskostnader fra tidl. år fordelt til sokkel etter avkortning				1 929 929 342

Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING

Fordelingen av ufordelte netto finanskostnader fra tidligere år og avkortningen for 1998 fastholdes.

Etterfølgende opplysning:

Avgjørelsen ble brakt inn for domstolen. Staten ble gitt medhold ved dom i Oslo tingrett 21.12.2007 og Borgarting lagmannsrett 22.12.2008.

12) Kjennelse 23. oktober 2006. Fastsettelse av landinntekt i tilknytning til prosessering av kondensat

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] er et selskap i [...]konsernet [...]. [Selskapet] har eierandeler i en rekke felt på norsk sokkel og er også operatør på flere felt.

Selskapet har påklaget ligningen for 2003 på flere punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles fastsettelse av landinntekt i tilknytning til prosessering av kondensat fra [felt A].

[Selskapet] påklaget forholdet i brev av 22. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotatet datert 15. september 2005. Selskapet har kommet med kommentarer til klagenotatet i brev av 31.oktober 2005.

2 Saksforholdet, ligningen

Om detaljene i saksforholdet og Oljeskattenemndas behandling av selskapets ligning vedrørende den aktuelle problemstillingen for inntektsåret 2003, har Oljeskattekontoret gitt følgende fremstilling i klagenotatet:

”2 Saksforhold, ligning

Kondensat fra [feltene B-C] og [felt A] ilandføres på Kårstø. [Selskapet] er deltaker på alle disse feltene.

Problemstillingen i herværende sak knytter seg til såkalt ”income transfer”. Som følge av at andelshaverne på [feltene B-C] selv har dekket investeringer i prosesseringsanlegget på Kårstø og deretter overdratt den aktuelle del av anlegget vederlagsfritt til Statpipe, betaler ikke [feltene B-C]-deltakerne noen kapitaltariff for bruk av dette anlegget.

Deler av investeringene i anlegget er imidlertid landinvesteringer, og det må derfor for skatteformål beregnes en landinntekt (j.f. reglene om stedbunden beskatning) for [deltakerne på feltene B-C], herunder [Selskapet]. Dette ble løst ved følgende forutsetning i brev av Olje- og energidepartementet (OED) til Statoil av 14.11.89:

”I tillatelse til anlegg og drift av rørledning til Kårstø, vil departementet legge til grunn et avkastningsnivå ved beregning av interntariff mellom hav og landbeskattet anlegg på 7% før skatt.”

[Deltakerne på feltene B-C] fikk således for skatteformål rett til å overføre inntekt til land tilsvarende 7% avkastning (før skatt) på landinvesteringene for hvert inntektsår frem til konsensjonspreioden for rørledningen mellom [feltene B-C] og Kårstø utløper i 2014.

[Felt A] benytter [feltene B-Cs] rør og anlegget på Kårstø, og betaler en tariff i tilknytning til bruken av disse.

[Deltakerne på feltene B-C] overfører en andel på 6,76%¹⁸ av tariffen [feltene B-C] mottar fra [felt A] til landbeskatning i tillegg til den ordinære inntektsoverføringen for [feltene B-C]. I selvangivelsen for 2003 opplyste [Selskapet] at selskapets andel av inntektsoverføring for prosessering av [felt A]-kondensat for 2003 utgjorde kr 2 153 123. Denne tilleggsoverføringen av inntekt til land har medført en høyere avkastning på landinvesteringene enn de 7% som er forutsatt i OEDs brev av 14.11.89.

Under ligningsbehandlingen for 2003 la Oljesaktttekontoret til grunn at en slik tilleggsoverføring ikke kunne aksepteres for skatteformål. I den forbindelse kontaktet kontoret OED for å klarlegge hvorvidt en slik tilleggsoverføring kunne anses å være i samsvar med departementets forutsetninger for tillatelse til anlegg og drift av rørledningen mellom [feltene B-C] og Kårstø. OED sluttet seg til kontorets standpunkt, og anså det for klart at forutsetningen bak denne tillatelsen, som angitt i brevet av 14.11.89, var at kapitalavkastningen for landinvesteringene på Kårstø skal utgjøre 7%, uavhengig av hvorvidt anlegget etter hvert også prosesserer kondensat fra andre felter enn [feltene B-C].

I samsvar med dette la Oljeskattenemnda ved ligningen for 2003 til grunn at inntektsoverføringen [deltakerne på feltene B-C] hadde foretatt i tilknytning til tariff for [felt A]-kondensat måtte tilbakeføres. [Selskapets] særskattepliktige inntekt ble således økt med kr 2 153 123, og landskattepliktig inntekt redusert tilsvarende.”

3 Anførlene

[Selskapet] påklaget ligningen i brev av 22. desember 2004. Brevets pkt. 8 gjelder den problemstilling som drøftes i herværende sak. [Selskapet] har i klagen anført følgende:

"8. FASTSETTELSE AV LANDINNTÉKT - [FELT A] PROSESSERING

Oljeskattenemnda har ved årets ligning fraveket [Selskapets] selvangivelse med hensyn til beregning av inntektselement for overføring fra sokkel til land i tilknytning til prosesseringsvirksomheten på Kårstø. Fraviksbeløpet utgjør kr 2.153.123 og knytter seg til [felt As] bruk av [feltene B-Cs] fasiliteter i det som tidligere ble benevnt som sone 6 - land i Statpipe-systemet.

For en nærmere redegjørelse for saken viser vi til Oljeskattekontorets varselbrev av 7. oktober 2004 samt våre anførsler i tilsvaret på kontorets varsel under årets ligning. Fra vårt brev av 1. november 2004 hitsettes følgende:

"Bakgrunnen for fraviksvarslet er at selskapets inntektsoverføring av andel av [felt A] kapitaltariffen til land - i følge Oljeskattekontorets beregninger - har gitt en avkastning høyere enn 7% på landinvesteringene som forutsatt av OED i tillatelsen til anlegg og drift av [feltene B-C] kondensat-rørledningen (vi antar at det er OEDs brev av 14. november

¹⁸ Andelen på 6,76 % tilsvarer forholdet mellom størrelsen på landinvesteringer og totale investersteringer

1989 - OED 89/6160 det her siktes til). Dette fordi [felt A]-tariffen har kommet i tillegg til den beregnede interntariffen for [feltene B-C]-eiernes egen bruk av landanlegget i sone 6.

Vi er uenig i de varslede fravikelser og viser for så vidt til det som allerede har vært anført i sakens anledning bl.a. fra Statoil. I tilknytning til dette vil vi påpeke at i den nevnte tillatelsen til anlegg og drift av kondensatrørledningen fra [feltene B-C] til Kårstø, har departementet uttalt at man "*vil (...) legge til grunn et avkastningsnivå ved beregning av interntariff mellom hav og landbeskattet anlegg 7 prosent før skatt*". Det er i ikke sagt noe nærmere om hvordan en slik interntariff skal beregnes, herunder hvilke forutsetninger som ligger til grunn for det angitte avkastningsnivået.

Når det gjelder interntariffen som ligger til grunn for årlig inntektsoverføring er denne beregnet som en enhetstariff. Tariffberegningen er basert på de opprinnelige investorenes egen bruk av landanlegget, dvs. volumer fra [feltene B-C] iht. Bridging Agreement mellom de to lisens-gruppene. Slik vi ser det er departementets forutsetning om 7% avkastning primært knyttet til interntariffen for de volumer som kommer fra [feltene B-C]. Fremtidige forretningsmuligheter ved at andre felt, lisens-/brukergrupper m.v. sender volumer gjennom anlegget i sone 6 må her komme som en tilleggsinntekt og som eventuelt medfører en meravkastning utover nevnte 7%. Dette vil bl.a. være tilfelle for kapitaltariffen som betales for behandling av kondensat fra [felt A].

At tilleggsvolumer fra andre felt m.v. vil kunne gi en meravkastning utover 7% er etter vår oppfatning i seg selv neppe i strid med de retningslinjer myndighetene fastla transport-tariffer m.v. på slutten av 1980-tallet. Sentralt i den forbindelse er OEDs godkjennelse av avkastningen og tariffene for Zeepipe-rørledningen, ofte omtalt som "Zeepipe-prinsippene". Det kan her nevnes regjeringens uttalelser i St.meld. nr. 46 (1986-87) om at det "*...vil kunne være rimelig at de felt som senere kommer inn, er med på å dekke en del av kostnadene utover de marginale kostnader. Slike tariffer vil måtte være et resultat av en avveining mellom samfunnsøkonomiske og forretningsmessige vurderinger*". Etter vår oppfatning er det både naturlig og rimelig at dette synspunktet kommer til anvendelse i foreliggende sak".

Vi vil med dette påklage Oljeskattenemndas avgjørelse i det vi fastholder det som er anført ved ligningen for inntektsåret 2003."

Fra Oljeskattekontorets klagenotat av 15. september 2005 hitsettes:

"Problemstillingen i klagesaken er hvorvidt [Selskapet] kan foreta en inntektsoverføring fra sokkel til land i tilknytning til kapitaltariff betalt for bruk av [feltene B-Cs] fasiliteter, herunder anlegget på Kårstø, til håndtering av kondensat fra [felt A].

[Selskapets] påstand i klagen er at slik inntektsoverføring må kunne foretas. Til støtte for sitt syn anfører [Selskapet] at prosentsatsen for kapitalavkastning som er forutsatt i OEDs tillatelse til anlegg og drift av den aktuelle rørledningen primært er knyttet til interntariffen for de volumer som kommer fra [feltene B-C]. Fremtidige forretningsmuligheter som byr seg ved at også kondensat fra andre felter kan håndteres av de aktuelle driftsmidlene, må kunne gi seg utslag i en høyere kapitalavkastning enn hva OED har lagt til grunn. [Selskapet] viser i den forbindelse til uttalelser i St.meld. 46 (1986-87).

Kontoret vil innledningsvis presisere at OEDs forutsetning om 7% kapitalavkastning ikke er bindende for oljeskattemyndighetene. OEDs angivelse av i hvilken grad inntekt kan overføres fra sokkel- til landbeskatning ut fra betraktninger om rimelig kapitalavkastning har således kun veiledende betydning for beskatningen. Vurderingen av hvor stor kapitalavkastning som kan aksepteres med virkning for beskatningen må foretas av oljeskattemyndighetene ut fra forholdene i den enkelte sak.

Hovedregelen for allokering av inntekt mellom ulike skatteregimer er klar; inntekten skal i utgangspunktet beskattes i det regime hvor den genereres. Inntektsskapende virksomhet skal som hovedregel skattlegges i det skatteregime virksomheten utøves. Inntektsbeskatningen av virksomheten ved hhv. [felt A] og [feltene B-C], rørledningen mellom [feltene B-C] og Kårstø og virksomheten på Kårstø foretas i samsvar med dette prinsippet.

I herværende sak er det imidlertid ikke tale om allokering av de ordinære driftsinntekter ved de aktuelle virksomhetene. Derimot gjelder saken en beregnet inntektsoverføring for skatteformål som foretas for å gjenspeile en normal avkastning av den del av investeringene i de aktuelle anleggene som må anses for landinvesteringer.

Interntariffen som betales av [deltakerne på feltene B-C] justeres for skatteformål slik at kapitalavkastningen på land blir 7% før skatt. Denne avkastningen overføres til land for skatteformål og beskattes i landskatteregimet (28%). Med reservasjon for helt ekstraordinære omstendigheter, eksempelvis opphør av produksjonen fra alle felter som ilandfører kondensat på Kårstø, vil [deltakerne på feltene B-C] oppnå 7% kapitalavkastning i landskatteregimet uansett hvor store kvanta petroleum som faktisk håndteres ved anlegget. Fra en skattemessig synsvinkel er således [deltakerne på feltene B-Cs] investeringer tilnærmet risikofrie.

Tilleggsvolumene fra [felt A] innebærer klart nok at *inntektene* av anleggsdriften blir større, og disse inntektene allokteres til det relevante skatteregime etter ordinære regler. Det er imidlertid OEDs klare forutsetning for konsesjonen til drift av de aktuelle anleggene at kapitalavkastning som kan henføres til landskatteregimet skal utgjøre 7% av *investeringene* i anleggene. All den tid tilleggsvolumene fra [felt A] ikke medfører ytterligere investeringer i anleggene, vil heller ikke denne beregnede avkastningen henført til land påvirkes. Etter kontorets syn finnes det således ikke holdepunkter for at tilleggsvolumene fra [felt A] eller eventuelle andre tilleggsvolumer kan få noen innvirkning på denne beregnede overføringen for skatteformål.

Det kan etter omstendighetene fremstå som rimelig at også produsentene av tilleggsvolumene bidrar til at virksomhetens krav til kapitalavkastning oppfylles, hva enten disse produsentene er deltakerne på [felt A] eller deltakere på andre felter som vil kunne benytte [feltene B-Cs] fasiliteter. En slik kostnadsfordeling vil etter omstendighetene være i samsvar med hva regjeringen har antydnet i St.meld. nr. 46 (1986-87), jf. [Selskapets] sitat i klagen. Dette innebærer imidlertid ikke at det for skatteformål kan aksepteres en høyere *total* kapitalavkastning enn de 7% som er forutsatt av OED. Derimot vil en slik kostnadsfordeling kunne tilsi relative endringer i de faktiske tariffen som betales av hhv. deltakerne på [feltene B-C] og produsentene av tilleggsvolumene.

I praksis har OED i de fleste tilfeller forutsatt en kapitalavkastning på 7% i tillatelser til rørledningstransport på norsk sokkel. Som eksempel kan det vises til følgende uttalelser på s. 15 i St.prp. 85 (1987-88):

"Olje- og energidepartementet har i brev til Zeepipe-gruppen av 25. november 1987 fastsatt avkastningen i Zeepipe til høyst 7% før skatt.

[...]

Avkastningen i Zeepipe er satt i tråd med de prinsipper for gasstransport som regjeringen fremla i St. meld. 46 (1986-87)."

Tilsvarende er 7% forutsatt som en normalavkastning eksempelvis i St.prp. nr. 36 (2000-2001), hvor bl.a. følgende uttales på s. 73:

"Avkastningen i rørledningene er [...] regulert av myndighetene. Tariffer i nyere rørledninger er fastsatt ut fra et realavkastningskrav på rundt 7 prosent før skatt til totalkapitalen, med mulighet for mindre tilleggssinntekter for å stimulere til økt utnyttelse og kostnadseffektiv drift."

Det foreligger således langvarig praksis for at OED forutsetter en avkastning på investeringer i rørledningsanlegg på 7% før skatt. Unntakstilfeller kan riktignok tenkes, som nevnt i St.prp. nr. 36 (2000-2001), for "mindre tilleggssinntekter" under visse omstendigheter. I de fleste tilfeller har imidlertid OED operert med en sats på 7%.

Vurdert som avkastning på en tilnærmet risikofri investering, kan det etter kontorets oppfatning diskuteres om ikke den prosentsats OED har forutsatt i konsesjonen til drift av rørledningen mellom [feltene B-C] og Kårstø strengt tatt er noe høy. I et bedriftsøkonomisk perspektiv er 7% en høy reell kapitalavkastning, selv for investeringer med til dels betydelig risiko. Etter kontorets vurdering vil således en lavere prosentsats etter omstendighetene bedre reflektere en markedsmessig avkastning på en tilnærmet risikofri investering.

Ved ligningen for 2003 er imidlertid 7% akseptert av Oljeskattenemnda som en rimelig avkastning for skatteformål på [feltene B-C-deltakernes] landinvesteringer i den aktuelle virksomheten, og kontoret legger således denne prosentsatsen til grunn i herværende sak.

På bakgrunn av drøftelsen i det foregående legger kontoret til grunn at [Selskapet] ikke kan foreta en inntektsoverføring fra sokkel til land i tilknytning til kapitaltariff for [felt A]-kondensat. Ligningen for 2003 foreslås således fastholdt på dette punkt."

[Selskapet] har utarbeidet et felles tilsvare sammen med [et annet selskap]. Fra tilsvaret av 31. oktober 2005 siteres:

"Vi har to innspill i saken som følge av klagenotatet. For det første mener vi ligningen må oppheves og henvises til ny behandling i Oljeskattenemnda som følge av feil hjemmelsgrunnlag for fravikelsen. For det andre mener vi skjønnsutøvelsen er feil, ettersom tariffene fra [felt A] ikke er hensyntatt ved beregningen av landinntekten.

1. Feil i grunnlaget for fravikelsen

Det fremgår av siste avsnitt under punkt 2 at ligningen ble fraveket på grunnlag av OEDs forutsetninger for tillatelse til anlegg og drift. Oljeskattekontoret legger således til grunn at de anvisningene OED gav mht landskatt skulle være avgjørende for beskatningen. Det må anses åpenbart at det er ligningsmyndighetene, ikke OED, som skal fastsette grunnlaget for beskatningen. Når Oljeskattenemnda likevel feilaktig har lagt til grunn at beskatningen følger direkte av et vedtak fra OED, er dette en feil som etter vårt syn må lede til at ligningen oppheves og evt returneres til Oljeskattenemnda.

2. Fastsettelse av landinntekten - prosessering av [felt A]-kondensat

2.1 Rettslig grunnlag

Uavhengig av Oljeskattenemndas feilslutning, må det tas stilling til beregningen av landinntekten.

I notatet øverst side 4 presiserer Oljeskattekontoret det som også etter vårt syn er en korrekt innfallsvinkel, nemlig at OEDs forutsetninger ikke er bindende for beskatningen. Dette gjelder i hvert fall i denne saken hvor det i utgangspunktet ikke er fastsatt noen tariff som faktisk betales, og hvor OEDs forutsetninger er knyttet til en transaksjon innenfor egen økonomi for så vidt gjelder [feltene B-C-deltakernes] egen bruk av landanlegget i sone 6 (det er således ikke korrekt når Oljeskattekontoret snakker om “interntariffen som betales av [feltene B-C-deltakerne]...” i pkt. 4 sjette avsnitt). Selv om Oljeskattekontoret innledningsvis i pkt. 4 over flere avsnitt bruker unødig plass på OEDs forutsetninger - og således synes å legge opp til at disse skal være utslagsgivende for beskatningen også i klageomgangen - legger vi til grunn at Klagenemnda vil vurdere saken på selvstendig basis.

Etter vårt syn må en i denne saken benytte de samme vurderinger som armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 gir anvisning på. Den delen av prosesseringen på Kårstø som gir grunnlag for beregning av en landinntekt må vurderes som en egen virksomhet, nærmest som en filial. Det som står til vurdering er da om vilkårene og prisen for prosesseringstjenester som filialen (landaktiviteten) yter for hhv. [feltene B-C] og [felt A], er armlengdes, jf. Statpipe-saken (Utv. 2003 s 1317) hvor Høyesterett bl.a. uttaler at “... *de beste grunner taler for å benytte sktl. § 54, slik de ankende parter har gjort gjeldende*”. Dette er også i samsvar med Klagenemndas prinsipielle utgangspunkt om fastsettelse av stedbunden inntekt av kontorbygg, baser, boliger mv. Nemnda gir uttrykk for at den leien som i disse fordelingstilfellene skal henføres til landkommunen, “...*er den leie som ville vært fastsatt mellom uavhengige parter*”.

2.2 Nærmere om fastsettelse av landinntekt for [felt A]-kondensat

Det foreligger ingen skriftlig avtale mellom ‘hovedkontor’ ([feltene B-C] og [felt A]) og filialen (landaktiviteten) som detaljregulerer vilkår og pris. Det er imidlertid klart hvilke tjenester som ytes og hvordan betalingen er beregnet. Det er da dette faktum som må danne utgangspunktet for vurderingen.

Det har vært lagt til grunn for tidligere år at “avtalen” (pris og vilkår) mellom [feltene B-C] og landaktiviteten er armlengdes. Vi forstår saken slik at dette heller ikke bestrides nå. Det som imidlertid er spørsmålet nå, er hvordan denne “avtalen” skal forstås når det oppstår en ny faktisk og rettslig situasjon. Det nye består i at landaktiviteten oppnår tilleggsinntekter i form av tariffbetaling for transport, behandling og prosessering av kondensat fra [felt A]. Ettersom dette ikke er spesifikt regulert mellom [feltene B-C] og landaktiviteten (eller mellom “hovedkontor” og “filial”) må det avgjørende etter vår oppfatning være hva uavhengige parter antas å ville ha tatt inn i den opprinnelige “avtalen” hva angår en slik ny situasjon.

Oljeskattekontorets konklusjon innebærer i realiteten at den nye inntekten (fra [felt A]) skal redusere inntekten fra [feltene B-C] krone for krone. Mao. legger Oljeskattekontoret til grunn enten at det ville vært avtalt en krone for krone reduksjon for nye inntekter i den opprinnelige avtalen

mellom [feltene B-C] og filialen (landaktiviteten) eller at nye inntekter (her: inntektene fra [felt A]) i sin helhet skal tilfalle [feltene B-C]. Ingen av delene kan være korrekt, slik vi ser det.

I likhet med Oljeskattekontoret mener vi det kan være greit å ta utgangspunkt i de vurderingene av markedspris som OED åpenbart har foretatt når det legges til grunn at avtale med landaktivitet om prosessering skal ta sikte på å gi landaktiviteten en inntekt på rundt 7% før skatt til totalkapitalen. En slik avtale vil imidlertid ikke være helt fri for risiko, slik Oljeskattekontoret synes å legge til grunn. Bl.a. vil opphør av aktiviteten kunne være en betydelig risiko for landaktiviteten og dennes fortjeneste. Det er derfor ikke urimelig at avkastningskravet kun legges til grunn som et utgangspunkt.

Etter vår oppfatning er det åpenbart at uavhengige ville strukturert avtalen på en slik måte at den gav incentiver til besparelser, dvs økt inntjening, til begge parter i avtaleforholdet, herunder også landaktiviteten. En avtale som gir avkortning krone for krone for tilleggsinntekter, slik Oljeskattekontoret legger til grunn, vil ikke gi landaktiviteten incitament til å inngå nye avtaler og dermed heller ingen grunn til å søke å optimalisere kapasitetsutnyttelsen av anlegget. En slik avtale vil være direkte i strid med OEDs oppfatning, som referert til i klagenotatet side 5, hvor det fremgår at det i nyere tariff-avtaler legges inn *“mulighet for tilleggsinntekter [utover det nevnte avkastningskravet på rundt 7%, vår kommentar] for å stimulere til økt utnyttelse og kostnadseffektiv drift”*.

Vi mener derfor at det må legges til grunn, at avtalen mellom [feltene B-C] og landaktiviteten inneholder et incitament for tilleggs-inntjening for landaktiviteten. Observerte lønnsomhet i nyere rørledningsprosjekt basert på nevnte avkastningskrav, f.eks. for Zeepipe, Franpipe, Europipe II osv, viser også helt klart at dette er tilfellet.

3. Konklusjon

I mangel av holdepunkter for hvordan et slikt incitament er regulert i avtalen mellom [feltene B-C] og landaktiviteten, og i mangel av relevante sammenlignbare uavhengige tredjepartsforhold av lignende karakter, mener vi det vil være fornuftig å legge til grunn at en kostnadsbesparelse - ved at det inngås nye kontrakter som gir tilleggsvolumer - vil kunne deles 50/50 mellom [feltene B-C] og landaktiviteten.

Etter vårt syn skal da i hvert fall halvparten av fravikelsen underkjennes.”

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder skattemessig tilordning av landinntekt i tilknytning til Kårstøanleggets prosessering av kondensat fra [felt A]. Spørsmålet er om [Selskapet] kan overføre til landbeskatning 6,76% av kapitaltariffen [feltene B-C-deltakerne], herunder [Selskapet], mottar fra [felt A], i tillegg til den ordinære inntektsoverføringen fra sokkel til land, som er fastsatt til 7 % av investeringen.

Andelshaverne på [feltene B-C] betaler ikke noen kapitaltariff for bruk av prosesseringsanlegget på Kårstø. Det skyldes at deltakerne har dekket investeringene i anlegget og deretter overdratt den aktuelle del av anlegget vederlagsfritt til Statpipe. Da

delar av investeringene i anlegget er landinvesteringer, må det imidlertid for skatteformål beregnes en landinntekt. Dette ble løst slik i brev fra Olje- og energidepartementet til Statoil av 14. november 1989:

”I tillatelse til anlegg og drift av rørledning til Kårstø, vil departementet legge til grunn et avkastningsnivå ved beregning av interntariff mellom hav og landbeskattet anlegg på 7% før skatt.”

Ved ligningen av [Selskapet] la Oljeskattenemnda til grunn at kapitalavkastningen for landinvesteringene på Kårstø skal utgjøre 7 %, uavhengig av hvorvidt anlegget etter hvert også prosesserer kondensat fra andre felter enn [feltene B-C]. Som det fremgår er dette i samsvar med Olje- og Energidepartementets forutsetning i brevet av 14. november 1989. [Selskapet] hevder at dette innebærer at det er departementet – og ikke ligningsmyndighetene – som har fastsatt grunnlaget for beskatningen. Klagenemnda er ikke enig i dette. Slik Klagenemnda ser det har Oljeskattenemnda foretatt en selvstendig vurdering av hva som er en rimelig avkastning for skatteformål, og har i denne forbindelse funnet å kunne legge til grunn Olje- og Energidepartementets prosentsats på 7.

Selskapet anfører videre at de vurderinger armlengdeprinsippet i skatteloven (sktl.) § 13-1 gir anvisning på må få anvendelse og at denne aktuelle delen av prosesseringen på Kårstø må vurderes som en egen virksomhet, nærmest som en filial.

Sktl. § 13 -1 lyder slik:

- ”(1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyterens formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.
- (2) Er den andre personen, selskapet eller innretningen som er nevnt i første ledd, bosatt eller hjemmehørende i utlandet og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfelle.
- (3) Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.”

Både ordlyden og forarbeidene til sktl. § 13-1 gir anvisning på at bestemmelsen får anvendelse ved interessefellesskap mellom to ulike skattesubjekter. Klagenemnda viser her til Ot.prp. (1997-98) nr. 86:

”Formålet med bestemmelsen er å motvirke omgåelser av skattelovgivningen, først og fremst omgåelser ved at inntekts- eller formuesposter søkes overført fra en skattyter til en annen ved skjev prissetting.”

I herværende sak foreligger det ikke en transaksjon mellom to selvstendige skattesubjekter. Saken gjelder skattemessig tilordning av inntekt i tilknytning til to skatteregimer for samme skattesubjekt.

[Selskapet] har i tilsvaret vist til Statpipe-dommen (Utv. 2003 s. 1317 og Rt. 2003 s. 1324) for å begrunne at man må benytte de vurderinger armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 gir anvisning på.

Etter Klagenemndas oppfatning kan det ikke trekkes generelle slutninger fra Statpipe-dommen som kan gis anvendelse på det foreliggende tilfellet. Det vises her til Zimmers bemerkninger til Statpipe-dommen i Skatterett nr. 4 2004:

”...På denne bakgrunn tror jeg ikke at dommen bør tas til inntekt for et generelt synspunkt om at sktl. § 13-1 gjelder for forholdet mellom deltaker og bruttolignet selskap og sameie og enn mindre i andre forhold som for eksempel inntektsfordeling mellom hovedkontor og filial.”

Klagenemnda kan uansett ikke se at den skattemessige tilordningen av inntekt som er foretatt her, bryter med armlengdeprinsippet.

Hovedregelen for allokering av inntekt mellom ulike skatteregimer er at inntekten i utgangspunktet skal beskattes i det regime hvor den genereres. I herværende sak er det ikke tale om allokering av de ordinære driftsinntekter ved de aktuelle virksomhetene. Saken gjelder en beregnet inntektsoverføring for skatteformål som foretas for å gjenspeile en normal avkastning av den del av investeringen i de aktuelle anleggene som må anses for landinvesteringer.

Klagenemnda kan ikke slutte seg til selskapets anførsel om at departementets forutsetning om 7% avkastning i forannevnte brev av 14. november 1989 primært er knyttet til interntariffen for de volumer som kommer fra [feltene B-C], og at kapitaltariffen som beregnes for behandling av kondensat fra [felt A] derfor må anses som en tilleggssinntekt som medfører en meravkastning utover nevnte 7%.

I forarbeidene er det forutsatt en normalavkastning på 7% i tillatelser til rørledningstransport på norsk sokkel. Klagenemnda viser her til St.prp. nr. 36 (2000-2001) s. 73:

”Avkastningen i rørledningene er derfor regulert av myndighetene. Tariffer i nyere rørledninger er fastsatt ut fra et realavkastningskrav på rundt 7 prosent før skatt til totalkapital, med mulighet til mindre tilleggssinntekter for å stimulere til økt utnyttelse og kostnadseffektiv drift.”

Klagenemnda er ikke enig i at [felt As] bruk av [feltene B-Cs] fasiliteter, inkludert anlegget på Kårstø, skal medføre en høyere avkastning enn de nevnte 7 %. Departementets forutsetning for konsesjon til drift av anleggene på Kårstø, er at kapitalavkastning som kan henføres til landskatteregimet skal utgjøre 7% av investeringene i anleggene. Da tilleggsvolumene fra [felt A] ikke medfører ytterligere investeringer i anlegget, vil heller ikke den beregnede avkastningen henført til land påvirkes.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING

Ligningen av [Selskapet] for inntektsåret 2003 fastholdes hva angår skattemessig tilordning av landinntekt i tilknytning til prosessering av kondensat fra [felt A].

13) Kjennelse 23. oktober 2006. Rentemargin på internt lån

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] driver utvinning og transport av olje og gass på norsk sokkel. Selskapet har eierandeler i flere felt, og er også operatør på enkelte lisenser.

Selskapet har påklaget ligningen for 2003 på en rekke punkter. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp. I denne kjennelsen behandles skjønnsmessig fastsettelse av rentemargin på lån fra beslektet selskap, jf sktl. § 13-1.

Fravikelsen ved ligningen for 2003 ble påklaget i brev av 22. desember 2004. Oljeskattekontoret redegjorde for sitt syn i klagenotat datert 14. oktober 2005. Selskapet har kommet med kommentarer til klagenotatet i brev av 21. november 2005.

2 Saksforholdet, ligningen

[Selskapet] tok i mars 2003 opp et lån hos det beslektede selskapet [Långiver]. Avtalt løpetid er 3 år, renten er avtalt til OIBOR 3M + 0,70% (dvs 70 basispunkter). I låneavtalen er OIBOR definert som aritmetisk gjennomsnitt av renter *"offered by four (4) leading banks on Reuters page OIBOR= at or about 11 a.m. (London Time) ... on amounts in the Currency comparable to the Loan."* For tidligere år har [Selskapet] opplyst at renten tilsvarende NIBOR.

Det interne lånet er priset i henhold til en standardisert rentematrise utarbeidet for [konsernet]. Matrisen er inndelt i 4 grupper, og selskapene blir plassert i matrisen ut fra forretning/finansiell risiko og rating. [Selskapet] ble plassert i en gruppe som ga en margin på 70 basispunkter. I tillegg ga den uavhengige banken Citigroup et tilbud på et lån til [Selskapet]. I dette tilbudet ble selskapets rating vurdert til BBB+, noe som ga en margin på 75-80 basispunkter. Både [konsernets] og Citigroups vurdering ble gjort på "stand alone-basis".

Oljeskattemyndighetene foretok en nøkkeltallsanalyse av [Selskapet], og fant at selskapet oppnådde en rating mellom A og AA på stand-alone basis. Selskapets tilknytning til [konsernet] ble ansett å ha en positiv effekt på kredittvurderingen, og Oljeskattenemnda fant at ratingen av selskapet var i kategori AA (AA-, AA, AA+). Ut fra dette ble markedsmessig margin fastsatt til 30 basispunkter.

Selskapets selvangivelse for 2003 ble i medhold av skatteloven § 13-1 fraveket ved at marginen ble redusert fra 70 basispunkter til 30 basispunkter. Dette ga en reduksjon av [Selskapets] finanskostnader med kr 10 631 111.

3 Anførlene

3.1 Klage og ytterligere korrespondanse

[Selskapet] påklaget ligningen for 2003 i brev av 22. desember 2005, og anførte på dette klagepunkt følgende:

Renter lånevilkår

Ved ligningen for 2003 ble det tilbakeført Kr 10.631.111 vedrørende betalt margin på lån fra beslektet selskap. Begrunnelsen er at [Selskapet] kunne oppnådd bedre betingelser enn hva som er tilfelle. Margin over Nibor ble redusert fra 0.70 bp til 0.30 bp.

Selskapet viser til korrespondanse under ligningen og rating / margin gitt fra City group. Selskapet har ingen ytterligere kommentarer i denne sak og på venter klagenotat for nærmere begrunnelse for fravikelse.

I tilknytning til klagebehandlingen ble selskapet bedt om nærmere opplysninger i kontorets brev av 1. mars 2005. Selskapet innga svar i brev av 29. mars 2005 med vedlegg.

3.2 Kontorets klagenotat

Kontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev av 14. oktober 2005. I notatet heter det bl.a:

4. Oljeskattekontorets bemerkninger

4.1 Problemstilling og beskrivelse av selskapets interne pris

Problemstillingen i saken er om låneavtalen er inngått på armlengdes vilkår, jf. sktl. § 13-1. Det følger av sktl. § 13-1 at dersom et selskap får inntekten eller formuen redusert som følge av interessefellesskapet med et annet selskap, kan inntekten eller formuen fastsettes ved skjønn. Ved skjønn skal inntekten eller formuen fastsettes "som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget".

Det er på det rene at det foreligger interessefellesskap mellom [Selskapet] og [den beslektede långiveren]. Spørsmålet i saken er om den avtalte rentemarginen er markedsmessig.

[Selskapet] anfører at rentesatsen OIBOR + 0,70% er i tråd med en markedsrente og er gitt på armlengdes vilkår.

[Konsernets] fastsettelse av rentevilkår er som nevnt basert på en standardisert prisingsmatrise. Gruppen har benyttet denne metoden siden 1996. Fra og med 1. mai 2002 var følgende matrise gjeldende:

Maturity	[..] Group AA+	Tier 1 BBB or above	Tier 2 BBB-/BB+	Tier 3 Emerging markets
1 year	L – 8	L + 20	L + 65	L + 200
1 to 3 years	Libor	L + 70	L + 115	L + 375
3 to 7 years	Libor	L + 80	L + 130	L + 500
7 to 12 years	Libor	L + 90	L + 150	L + 700

Matrisen er inndelt i 4 ratingkategorier. [...] Group er beste ratingkategori, og i denne gruppen er kun de selskaper som alle blir ratet likt med morselskapet [...], dvs AA+. De øvrige selskapene blir allokert til en av de tre "Tier" på bakgrunn av deres forretning/finansielle risiko og ut i fra rating. Av konsernets beskrivelse fremgår at de ulike kategoriene blir tildelt en margin over LIBOR basert på markedsdata og råd fra banker, ved hjelp av gjennomsnittsrater for perioden fra forrige oppdatering.

[Selskapet] er plassert i Tier 1, dvs en rating i intervallet BBB - AA.

Av beskrivelsen vedlagt selskapets brev av 22.08.02 ved ligningen for 2001 fremgår at hensikten med metoden er å skaffe et enkelt rammeverk som reflekterer - så godt som mulig - en armlengdepris og konsistens i gruppen. Det siteres:

[Konsernets finansieringsenhet] maintains a standardised matrix of charges for interest on Intra-Group debt and guarantee fees. The purpose of maintaining the matrix is to provide a simple framework which reflect, as far as possible, arm's length rates and ensures consistency across the Group. Both these factors are important in reducing the risk of fiscal challenge.

Det fremgår både av beskrivelsen fra 2002 og 2004 at matrisetilnærmingen er akseptert av skattemyndighetene i [konsernets hjemland]. Det siteres:

The majority of intra group lending is from [konsernets hjemland], and the matrix approach has been accepted by [skattemyndighetene]. The periodic updates are submitted to [skattemyndighetene] for review and comment.

The framework provides a robust, efficient transfer pricing mechanism which is seen as leading edge in the corporate sector.

Selskapet har påberopt seg Citigroups vurdering i brev av 06.01.03 i forhold til hvilken rente en ekstern og uavhengig långiver ville kunne tilbudt [Selskapet] i samme periode og på samme vilkår. [Selskapet] viser også til SUP-metoden i OECDs retningslinjer, og anfører at Citigroups brev er et tilbud som tilfredsstiller en sammenligning med en gjennomført transaksjon med uavhengige. Selskapet viser til at Citigroups rating av [Selskapet] til BBB+ og anslaget på marginen til 75-80 bp, viser at prisen iht [konsernets] matrise på 70 bp er markedsmessig.

4.2 Kredittvurderingen av selskapet

Kontoret har i vurderingen av om det foreligger en inntektsreduksjon eller ikke tatt utgangspunkt i selskapets primære prisingsmetode; en kredittvurdering og rentematrise.

Denne metoden er todelt. Først foretas det en kredittvurdering av selskapet som består av en kvantitativ analyse av ulike nøkkeltall hentet fra selskapets regnskap og budsjetter. Denne analysen suppleres oftest med kvalitative vurderinger. En samlet vurdering av disse faktorene vil gi kredittratingen av selskapet. En rating er uttrykk for kredittrisiko, og er et mål for sannsynlighet for tap ved utlån. Ut fra lånets løpetid og en prisingsmatrise fastsettes marginen over referanserenten.

Kontorets vurderinger er bl.a. basert på publikasjonen "Standard & Poor's 2002 Corporate ratings Criteria". Standard & Poor's er en av de største og ledende aktører innen markedet for kredittrating av selskaper. Publikasjonen anses for å gi et dekkende bilde av den kredittvurdering markedet utfører.

Det nevnes at Klagenemnda i kjennelse av 23.08.04 for inntektsårene 1999-2002 la nevnte metode til grunn ved vurdering av armlengdeprisen. Det siteres fra nemndas bemerkninger:

I klagenotatet (foran side 12) er det - for å finne den konkrete armlengdeprisen - også tatt utgangspunkt i en kredittvurdering av selskapet. Da det er vanskelig å finne uavhengige lånetransaksjoner som er direkte sammenlignbare med de foreliggende låneforhold, er Klagenemnda enig i dette metodevalg. Det vises for så vidt til Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2001 s. 1265 (Agip-dommen), hvor det er lagt til grunn at forskjellige metoder må kunne anvendes for å finne frem til en armlengdepris (s. 1278).

[Konsernets] standardiserte prisingsmatrise er kun inndelt i 4 grupper, noe kontoret anser for å være en nokså grov inndeling. [Morselskapet] og fem øvrige selskaper i [konsernet] - som er ratet AA+ av Standard & Poor's - er plassert i den beste gruppen i matrisen. Alle selskapene med rating fra BBB og opp til og med AA plasseres i neste gruppe, dvs at alle lån i denne gruppen gir samme margin. Normalt ville selskaper med rating AA oppnå vesentlig lavere margin enn et selskap med rating BBB.

For å illustrere at den standardiserte prisingsmatrisen kan anses grov vedlegges en oversikt fra boken Bond Markets, Analysis and Strategies, 4. utgave av Fran J. Babozzi. Oversikten gir en kort beskrivelse av de enkelte ratingkategoriene for flere markedsoperatører, bl.a. Moody's og Standard & Poor's. Beskrivelsen tilsier at det er betydelig forskjell på kredittrisiko i gruppe AA og BBB.

Vedlegg nr 9: Ratingskala med beskrivelse

Et annet eksempel er rentematriser fra Deutsche Bank og Barclays fra 1999. Også disse viser en finere inndeling, og at rentemarginene er mer graderte enn [konsernets] matrise.

Vedlegg nr 10: Prisingsmatriser fra Deutsche Bank og Barclays fra 1999.

Som det fremkommer innledningsvis har kontoret utarbeidet nøkkeltall basert på [Selskapets] regnskap for perioden 2000-2003, jf vedlegg nr 4. Nøkkeltallene benyttes av Standard & Poor's ved utarbeidelse av selskapsratinger.

Nøkkeltallene for [Selskapet] er sammenholdt med opplysninger kontoret innehar om rating av oljesektoren. Lånetidspunktet for [Selskapet] var mars 2003, slik at det vil være regnskapstall for 2002, muligens supplert med 2001, som kan legges til grunn for en slik rating. Kredittverdigheten

er et mål på overholdelse av fremtidige betalingsforpliktelser til långiver, og man bør således også vurdere nøkkeltall ut fra budsjetter om drift og fremtidig inntjening.

Nøkkeltallsanalysen i vedlegg nr 4 viser at [Selskapet] i 2002 oppfyller kravene til en rating på AAA (beste rating) for rentedekninggrad, cash-flow og inntjening. Nøkkeltallene knyttet til egenkapitalen tilsier isolert sett en rating BB-. Lav egenkapital er først og fremst et problem dersom selskapet går med underskudd. Som det fremgår av de andre nøkkeltallene har [Selskapet] en meget god inntjening og cash-flow. Kontoret er kjent med at markedet foretar en helhetsvurdering av ulike nøkkeltall, men at analyse av cash-flow i den senere tid er blitt tildelt stadig større vekt. Nøkkeltallene som viser BB- vil dermed bare ha begrenset innflytelse på den samlede vurdering. For 2001 er resultatene tilnærmet like, med det unntak at nøkkeltallene knyttet til cash-flow tilsier en rating på AA istedenfor AAA. Basert på ovenstående antar kontoret at [Selskapet] ville kunne oppnå en rating mellom A og AA på "stand-alone basis".

[Selskapet] er plassert i "Tier 1" i [konsernets] interne prisingsmatrise, dvs en rating fra og med BBB og til og med AA. Selskapet ble i Citigroup sin kredittvurdering ratet til BBB+. Det siteres fra Citigroups brev av 06.01.03:

We estimate a debt rating of BBB+ for the stand alone entity. We arrived at this theoretical rating by running 3 years of historical financials provided by [Selskapet], through the Citibank Debt rating Model. The Citibank Debt Rating Model calculates financial ratios derived from these figures and compares them with benchmark ratings for publicly rated companies with similar ratios to arrive at a weighted average rating. Although the DRM has downgraded the company from AAA quality ratios to an overall BB+ due to it's small size we would expect it to achieve BBB+ pricing in the local market.

I siste setning fremgår det at [Selskapet] ble nedgradert fra AAA til BB+ på grunn av selskapets størrelse. Kontoret antar dette mulig kan skyldes større risiko for tap hvis et mindre selskap først får betalingsvansker.

Kontoret finner det noe vanskelig å se at [Selskapes] størrelse skulle tilsi at ratingen kan falle til BB+ eller BBB+. Selskapet kan - sammenlignet med andre selskaper på norsk sokkel - ikke betegnes som spesielt lite. Hvis det legges til grunn at konserntilknytningen skal hensyntas, synes imidlertid nedgraderingen stor. Ratingen er et uttrykk for kredittrisiko, dvs risiko for tap ved fremtidige betalingvansker. Det må kunne antas at risikoen ved et utlån til et mindre selskap - når man har en større mor som både har evne og vilje til støtte - ikke er særlig høy. Det vises til den nærmere vurderingen av konserntilhørigheten i påfølgende avsnitt.

4.3 Særskilt om konserntilhørigheten

[Selskapet] opplyste i brev av 22.08.02 at selskapet blir vurdert som et frittstående selskap i kredittvurderingen, dvs at konserntilhørigheten ikke blir hensyntatt ved fastsettelse av rentemarginen. Også i brevet fra Citigroup fremgår det at [Selskapet] er vurdert på "stand alone entity" ved fastsettelse av rating.

Kontoret ser det slik at konserntilhørigheten har betydning for ratingen av [Selskapet], og at det følger av bransjepraksis at tilhørigheten hensyntas i en kredittvurdering i markedet. Det siteres fra "Standard & Poor's 2002 Corporate Ratings Criteria":

In general, economic incentive is the most important factor on which to base judgements about the degree of linkage that exists between a parent and subsidiary. This matters more than covenants, support agreement, management assertions, or legal opinions.

...

A weak subsidiary owned by a strong parent will usually, although not always, enjoy a stronger rating than it would on a stand-alone basis. Assuming the parent has the ability to support the subsidiary during a period of financial stress, the spectrum of possibilities still ranges from ratings equalization at one extreme to very little or no help from the parent's credit quality at the other. The greater the gap to be bridged, the more evidence of support is necessary.

Publikasjonens kapittel om konserntilknytningen vedlegges.

Vedlegg nr 11: Standard and Poor's 2002 Corporate Ratings Criteria, kapittel Parent/Subsidiary Rating Links

[Selskapet] har fremholdt at aksjeselskaper som inngår i et konsern er selvstendige skattesubjekter, jf sktl. § 2-2 a, og at det derfor ikke er grunnlag for å identifisere [Selskapet] med [morselskapet]. Kontoret anser det som utvilsomt at [Selskapet] er et selvstendig skattesubjekt i forhold til konsernet. Det vises bl.a. til Amoco-dommen av 18.10.02 (Rt. 2002 s. 1247) hvorfra siteres:

Etter norsk skatterett er aksjeselskaper som inngår i et konsern, selvstendige skattesubjekter, jf. skatteloven av 1911 § 15 første ledd bokstav b og skatteloven av 1999 § 2-2 første ledd bokstav a. Dette innebærer at såfremt forholdet ikke fanges opp av særlige rettsregler eller det foreligger grunnlag for gjennomskjæring, må spørsmålet om fradragsrett vurderes separat i forhold til det enkelte selskap i konsernet, jf. Rt 2002 456 (Hydro).

Å hensynta konserntilhørigheten anses - slik kontoret vurderer det - ikke å være det samme som at [Selskapet] ikke er et selvstendig skattesubjekt. I vurderinger etter sktl. § 13-1 og OECDs retningslinjer skal den faktiske transaksjonen legges til grunn, dvs det faktiske forhold at [Selskapet] inngår i et konsern. Borgarting lagmannsretts dom av 18.02.03 (Fina – Utv. 2003 s. 531) - som er rettskraftig - la til grunn en slik vurdering. Saksforholdet gjaldt forsikringer, men dommens vurdering rundt morkonsernets samordning av datterselskapenes forsikringsplasseringer er interessant i forhold til herværende sak. Det siteres fra dommen:

Et viktig tvistepunkt i saken er spørsmålet om man skal vurdere norske Finas forsikring isolert, eller om man skal se hen til at også Finas operative søsterselskaper i andre land benyttet Brittany som sin forsikringsgiver. Lagmannsretten er enig med staten i at denne felles opptreden, som gir Brittany tilgang på billigere reforsikring, må tillegges betydning. Lagmannsretten slutter seg til byrettens formulering – på s. 55 i dommen – om at når man skal finne armlengdepris er det Finas binding til Brittany som skal tenkes bort, ikke samordningen med søsterselskapene. Lagmannsretten peker på at hvis Brittany hadde vært et uavhengig forsikringsselskap, ville den samlede styrke ved felles opptreden fra Fina og søstrene ha gitt en forhandlingsfordel – dvs en gunstigere forhandlingsposisjon enn om Fina hadde opptrådd 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.

Parallellen til herværende sak er at det ikke kan ses bort fra at [Selskapet] inngår i [konsernet]. I den grad det kan konstateres at en långiver i markedet ville ha hensyntatt at konserntilknytning påvirker risikoen ved utlån og derav rentemarginen, synes det rimelig at dette forhold inngår i vurderingen av en pris etter sktl. § 13-1. Det vises også til OECDs retningslinjer pkt. 1.39 som omhandler det forhold at nærstående kan inngå flere varianter av kontrakter og ordninger enn uavhengige foretak. I slike tilfeller vil skattemyndighetene kunne forholde seg til den underliggende realitet i kontraktsforholdet.

Både lignings- og rettspraksis har lagt til grunn at konserntilhørigheten kan få betydning for rentebetingelsene. Det siteres fra Klagenemndas bemerkninger i kjennelse av 23.08.04 vedrørende rentesats på internlån:

X har i tilsvaret (foran side 49) anført at det verken i markedet eller norsk skatterett er grunnlag for å tillegge konserntilhørigheten den betydning ved kredittvurderingen som Oljeskattekontoret har lagt opp til i klagenotatet. Klagenemnda er ikke enig i dette. Som fremholdt i klagenotatet (foran side 26) må det kunne legges til grunn at det faktisk tas hensyn til konserntilhørigheten når det foretas kredittvurderinger i markedet.

... ..

Klagenemnda er således av den oppfatning at Xs tilknytning til Y-konsernet klart vil ha en positiv effekt ved kredittvurderingen av selskapet.

I Conoco-dommen (dom av Eidsivating lagmannsrett av 28.09.92) ble det lagt til grunn at lånevilkårene påvirkes av at det foreligger en konserntilknytning. Det siteres fra premissene:

Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet. Etter det som foreligger, må antas at konserntilknytningen ville hatt en positiv effekt for CNI ved eksterne låneopptak. Hvor stor denne effekt ville vært, kan vanskelig oppgis nøyaktig. Men lagmannsretten legger til grunn at CNI også uten denne virkning hadde inntektsreduksjon som ville gitt grunnlag for skjønnslingning.

Spørsmålet blir dernest i hvilken grad konserntilknytningen påvirker kredittvurderingen. Dette vil bero på en konkret vurdering av de faktiske forhold. Vedlagte utdrag fra publikasjonen fra Standard & Poor's (vedlegg nr 11) gir under "Determining factors" en oversikt over faktorer som spiller inn. Det fremgår også at det må utvises en stor grad av skjønn i vurderingen av konserntilknytningen, jf. s. 98 i publikasjonen:

Clearly, there is an element of subjectivity in assessing most of these factors, as well as the overall conclusion regarding the relationship. There is no magic formula for the combination of these factors that would lead to one analytical approach or another.

Den viktigste faktoren i herværende sak er [konsernets] sterke økonomiske stilling, dvs evne til støtte. [Selskapets] posisjon i [konsernet] vil således være av betydning.

[Selskapet] har i brev av 24.09.04 gitt en oversikt over organisasjonsstrukturen i [konsernet] som viser forgreningen fra morselskap og ned til [Selskapet]. Oversikten viser situasjonen pr 31.12.2003.

[...]

Standard & Poor's har gitt [morselskapet] en rating på AA+. Også fem øvrige selskaper i [konsernet] har fått tilsvarende høye rating av Standard & Poor's i 2003. Av selskapene i oversikten over gjelder dette [..]. Internt i [konsernet] er også [...] ratet til AA+. Kontoret antar at selskapene [...] og [...] kun er holdingselskaper som formelt står som eiere.

Oversikten viser at [Selskapet] er relativt nært knyttet opp til morselskapet. Bortsett fra holdingselskapene har de øvrige selskapene mellom [Selskapet] og morselskapet oppnådd samme rating som morselskapet (AA+) enten av Standard & Poor's eller internt.

Kontoret ser det som lite sannsynlig at [konsernet] ville unnlate å støtte [Selskapet] ved eventuelle betalingsvansker. [Konsernets] posisjon og anseelse i finansmarkedene tilsier en slik støtte og det vil normalt medføre omfattende kostnader for et konsern å la datterselskaper gå konkurs. Kontoret er således av den oppfatning at [Selskapets] tilknytning til [konsernet] klart vil ha en positiv effekt ved kredittvurderingen av selskapet.

Kontoret antok i pkt. 4.2 at [Selskapet] ville ha oppnådd en rating mellom A og AA på "stand-alone basis". Når tilknytningen til [konsernet] hensyntas, finner kontoret det sannsynlig at [Selskapets] kredittverdighet i 2003 vil tilsvare en rating i ratingkategorien AA (AA-, AA, AA+).

Som nevnt i pkt 4.2 nedgraderte Citigroup [Selskapet] fra AAA til BB+ på grunn av selskapets størrelse, men antok likevel at [Selskapet] kan oppnå BBB+ betingelser i det lokale markedet. Kontoret antar at en slik nedgradering på grunn av selskapets størrelse ikke ville blitt foretatt - i et hvert fall i mindre grad - dersom konserntilhørigheten hadde blitt hensyntatt.

4.4 SUP-metoden - sammenligning med andre lån

[Selskapet] viser i svar på varsel til at man iht. OECD-retningslinjer må jevnføre den faktiske transaksjonen med sammenlignbare transaksjoner, dvs SUP metoden. Selskapets anfører dernest at Citigroups brev av 06.01.03 er et tilbud som tilfredsstiller en sammenligning med en gjennomført transaksjon med uavhengige. Ut fra en kredittrating på BBB+ anslo Citigroup en margin på 75-80 bp, mens "[konsernets] Matrix" ga en margin på 70 bp.

Citigroups vurdering i brev av 06.01.03 er gjort på forespørsel om å vurdere "the likely pricing" på et lån til [Selskapet]. Slik kontoret oppfatter brevet så fremstår det som en vurdering av en pris som Citigroup synes innforstått med har sammenheng med fastsettelse av en pris internt i konsernet. Brevet fremstår i mindre grad som et selvstendig tilbud fra Citigroup. Det siteres fra forbehold som banken har tatt nederst i brevet:

This letter is provided in an effort to be helpful to [konsernet]. It only represents our indicative analysis solely based on financial information provided by [selskapet] and which we have not independently verified. This letter does not in any way constitute a legal commitment of Citibank, N.A. or any affiliate ("Citigroup") to provide any financing. It is for your confidential use only; is subject to contract; does not give rise to any liability on the part of Citigroup; and should be constructed in accordance with English law.

Bankens forbehold og det forhold at ratingen er gjort på stand-alone basis svekker - slik kontoret ser det - selskapets påstand om at Citigroups vurderinger representerer et reelt markedsmessig sammenligningsgrunnlag.

Den mest optimale sammenligning i angjeldende sak anses å være en sammenligning av [Selskapets] lånevilkår med oppnådde vilkår i ukontrollerte transaksjoner i markedet. Generelle markedsvilkår på slike lånetransaksjoner er imidlertid vanskelig tilgjengelige ettersom de fleste oljeselskaper på norsk sokkel velger konsernintern finansiering. Det kan imidlertid foretas en sammenligning med andre kontrollerte transaksjoner blant datterselskaper av større konsern som driver virksomhet på norsk sokkel. Det vises i den forbindelse til Høyesteretts dom i Agip-saken (Rt. 2001 s. 1265):

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 Ekofisk 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 tillempes, noe de for øvrig uttrykkelig åpner for selv.

Av hensyn til taushetsplikten er kontoret forhindret fra å gi detaljerte opplysninger om forhold knyttet til det enkelte selskap. Det kan imidlertid opplyses at eksemplene nedenfor gjelder lån som er tatt opp i 2003, med unntak av selskap B hvor avtalen er inngått i 2002 og selskap E hvor avtalen er inngått i 1997, men reforhandlet i 2003. Videre er selskapene omtrentlig på samme størrelse målt i driftsinntekt, egenkapital og totalkapital som [Selskapet] på norsk sokkel, samt at selskapene er en del av større internasjonale konsern.

<i>Selskap</i>	<i>Løpetid</i>	<i>Margin</i>
A	5 år	0,2%
B	9 år	0,375%
C	5 år	0,375%
D	5 år	0,2%
E	8 år	0,1875%

I tillegg har et annet større oljeselskap sendt inn en mer spesifisert matrise som viser ”Spread USA over swap” for ulike ratinger og løpetid. Matrisen opplyses å være basert på markedsinformasjon og brukes internt. Matrisen som viser basispunkter over referanserenten illustrerer situasjonen for mars 2003.

<i>Løpetid</i>	<i>AAA</i>	<i>AA</i>	<i>A</i>	<i>BBB</i>	<i>BB</i>	<i>B</i>
2	-1	16	30	116	463	628
5	8	16	51	114	406	562
7	-3	8	51	121	364	524
10	15	21	61	117	368	464

Basert på ovenstående mener kontoret at også en sammenligning mot andre sokkelselskapers rentemargin, indikerer at marginen som er avtalt i [Selskapets] låneavtale ikke er markedsmessig.

4.5 Finansieringsstruktur og låneformål

Lånet [fra långiver] ble inngått med en avtalt løpetid på 3 år. Lånet ble trukket opp 06.03.03, men ble innfridd allerede 29.12.03. Det ble samme dato inngått en kortsiktig låneavtale med [et beslektet finansieringsselskap] med rente på Libor 3 M + 0,20%. Selskapet har forklart at det

internt i [konsernet] ble besluttet at [den første långiveren] ikke var den mest effektive lånegiver, og i påvente av ny langsiktig långiver ble lånet midlertidig overført til den kortsiktige trekkfasiliteten.

I 2002 ble det tatt opp et kortsiktig lån hos [den første långiveren] med løpetid på 1 år med opptrekk 28.02.02, lånet ble nedbetalt etter 10 mnd (27.12.02). Det ble samme dato inngått et nytt kortsiktig lån med [den andre långiveren].

Hva gjelder 2000 og 2001 synes selskapet kun å ha tatt opp et langsiktig lån; hos [et beslektet selskap] jf selskapets brev av 21.05.02 m/vedlegg. Lånet hadde en avtalt løpetid på 3 år, og første opptrekk fant sted 01.06.00. Lånet ble nedbetalt allerede i 2000, men tatt opp på nytt i april 2001 og ble nedbetalt 28.02.02.

Gjennomgangen tilsier at alle nye lån fra og med 2000 er nedbetalt innen 1 år etter opptrekk/låneopptak, noe som kunne tyde på at selskapets finansieringsbehov generelt var kortsiktig. Et kortsiktig lån vil i all hovedsak gi en lavere rentemargin da risiko for tap/størrelsen på tap vil være lavere.

[Selskapet] ble på denne bakgrunn - i kontorets brev av 01.03.05 - bedt om å gi nærmere opplysninger om de forretningsmessige vurderingene rundt låneopptaket hos [den første långiveren] 06.03.03, herunder hva lånet gikk til finansiering av og hva som tilsa at lånet var langsiktig fremfor kortsiktig.

[Selskapet] besvarte spørsmålet i brev av 29.03.05, bl.a. ved å gjengi besvarelsen fra [konsernets] finansavdeling som bistår [Selskapet] i finansforhold. Det forklares at [Selskapets] naturlige lånestruktur er langsiktig:

[Selskapet] – loan funding synopsis

[Selskapet] invests in oil exploration in Norway and is funded, principally, by a combination of equity and long term debt.

The long term debt is appropriate because of the long term nature of the assets.

Early each year, the level of long term debt is reviewed by reference to projected exploration expenditure, dividend payments, oil taxation payments and cash flow receipts from oil sales.

The intention is to set the level of long term debt so that, after taking account of the various elements above, the current account (IFA) of [Selskapet] is over the year roughly at a zero balance.

At all times it should be understood that [Selskapet] is in a structural, long term borrowing position.

Slik kontoret forstår det benyttes det langsiktige lånet i stor utstrekning til løpende utgifter som letekostnader, utbytte og betaling av skatter. Det antas at formålet med lånet er kjent for långiver. Formålet med lånet sett i sammenheng med at låntaker erfaringsmessig nedbetaler innen et år, kan indikere at risikoen for tap ved et slikt lån er mindre enn ved et lån som direkte er knyttet til f.eks en konkret utbygging. Lånet slik [Selskapet] benytter det, vil ikke endre den totale risikoen i selskapet, mens et lån knyttet til en konkret utbygging vil være med på å øke den totale risikoen i selskapet. Det antas således at den relativt lavere risikoen i [Selskapets] lån sett i forhold til f.eks et lån knyttet til utbygging, også kan ha innvirkning på rentemarginen.

4.6 Oppsummering og konklusjon – inntektsreduksjon og skjønnsfastsettelse

Med utgangspunkt i nøkkeltallsanalysen for 2000-2003 antar kontoret at [Selskapet] vil kunne oppnå en rating mellom A og AA på "stand-alone" basis. Kontoret er videre av den oppfatning at [Selskapets] tilknytning til [konsernet] vil ha en positiv effekt på kredittvurderingen av selskapet. Det er sett hen til konsernets sterke økonomiske stilling (både morselskap og øvrige selskap er vurdert til AA+), nærhet til morselskap og sannsynlighet for konsernet vilje til støtte. Kontoret har funnet det sannsynlig at en markedsmessig kredittvurdering av [Selskapet] i 2003 vil tilsvare en rating i ratingkategori AA (AA-, AA, AA+).

Som nevnt ovenfor kan låneformålet - sett i sammenheng med at [Selskapet] erfaringsmessig de siste årene har nedbetalt sine lån innen 1 år - tilsi at risikoen for lånet er lavere enn ordinært. Da det anses å foreligge en inntektsreduksjon uavhengig av dette, er forholdet likevel lite vektlagt.

Den rentematrisen som selskapet benytter differensierer ikke mellom rating fra BBB og opp til AA. Det antas at det i et uavhengig forhold ville vært en mer spesifisert inndeling i grupper ut fra rating, jf øvrige prisingsmatriser fra markedet.

En rating på AA for et lån på 3 års løpetid tilsier etter kontorets oppfatning en lavere rentemargin enn 70 bp. Hvis en ser på [konsernets] egen rentematrise vil et selskap som er ratet AA+ kun gis Libor, dvs ingen ytterligere margin. Dette burde tilsi at en rating til AA gir en rentemargin som ligger nærmere 0 bp enn 70 pb.

Det er i pkt. 5.4 gitt en oversikt over andre sokkelselskapers rentemargin på interne lån, samt en rentematrise som skal være basert på markedsinformasjon. En sammenligning med dette materialet viser at rentemarginen på 0,70% ligger vesentlig høyere. Kontoret finner at en sammenligning kan tilsi at marginen bør kunne ligge på 0,30%.

[Selskapet] har vist til at Citigroups brev av 06.01.03 er et tilbud som tilfredsstiller en sammenligning med en gjennomført transaksjon med uavhengige. Kontoret kan ikke si seg enig i dette. For det første er vurderingen gjort på stand-alone basis. Dertil har banken tatt forbehold om at brevet er et bindende tilbud, samt vist til at tilbudet er fremskaffet i et forsøk på å være til hjelp for [konsernet].

Kontoret er av det ovenstående kommet til at rentemarginen på 70 bp ikke er på armlengdes vilkår. [Selskapets] inntekt for inntektsåret 2003 anses med dette å være redusert i henhold til sktl. § 13-1.

Rentemarginen skal ved skjønn fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Kontoret finner av vurderingen ovenfor at et slikt skjønn tilsier en rentemargin på 30 bp. I henhold til beregning i kontorets varsel vil dette gi en reduksjon i selskapets rentekostnader for inntektsåret 2003 med kr 10 631 111.

Det foreslås med dette at [Selskapet] ikke gis medhold sin klage.

3.3 Selskapets tilsvare

[Selskapet] innga i brev av 21. november 2005 tilsvare til klagenotatet. Det siteres:

Det vises til Oljeskattekontorets klagenotat oversendt til [Selskapet] ved brev av 14. oktober 2005.

[Selskapet] har følgende kommentarer til Oljeskattekontorets redegjørelse:

Det vises til all tidligere korrespondanse i denne sak.

Spørsmålet som er til behandling er hvorvidt det kan foretas en fastsettelse ved skjønn av den lånerente som [Selskapet] har betalt på lån fra konserninterne selskaper. Vilkalet for at slik skjønnsmessig fastsettelse kan skje, er, i henhold til skatteloven § 13-1, at “skattyters formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning”. Etter [Selskapets] oppfatning er vilkårene etter denne bestemmelsen ikke til stede, i det den rente som er betalt av [Selskapet] tilsvarer armlengdes vilkår. (viser her til tidligere korrespondanse)

For at [Selskapets] inntekt skal være “redusert” i lovens forstand, må den renten som [Selskapet] har betalt på sine interne lån, avvike fra den renten som [Selskapet] ville ha fått dersom selskapet hadde tatt opp lån fra eksterne kilder. Det er [Selskapets] oppfatning at dette ikke har skjedd.

[Konsernets] matrise for rentefastsettelse

[Konsernet] har utført et omfattende arbeid for å sikre at lånevilkårene skal være på armlengdes vilkår. For å oppnå dette, utarbeides det, på konsernnivå i [gruppen], en prisningsmatrisen for lånevilkår for konserninterne transaksjoner. Det ligger et grundig arbeid bak matrisen, og den prosessen som fører fram til matrisen er beskrevet i brev fra [Selskapet] fremlagt som vedlegg 2 til klagenotatet.

Ved utarbeidelsen av en matrise på gruppenivå må det tas hensyn til at den skal kunne anvendes på et hundretalls selskaper i en lang rekke land, at den skal være holdbar i forhold til reglene om internprissetting som man vil finne i en rekke jurisdiksjoner.

Den beskrevne metoden for fastsettelse av lånevilkår for interne transaksjoner har vært fulgt av [gruppen] siden 1996. Metoden har dannet basis for selvangivelsen i [morselskapets hjemland].

Det synes derfor noe underlig at [konsernets] matrise, som anvendes av selskaper i [gruppen] i en lang rekke land, ved ligningen er satt til side av skattemyndighetene i Norge. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning tilsier også at det ikke bør skje.

Om vurderingen fra Citigroup

I tillegg til at man har anvendt [konsernets] matrise for fastsettelse av lånevilkår, har [Selskapet], som en ekstra forsikring om at man benytter armlengdes vilkår, gjort en separat vurdering av lånevilkårene for [Selskapet], kun for dette selskapet. Dette er i og for seg ikke i tråd med ideen bak en matrise som skal anvendes i hele konsernet, men ble gjort nettopp for å sikre at man for [Selskapets] vedkommende hadde vilkår som var markedsmessige.

Denne vurderingen ble foretatt ved at Citigroup gjorde en vurdering av en sannsynlig rente for et lån til [Selskapet].

Den karakteristikk av Citigroups vurdering som fremkommer i klagenotatets pkt 4.4 fremstår som noe tendensiøs.

Det er på det rene at Citigroup var kjent med formålet bak [Selskapets] henvendelse. [Selskapet] ønsket ikke å pådra de kostnadene som en ordinær lånesøknad ville medføre.

At formålet var kjent for Citigroup innebærer imidlertid ikke at bankens vurderinger var preget av dette. Renten ble beregnet ut fra bankens standard modell for kredittrating. Citigroup er en anerkjent finansinstitusjon og uten forbindelser til [konsernet]. Denne ratingen tilsa en rentemargin på 70 basispunkter.

Selv om [Selskapet] ikke gikk gjennom hele den ressurskrevende og kostbare prosessen med å innhente et lånetilbud, så er kreditratingen fra Citigroup, som bekrefter det som fremkommer av [konsernets] matrise, et klart bevis for at den renten som ble betalt gjenspeilte betingelser mellom uavhengige parter.

Det forbeholdet som er tatt av Citigroup, og som er sitert av Oljeskattekontoret på side 12, er av helt ordinær type, og formålet er å presisere at det ikke er gitt et bindende tilbud. Det må legges til grunn at den vurdering som ble gjort var ikke farget av noen tilknytning til [konsernet], eller av forespørselens natur.

Sammenligning med andre lån

I klagenotatet side 13 fremlegges det en oversikt over konserninterne lån i andre selskaper. Da de nærmere omstendigheter rundt disse ikke er kjent for [Selskapet], er selskapet i realiteten avskåret fra å kommentere disse opplysningene.

Når det gjelder den andre tabellen “Spread USA over swap”, som er en intern rentematrise, angivelig fremstilt på samme bakgrunn, og med samme formål, som [konsernets] rentematrise, fra et annet konsern, så fremgår det at spennet i rentemargin fra kredittrating AA til BBB går fra hhv. 16 (via 30) til 116 for lån med 2 års løpetid, sammenholdt med hhv. 16, 51 og 114 for lån med 5 års løpetid. Sammenholdt med [konsernets] matrise skulle dette tilsi at 70 basispunkter kan være en sammenlignbar rentemargin for et selskap som befinner seg i spennet mellom A og BBB, og nærmere A enn BBB. Dette støtter at den vurdering som er gjort av [Selskapet] utgjør et forsvarlig anslag over markedsmessig rente.

Oppsummering

Som det fremgår av Høyesteretts OECDs retningslinjer for internprissetting, og rettspraksis, jf. bl.a. det som er sitert fra Høyesteretts avgjørelse i Agip-saken (Rt. 2001 s. 1265) på side 12 i klagenotatet, så finnes det ingen absolutt fasit for hva som er riktig armlengdes pris, og det finnes flere metoder for å finne fram til denne. Når [konsernet] har brukt et rimelig og fornuftig skjønn, basert på objektive kriterier, og dernest fått dette bekreftet av en uavhengig tredjepart, og gjort kjent for [skattemyndighetene i morselskapets hjemland] gjennom selvangivelser, så bør norske ligningsmyndighetene være tilbakeholdne med å overprøve dette.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder spørsmålet om [Selskapets] rentemargin på lån fra beslektet selskap er markedsmessig.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 13-1 at dersom et selskap får inntekten eller formuen redusert som følge av interessefellesskap med et annet selskap, kan inntekten eller

formuen fastsettes ved skjønn. Ved skjønn skal inntekten eller formuen fastsettes ”som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget”.

[Selskapet] anfører at den avtalte renten er på armlengdes vilkår, og bestrider at det foreligger en inntektsreduksjon. Det er ikke omtvistet at det er interessefellesskap mellom låntaker og långiver.

Lånet mellom [Selskapet] og det beslektede selskapet [långiver] ble tatt opp i mars 2003. Løpetiden er 3 år, avtalt rente er OIBOR 3M + 70 basispunkter.

Det interne lånet er primært priset i henhold til en standardisert rentematrise utarbeidet for [konsernet]. Selskapet har opplyst at matrisen er inndelt i 4 grupper og at selskapene blir plassert i matrisen ut fra forretning/finansiell risiko og rating. Ut fra plassering i gruppe og løpetid på lånet gir matrisen en margin over LIBOR. Marginen er basert på markedsdata og råd fra banker. Pristilbudet fra den uavhengige banken Citigroup er basert på samme prisingsmetodikk.

Oljeskattekontoret har i vurderingen av rentemarginen tatt utgangspunkt i selskapets primære prisingsmetode, dvs en kredittvurdering av selskapet. Klagenemnda la i klagekjennelse av 23. august 2004 for et annet oljeselskap til grunn at dette kan være en egnet metode for å vurdere rentemarginen. Som i saken her er det ofte vanskelig å finne uavhengige lånetransaksjoner som er direkte sammenlignbare.

Prisingsmetoden forutsetter at kredittvurderingen av selskapet er i samsvar med de prinsipper som anvendes i markedet. Kontorets vurderinger i klagenotatet er bl.a basert på en publisasjon av ratingbyrået Standard & Poor's. Det antas at publikasjonen er representativ for vurderinger i markedet.

En rating er uttrykk for en kredittrisiko, og er et mål på sannsynligheten for tap ved utlån.

Det er fra Oljeskattekontorets side utarbeidet en nøkkeltallsanalyse av [Selskapet] som er basert på selskapets regnskap for perioden 2000-2003. Ut fra denne er det antatt at selskapet kunne oppnå en rating mellom A og AA på ”stand alone-basis”.

En nøkkeltallsanalyse må ofte suppleres med kvalitative vurderinger. Et slikt forhold er tilhørigheten til et konsern. Klagenemnda la i kjennelsen av 23. august 2004 til grunn at konserntilhørighet kan hensyntas ved kredittvurderingen. Det siteres:

[Selskapet] har i tilsvaret (. . .) anført at det verken i markedet eller norsk skatterett er grunnlag for å tillegge konserntilhørigheten den betydning ved kredittvurderingen som Oljeskattekontoret har lagt opp til i klagenotatet. Klagenemnda er ikke enig i dette. Som fremholdt

i klagenotatet (. . .) må det kunne legges til grunn at det faktisk tas hensyn til konserntilhørigheten når det foretas kredittvurderinger i markedet. Også i rettspraksis er det lagt til grunn at konserntilknytningen kan tillegges vekt. Klagenemnda viser her til Eidsivating lagmannsretts dom av 28. september 1992 (Conoco-dommen), det det bl.a. heter:

”Etter bevisførselen må legges til grunn at det har en viss betydning for lånevilkårene at det foreligger en konserntilknytning, selv om morselskapet ikke garanterer for lånet. Det er i praksis sjelden at sterke morselskaper lar et datterselskap gå konkurs, da dette også lett får konsekvenser for morselskapets omdømme og kredittverdighet. Etter det som foreligger, må antas at konserntilknytningen ville hatt en positiv effekt for CNI ved eksterne låneopptak. . . .”

Ved armlengdevurderingen er det den faktiske transaksjonen som skal vurderes mot markedet. [Selskapet] må i denne sammenheng vurderes som et selskap innen - - - konsernet.

Som det fremgår i klagenotatet har Standard & Poor's gitt [konsernets morselskap] en rating på AA+. Også flere øvrige selskaper i [konsernet] har fått tilsvarende god rating av Standard & Poor's i 2003. Av oversikten som viser selskapsstrukturen fremgår det at alle eierselskapene til [Selskapet] - bortsett fra holdingselskapene - har oppnådd ratingen AA+ enten av Standard & Poor's eller internt.

Klagenemnda vurderer det slik at denne tilknytningen til de sterke konsernselskapene vil ha en positiv effekt på kredittvurderingen av [Selskapet]. Det anses lite trolig at [konsernet] ville unnlate å støtte det norske selskapet ved eventuelle betalingsvansker.

Ratingen ut fra [Selskapets] nøkkeltall til mellom A og AA sammenholdt med konserntilknytningen tilsier etter Klagenemndas mening at [Selskapets] kredittverdighet i 2003 tilsvarer en rating i ratingskategori AA (AA-, AA, AA+).

I [konsernets] interne prisingsmatrise ble selskapet plassert i en gruppe for selskaper med rating mellom BBB og AA. Det er en betydelig forskjell på kredittrisiko i gruppe AA og BBB, og Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at den interne matrisen har en grovere inndeling enn det som antas å være vanlig i markedet.

Selskapet har i tilsvaret vist til at matrisen er utarbeidet for å kunne anvendes på mange selskaper i en rekke land, og at den skal være holdbar i forhold til reglene om internprissetting i en rekke jurisdiksjoner. Det er også vist til at metoden har dannet basis for selvangivelsen i [morselskapets hjemland]. Selskapet anfører at disse forholdene bør tilsi at skattemyndighetene i Norge viser tilbakeholdenhet med å overprøve prisen. Klagenemnda ser at det er hensiktsmessig for et konsern å operere med en slik standardisert matrise, men dette kan ikke innvirke på det forhold at norske skattemyndigheter i medhold av sktl § 13-1 fritt kan vurdere internprisen for et selskap som er skattepliktig til Norge. At matrisen nettopp er grov for å fange vidt, tilsier i seg selv

at marginen for det enkelte selskap kan ligge i ytterkant av hva som er en markedsmessig margin.

Det er fra [Selskapets] side videre vist til at man - bl.a. i henhold til OECDs retningslinjer - må jevnføre den interne transaksjonen med en sammenlignbar uavhengig transaksjon. Det anføres at Citigroups brev av 6. januar 2003 er et tilbud som tilfredsstiller en sammenligning med en gjennomført transaksjon mellom uavhengige. Citigroup anslo, ut fra en kredittrating til BBB+, en margin på 75-80 basispunkter. Det fremgår at selskapet ble nedgradert fra AAA til BB+ på grunn av størrelsen, men satt opp til BBB+ ut fra antatt pris i det lokale markedet. [Selskapet] ble i vurderingen betraktet som et frittstående selskap, dvs på "stand alone-basis".

Klagenemnda ser det slik at det er forhold ved tilbudet som svekker det som et markedsmessig sammenligningsgrunnlag. Vurderingen er som nevnt gjort på "stand alone-basis", og det er vanskelig å se rimeligheten i nedgraderingen på grunn av selskapets størrelse. Nemnda legger også vekt på det generelle forbeholdet som banken har tatt.

En rating til kategori AA (AA-, AA, AA+) tilsier, slik Klagenemnda vurderer det, at en markedsmessig margin ligger lavere enn 70 basispunkter. I [konsernets] egen rentematrise vil et selskap som er ratet AA+ kun gis LIBOR, dvs ingen ytterligere margin. Dette tilsier i seg selv at marginen på lånet til [Selskapet] bør ligge nærmere 0 basispunkter enn 70 basispunkter. Det er i klagenotat [...] gitt en anonymisert oversikt over andre sokkelselskapers rentemargin på interne lån, samt en rentematrise som skal være basert på markeds-informasjon. En sammenligning med dette materialet indikerer også at rentemarginen på 0,70% er høyere enn en armlengdes pris.

Klagenemnda er etter dette kommet til at marginen på 70 basispunkter på [Selskapets] lån ikke er på armlengdes vilkår. Rentemarginen skal da fastsettes som om interessefelleskapet ikke hadde foreligget. Oljeskattenemnda har fastsatt rentemarginen til 30 basispunkter, og Klagenemnda finner dette skjønn rimelig og forsvarlig.

Selskapet gis med dette ikke medhold i klagen.

Avgjørelsen er enstemmig.

SLUTNING

Ligningen for [Selskapet] for 2003 fastholdes hva gjelder rentemargin på lån fra beslektet selskap.

14) Kjennelse 11. desember 2006. Beregning av stedbunden inntekt av rørledning

1 Innledende bemerkninger

[Selskapet] var i 2004 100 % eid av [mor]. [Selskapet] har eierandeler i en rekke lisenser og transportsystemer for olje og gass, og i landanlegg for olje og gass.

[Selskapet] har påklaget en rekke forhold vedrørende ligningen for inntektsåret 2004. Av praktiske årsaker er klagebehandlingen delt opp, og denne kjennelsen gjelder grunnlaget for beregning av stedbunden inntekt til land fra kondensatrørledningen mellom [Terminal A] og [Terminal B].

[Selskapet] påklaget ligningen for inntektsåret 2004 i brev av 20. desember 2005. Oljeskattekontoret har redegjort for sitt syn i klagenotat av 5. juli 2006, og selskapet har kommet med sine kommentarer til klagenotatet i brev av 30. august 2006.

2 Saksforholdet, ligningen

Kondensatrørledningen mellom [Terminal A] og [Terminal B] er ikke lenger i drift, men holdes operativ av beredskaps- og kommersielle hensyn. Det er ved ligningen blitt lagt til grunn at rørledningen er et fast anlegg på land med en funksjon i utvinningsvirksomheten, og at det derfor kan beregnes stedbunden inntekt av kondensatrørledningen etter Klagenemndas modell for beregning av stedbunden inntekt.

Kondensatrørledningen ble sammen med resten av [Terminal A] gassanlegg overdratt til Gassled med skattemessig virkning fra 01.01.04. [Selskapets] andel i anlegget var 3,69 %, mens andelen i Gassled var 9,038 %.

I selvangivelsen for inntektsåret 2004 fremgikk at selskapet hadde benyttet den nye eierandelen ved beregningen, som ga en beregnet stedbunden inntekt på kr 818 521. Opprinnelig eierandel ville gitt en beregnet inntekt på kr 335 400.

Finansdepartementet fattet 22. desember 2003 vedtak om skattefrihet etter skatteloven (sktl.) § 11-22 for overdragelsen av rørledningen. I henhold til vedtaket skulle de skattemessige verdiene overføres uendret, og ettersom det ikke var foretatt investeringer i 2004 mente Oljeskattekontoret derfor at den stedbundne inntekt skulle beregnes etter samme grunnlag som for 2003. Selskapet ble varslet om at man overfor Oljeskattenemnda ville foreslå at inntekten skulle beregnes etter opprinnelige eierandel.

Fra selskapets svar av 2. november 2005 hitsettes:

"De skriver, nederst side 1 i Deres brev, at landinntekten skal beregnes ut fra vår gamle eierandel (hvorfor De kommer frem til en landinntekt på NOK 335.400). Dette begrunnes med at de skattemessige verdiene ble videreført i de opprinnelige selskapene ved overføringen til Gassled, jf vedtak etter petroleumsskatteloven § 10 og skatteloven § 11-22.

Stedbunden inntekt beregnes imidlertid ikke etter skattemessige verdier, verken totalt sett eller hos hvert enkelt selskap (eier). Den påvirkes heller ikke av endringer i eierskapet. Vår andel av den stedbundne inntekten skal beregnes i forhold til vår eierandel. Når vår eierandel øker, vil da også den stedbundne inntekten øke. Vår beregning, som ligger til grunn for selvangivelsen, fremstår da som korrekt og vi bestrider dermed at det er grunnlag for å fravike denne."

Ved ligningen fulgte Oljeskattenemnda Oljeskattekontorets innstilling og økte sokkelinntekten med kr 483 122 (kr 818 522 minus kr 335 400), mens landinntekten ble redusert tilsvarende.

3 Anførlene

Fra selskapets klage av 20. desember 2005:

"5. Kondensatrørledning [Terminal A] – [Terminal B]

Vi mener det er beregnet en for lav landinntekt. Ettersom vi ikke har mottatt begrunnelse for fravikelsen ved ligningen kan vi bare anta hva som er grunnlaget for denne og tar derfor forbehold om at vi kan komme til å måtte endre klagen dersom vår antagelse ikke viser seg å være korrekt. Etter det vi kan se er landinntekten beregnet etter vår gamle eierandel, og ikke etter vår nye og faktiske eierandel etter overføringen til Gassled. Dette må i tilfelle etter vårt skjønn være galt. Vi viser til vårt brev til Oljeskattekontoret datert 2. november (ref #819960) hvor vi redegjør for vårt syn."

Fra Oljeskattekontorets klagenotat av 5. juli 2006:

"4.1 Tvistetema

Det er enighet mellom selskapet og Oljeskattekontoret om følgende:

- Det skal beregnes stedbunden inntekt av kondensatrørledningen
- Inntekten skal beregnes etter Standardmodell II
- [Selskapets] historiske andel av investeringene i rørledningen er kr 6 098 181, uendret fra inntektsåret 2003

Tvistetemaet er således begrenset til om grunnlaget for beregning av den stedbundne inntekt skal økes tilsvarende som [Selskapets] økning i eierandel, eller om grunnlaget skal være upåvirket av overdragelsen.

4.2 Beregningsgrunnlaget

I en rekke klagekjennelser for inntektsårene 1990 og 1991 la Klagenemnda til grunn at dersom det ved fastsettelsen av stedbunden inntekt knyttet til selskapenes eiendommer på land ikke forelå

opplysninger om en sikker og entydig markedsleie, skulle nettoinntekten fastsettes etter en metode benevnt *Standardmodellen*.

Standardmodellen er i utgangspunktet en metode for beregning av brutto leieinntekt bestående av et avskrivningselement, et driftsomkostningselement og et avkastningselement. Av beregningstekniske årsaker blir effekten av avskrivningselementet og driftsomkostningselementet utlignet i de to skatteregimene, slik at det er tilstrekkelig å beregne avkastningselementet og overføre dette fra sokkel til land.

Avkastningselementet bestod av et beregningsgrunnlag multiplisert med beregningssats. Beregningsgrunnlaget ble fastsatt til å utgjøre investert beløp ved årets begynnelse i tillegg til 50 % av inntektsårets investeringer, redusert med akkumulerte særskilte avskrivninger på 1,1 % av kostpris pr. år. Beregningssatsen ble fastsatt ved bruk av en referanserente med påslag av en margin. Referanserenten var effektiv rentesats for 10-års statsobligasjoner, og marginen 1 %.

Ved klagebehandlingen for inntektsåret 1992 ble modellen endret ved at avskrivningselementet ble utelatt samt at referanserenten og marginen ble endret. Den nye modellen ble benevnt *Standardmodell II*.

Avkastningselementet kan skrives på følgende formel (lik for både Standard I og II):
 Investert beløp pr. 01.01. + 0,50 % av årets investeringer * (referanserente + margin)

Det kan således klart slås fast at det er investeringene i rørledningene som er grunnlaget for beregning av stedbunden inntekt. Selv om rørledningen integreres i Gassled, og selskapet som følge av dette får en høyere andel i Gassled enn de hadde i rørledningen, vil investeringen i rørledningen være uendret. Og det er denne investeringen avkastningselementet skal beregnes ut fra.

4.3 Vedtaket om skattefritak etter sktl. § 11-22

Finansdepartementets vedtak om skattefritak etter sktl. § 11-22 av 22.12.03 vil etter kontorets oppfatning uansett avskjære selskapets anførsel om at ny eierandel skal legges til grunn.

Vedtaket inneholder fire vilkår, tre om skattemessig behandling og et om opplysningsplikt. De tre om skatt siteres nedenfor:

1. Skattemessige verdier (avskrivningsgrunnlag/inngangsverdier) på de overførte andeler i kondensatrørledningen fra [Terminal A] til [Terminal B] videreføres uendret i hvert av Selskapene etter overføringen.
2. For selskaper som mottar andeler i kondensatrørledningen, og som ikke har andel i anlegget før overføringen, settes skattemessig inngangsverdi på kondensatrørledningen til null.
3. Det gis ikke fradrag for eventuelt tap ved overføring av eierandeler i kondensatrørledningen til Gassled.

Det følger direkte av vilkår 1 at de skattemessige verdiene i rørledningen, herunder inngangsverdier, skal videreføres uendret. Inngangsverdien er lik historisk kost, som er grunnlaget for beregning av stedbunden inntekt. Siden det ikke foreligger holdepunkter for at investert beløp som grunnlag for beregning av stedbunden inntekt skal behandles annerledes enn investert beløp som inngangsverdi/avskrivningsgrunnlag, kan vedtaket etter kontorets oppfatning ikke tolkes på annen måte enn at grunnlaget for beregning av stedbunden inntekt skal være det samme før og etter overdragelsen.

[...]

4.4 Oppsummering – forslag

Det følger både av prinsippene for beregning av stedbunden inntekt og av vedtaket om skattefritak at grunnlaget for beregning av stedbunden inntekt ikke skal påvirkes av at kondensatrørledningen mellom [Terminal A] og [Terminal B] innlemmes i Gassled. Det foreslås derfor at [Selskapet] ikke gis medhold i sin klage."

Fra selskapets tilsvaer til klagenotatet av 30. august 2006:

"1. Innledning

Saken gjelder hvilket grunnlag det skal tas utgangspunkt i ved beregningen av den stedbundne inntekt knyttet til kondensatrørledningen [Terminal A] – [Terminal B].

Vi forstår det slik at det er Oljeskattekontorets oppfatning at den stedbundne inntekt skal beregnes med grunnlag i selskapets opprinnelige eierandel på 3,69 % av historiske investeringer, som gir en landinntekt på NOK 335 400.

Selskapet har etter inkorporeringen i Gassled i 2004 lagt til grunn selskapets økte eierandel på 9,038 %, hvilket gir en landinntekt på NOK 818 521.

Selskapets sokkelinntekt for inntektsåret 2004 ble derav økt med NOK 438 122, og landinntekten redusert tilsvarende.

Selskapets bestrider at det foreligger rettslig grunnlag for en slik økning i sokkelinntekten, og vil i det følgende tilbakevise Oljeskattekontorets anførte grunnlag for en slik økning.

2. Standardmodell II

Etter vår oppfatning er Oljeskattekontorets utgangspunkt og formulering av tvistetema i Klagenotatet s.3 upresist. Vi er enig i Oljeskattekontorets utgangspunkt at det totale investeringsgrunnlaget (100 %) kun påvirkes av senere investeringer og ikke ved senere endringer i eierandeler blant partene. Men i vår sammenheng er dette irrelevant ettersom Oljeskattekontoret ikke ser hvilken betydning investeringsgrunnlaget kun har som en del av formelen i Standardmodellen som legges til grunn, og hva som er målsettingen ved bruk av en slik modell.

Siden innføringen av petroleumsskattloven i 1975 har det utviklet seg en ligningspraksis om at faste anlegg på land som skattyter eier og som utgjør en integrert del av utvinningsvirksomheten (men som ikke regnes som et driftsmiddel i utvinningsvirksomheten etter psktl § 3b) anses å generere en inntekt som skal beskattes på land.

Det skal altså beregnes en teoretisk egenleie som skal allokere skattyters virksomhet på land, men som kommer tilsvarende til fradrag i skattyters inntekt på sokkel. At det skal beregnes en slik stedbunden inntekt av skattyters anlegg / eiendommer på land, ble senest slått fast ved Borgartings kjennelse av 24.november 2004.

Bakgrunnen for beregningen av en slik teoretisk egenleie, var at det ikke skulle ha noen betydning for kommunens skattefundament om skattyter leide ut eiendommen / anlegget, eller om det ble brukt i eiers egen virksomhet.

Videre er det markedsleien eller den leie som ville blitt avtalt mellom to uavhengige parter som skal danne utgangspunktet for landbeskatningen. Dette ble lagt til grunn av Klagenemnda i kjennelse av 1. mars 1994 som bl.a. gjaldt spørsmålet om beregning av inntekter henførbare til Phillips-gruppens base i Tananger. På s. 20 siterer Klagenemnda følgende fra Klagenemndas kjennelse av 15. juni 1992 (nr 11/92):

“Klagenemnda legger til grunn at det er markedsleien som skal henføres til eiendommens kommunen i disse tilfellene, den leie som sannsynligvis ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter. Dette er den leieinntekt som den næringsdrivende går glipp av ved å bruke eiendommen i egen virksomhet, og som må regnes som en omkostning i virksomheten”

Skattyter skal altså beskattes som om han hadde inngått en leieavtale med seg selv (den såkalte selvkontraheringsmetoden).

Klagenemnda erkjente imidlertid i kjennelsen av 1994 at det ikke alltid foreligger en sammenlignbar markedsleie. Det ble derfor vurdert alternative sammenligningsgrunnlag, og hvor den såkalte Standardmodell I til slutt ble lagt til grunn. Begrunnelsen for dette var at

“Når Klagenemnda finner å kunne benytte en slik standardmodell som målestokk ved vurderingen av selskapenes henføring av egenleie til landkommunen, har det sin bakgrunn at saken i realiteten dreier seg om en inntektsallokering mellom sokkelen og landkommunen’

Vider følger det på samme s. 25 at

“Når markedsleie ikke lar seg påvise, tilsier praktiske hensyn at man finner frem til et alternativ. Dette må være ta hensynet til landkommunens interesser i fordelingsspørsmålet, og så langt som mulig ta sikte på en skattemessig likestilling mellom selskaper som eier sine næringslokaler på land, og selskaper som har valgt å leie slike lokaler... “.

Modellen ble noe modifisert (Standardmodell II) i Klagenemndas kjennelse av 26. februar 1996 (Phillipsgruppen), men det fremgår klart at selve målsettingen ved bruk av en standardmodell skulle videreføres (s.24)

“å finne frem til et resultat som kan antas å være tilnærmet likt det uavhengige parter ville avtalt“.

Denne målsettingen var også bakgrunnen for at modellen ble modifisert slik at den bedre skulle treffe hva som ville blitt avtalt mellom to uavhengige parter i et lengre leieforhold. Modellen må derfor tilpasses målsettingen, og ikke omvendt.

Vi stiller oss derfor kritisk til Oljeskattekontorets konklusjon om at det er selskapets andel, og ikke 100 % historisk investert kost som skal legges til grunn for beregningen av den teoretiske egenleie. Det må være klart at en ved beregningen av den enkeltes andel av den stedbundne beskatning må ta utgangspunkt i lisensfellesskapets totale investeringer for å fastlå grunnlaget for beregningen, og deretter foreta en fordeling av den teoretisk genererte inntekt basert på den enkeltes eierandel. Om anlegget eies 100 % av en skattyter, eller eies i fellesskap mellom flere skattyter, kan ikke være bestemmende for hvordan en skal beregne egenleien, da det er klart at dersom skattyter hadde eid hele anlegget selv, ville en selvsagt tatt utgangspunkt i 100 % historisk kost som grunnlag for beregning av den stedbundne beskatning.

At selve det totale historiske investeringsgrunnlaget ikke påvirkes av den enkeltes eierandel er selvsagt, men det er ikke det spørsmålet gjelder. Saken gjelder beregningen av en teoretisk inntekt

lik hva det landbaserte anlegg ville ha generert dersom det reelt sett hadde blitt utleid. En økning av eierandel i 2004 ville utvilsomt gitt skattyter en økt inntekt. Vi antar at Oljeskattekontoret aldri ville ha bestridt at det er skattyters eierandel på tidspunktet for utleie som skal danne grunnlag for den andel skattyters skal tilordnes av leieinntektene. Og da kommunenes skattefundament ikke skulle påvirkes av om skattyter velger å eie eller leie, faller Oljeskattekontorets argument på dets vilkårlighet og inkonsekvens, se Klagenemndas uttalelse i kjennelsen av 1.mars 1994 s.25 ovenfor

Videre kan vi heller ikke se at det fremgår av Klagenemndas praksis at den historiske inngangsverdi i Standardmodell I og II formelen skal være lik skattyters andel av historisk skattemessig avskrivningsgrunnlag. Oljeskattekontorets tolkning fremstår her som en fri tolkning uten noe som helst rettslig forankring.

Vi kan derfor ikke se at det skal være tvilsomt at når vår eierandel i det landbaserte anlegget økes, skal også den tilordnede inntekten som genereres derfra økes tilsvarende.

3. Overføring av skattemessig verdier etter sktl § 11-22

Når det gjelder Oljeskattekontorets synspunkt om at Finansdepartementets vedtak om skattefritak etter sktl. § 11-22 *“uansett (vil) avskjære selskapets anførsel om at ny eierandel skal legges til grunn”*, stiller vi oss også spørrende til denne påstand ettersom søknad om skattefritak etter sktl. § 11-22 først og fremst tar sikte på å gjøre unntak for den evt. gevinst- og taps beskatning som oppstår som følge av transaksjonene. Videre skal skattevedtaket legge forholdene til rette for en praktikabel gjennomføring av ønskede omleggings- og restruktureringsiltak, uten at noen av de involverte parter skal lide økonomisk som følge av disse transaksjoner. Skattevedtaket er dermed irrelevant for beregningen av den stedbundne inntekt.

4. Konklusjon

Basert på ovennevnte, kan vi ikke se at det foreligger noe rettslig grunnlag for økning av sokkelinntekten på NOK 483 122 (med tilsvarende reduksjon i landinntekten) som Oljeskattekontoret foreslår. Vi ber derfor om at Klagenemnda opprettholder selskapets landinntekt på NOK 818 522 for inntektsåret 2004."

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder beregningen av stedbunden inntekt for kondensatrørledningen mellom [Terminal A] og [Terminal B]. Rørledningen ble innlemmet i interessentskapet Gassled med virkning fra 2004, og spørsmålet er om inntekten skal beregnes ut fra [Selskapets] historiske investeringer i rørledningen eller om den skal fastsettes etter [Selskapets] eierandel i Gassled.

I vedtak datert 22. desember 2003 ga Finansdepartementet i medhold av skatteloven (sktl.) § 11-22 samtykke til skattefrihet ved overdragelse av rørledningen til Gassled. Samtykket ble gitt på fire vilkår:

- "1. Skattemessige verdier (avskrivningsgrunnlag/inngangsverdier) på de overførte andeler i kondensatrørledningen fra [Terminal A] til [Terminal B] videreføres uendret i hvert av Selskapene etter overføringen.
2. For selskaper som mottar andeler i kondensatrørledningen, og som ikke har andel i anlegget før overføringen, settes skattemessig inngangsverdi på kondensatrørledningen til null.

3. Det gis ikke fradrag for eventuelt tap ved overføring av eierandeler i kondensatrørledningen til Gassled.
4. Selskapene må skriftlig legge frem en bekreftelse for sitt respektive ligningskontor om at vilkårene i dette samtykket er akseptert. Frist for fremleggelse av slik bekreftelse er selvangivelsesfristen for det inntektsår transaksjonen gjennomføres. Bekreftelsen skal også inneholde en oppstilling som viser det enkelte selskaps skattemessige verdier på eierandeler i kondensatrørledningen fra [Terminal A] til [Terminal B] pr. overføringstidspunktet."

Klagenemnda er ikke enig med selskapet i at vedtaket etter sktl. § 11-22 er irrelevant for beregningen av den stedbundne inntekt. Både avskrivninger og stedbunden inntekt beregnes med grunnlag i ideell andel av investeringene. Ved endringer i eierposisjonene må det derfor enten legges til grunn opprinnelige eierandeler for samtlige deltakere eller nye eierandeler for samtlige deltakere, slik at summen av andelene blir 100 prosent. For avskrivninger er det uttrykkelig fastsatt i vedtaket at de skattemessige verdier skal videreføres, og det fremgår at selskaper som ikke hadde andeler i kondensatrørledningen får sin inngangsverdi satt til null. Videre fremgår det at det ikke gis tapsfradrag ved overføring av eierandeler. Vilårene i vedtaket må etter Klagenemndas oppfatning ses samlet og forstås slik at overdragelsen ikke skal få noen skattemessig virkning for partene. Dette innebærer at overdragelsen heller ikke kan få virkning for beregning av stedbunden inntekt i tilknytning til anlegget.

Det er etter dette ikke nødvendig å ta stilling til spørsmålet om samme resultat følger av forutsetningene for Klagenemndas modell for beregning av stedbunden inntekt.

Selskapets klage tas ikke til følge.

Kjennelsen er enstemmig.

SLUTNING

Ligningen av [Selskapet] for inntektsåret 2004 fastholdes hva angår beregning av stedbunden inntekt knyttet til rørledningen mellom [Terminal A] og [Terminal B].

.....

Etterfølgende merknad:

Saken ble brakt inn for domstolen. Staten ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 4. mars 2008.

15) Kjennelse 11. desember 2006 Kostnadsføring av beholdninger av reservedeler og utstyr (Spare Parts)

1 Innledende bemerkninger

Selskaper som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven har i lang tid fått innrømmet skattemessig fradrag for verdi pr. 31.12. av lager av såkalte "spare parts" (forbruksvarer, reservedeler og utstyr). Skattemessig verdi pr. 31.12. av slikt lager blir av selskapene normalt satt til null. Dette innebærer at kostnadene blir utgiftsført direkte.

Ved ligningene for inntektsårene 2002 og 2003 ble det for en rekke selskaper gjort fravikelser fra påstander vedrørende kostnadsføring av beholdninger av spare parts. Anførselene fra selskapene som har klaget er behandlet samlet.

2 Saksforholdet

2.1 *Hva er spare parts?*

Reservedelslagre og lagre av forbruksvarer og utstyr (spare parts) er en del av den enkelte lisensens eiendeler. Inndelingen av lageret gjøres av operatøren og kan variere fra lisens til lisens. To operatører opererer med gruppene "consumable spare parts", "capital spare parts" og "drilling and well equipment". En operatør har en 4-deling, slik at man i tillegg opererer med "gas generator pool". Partnerne på denne operatørens felt inkluderer "gas generator pool" i "capital spare parts". Øvrige operatører skiller kun mellom "consumable spare parts" og "drilling and well equipment".

"Consumable spare parts" er pumper, ventiler, slanger, motorer og motordeler, kabler, skruer og muttere, elektriske kort og andre komponenter til bruk i offshore virksomheten. Kjemikalier til produksjonsprosessen er også nevnt. Fremtidig bruk er oppgitt til vedlikehold og drift. Lagrene er delvis plassert på land og delvis på sokkel, med hovedvekt på land.

Når det gjelder "capital spare parts", synes operatørene å legge litt ulike kriterier til grunn for kategorien. En operatør beskriver delene som tyngre reservedeler med lav omløpshastighet og høy kostpris. En annen operatør bruker som kriterium hvor vitale delene er. En tredje operatør opplyser at dette gjelder reservedeler for beredskapsformål som ikke inngår i jevnlig forbruk. En fjerde operatør har opplyst at dette er et minimumslager som er nødvendig for å sikre kontinuerlig drift, og som selskapet har behandlet som en del av feltinvesteringene. Lagrene er delvis plassert på land og delvis på

sokkel, med hovedvekt på land. I tillegg kommer som nevnt at partnerne på felt hvor "gas generator pool" (se nedenfor) er skilt ut, inkluderer dette i "capital spare parts".

"Drilling and well equipment" er i det vesentligste foringsrør (casing – sementeres fast i brønnveggen for å hindre sammenrasing) og produksjonsrør (tubing – føres inn i brønnen for å lede petroleum) samt brønnhodeutstyr (dvs. ventiler eller hele ventiltrær til plassering på havbunnen eller på plattform). Fremtidig bruk er oppgitt til boring og/eller komplettering av produksjons- og/eller letebrønner. Lagrene er plassert på land.

Når det gjelder "gas generator pool" er dette innkjøpte reserveturbiner til utskifting i en rotasjonsordning hvor turbinene demonteres og tas til land for periodisk overhaling (etter 25.000 timers drift). Ferdig overholte turbiner står på lager på land inntil en ny turbin tas inn for overhaling.

Lagrene inngår normalt i fellesregnskapene under gruppen arbeidskapital, og det er operatøren som på vegne av partnerskapet holder rede på og ved behov kompletterer lagrene. Operatøren gir imidlertid ingen anbefaling mht. regnskaps- og skattemessig behandling, og partnerne innarbeider postene slik de selv finner det riktig. De aller fleste lagrene er verdsatt til historisk kost i fellesregnskapene. Det har i enkelte tilfelle vist seg at gruppen "capital spare parts" aktiveres direkte på prosjektet med virkning for avskrivninger og friinntekt. Denne gruppen fremgår derfor ikke nødvendigvis alltid av lisensens arbeidskapital.

I tillegg kommer at operatørselskapene, med to unntak, har egenopererte lagre av "drilling and well equipment". Disse er stort sett av mindre verdi, og lagrene inngår ikke i fellesregnskapet. Alle operatørselskapene som har slike lagre balansefører disse uten virkning for avskrivninger og friinntekt. Unntaket er en operatør, som utgiftsfører slike lagre.

Basert på opplysninger fra operatørene utgjør reservedelslagrene for alle felt følgende pr 31.12.01, 31.12.02 og 31.12.03. (Opplysninger for inntektsåret 2001 er tatt med i oversikten for sammenligningens skyld.):

Tabell 1

Type Spare Parts	2001	2002	2003
Drilling and Well Equipment	916 151 886	1 491 832 907	1 681 950 322
Consumable Spare Parts	1 979 762 444	3 097 698 872	3 549 131 499
Capital Spare Parts	449 099 581	690 747 272	729 335 541
Gas Generator Pool	41 577 465	278 763 645	187 953 978
SUM	3 386 591 376	5 559 042 696	6 148 371 341

2.2 Regelverk og ligningspraksis vedrørende behandling av reservedelslager før inntektsårene 2002-03

Før skattereformen av 1992 fulgte vurderingsreglene for varebeholdning av sktl. 1911 § 50, 2. ledd bokstav a. Bestemmelsen lød som følger:

- ”a) Beholdninger av varer settes i alminnelighet til en av følgende verdier:
- 1) Anskaffelsesprisen eller tilvirkningsverdien for varer som er foredlet av den skattepliktige.
 - 2) Den pris varen kan anskaffes eller tilvirkes for ved utgangen av det regnskapsår ligningen gjelder.
- Den skattepliktige kan velge mellom de angitte beregningsmåter ved verdsettelsen av de enkelte vareslag.
[...]

Varelager, herunder forutsetningsvis også reservedelslager, kunne således verdsettes til det laveste av hhv. anskaffelses- og gjenanskaffelsesverdi. I tillegg var det gitt adgang til nedskrivning for ukurans og prisfallsrisiko m.m. Bestemmelsen forutsatte at varelager pr. 31.12. var aktiveringspliktig.

Nærmere regler var gitt i Riksskattestyrets forskrift av 04.12.58 (Utv. 1958 s. 484). Forskriftens § 1 gir regler om gjennomføring av vareopptelling og utarbeidelse av vareopptellingslister. Riksskattestyret har selv kommet med ”Veiledende anmerkninger til forskriftene” (s. 491), og fra anmerkning nr. 1 til forskriftens § 1 hitsettes følgende:

”[...] forskjellige forhold kan tilsi at reglene praktiseres med noen lempe for så vidt angår beholdninger av varer som ikke direkte er beregnet på videresalg eller foredling. Når således beholdningen av en vare *som ikke er ført over varekonto, er av uvesentlig betydning*, eksempelvis emballasje i en detaljforretning hvor kjøpet av emballasje er bokført på omkostningskonto eller en annen utgiftskonto, bør det i alminnelighet ikke være noe å bemerke til om den næringsdrivende i et slikt tilfelle unnlater å foreta opptelling og aktivering av emballasjebeholdningen. For så vidt angår hjelpestoffer o.l. i produksjonsbedrifter, vil det kunne komme til å kreve et uforholdsmessig omfattende arbeid å gjennomføre en så nøyaktig opptelling og spesifikasjon som reglene forutsetter. I slike tilfelle bør det inntil videre ikke gjøres noen innvending mot at det bare foretas en etter forholdene forsvarlig opptelling og verdsettelse av disse varer. Det samme vil rent unntagelsesvis også kunne gjelde for salgsvarer, eksempelvis for skruer i jernvareforretninger.

For så vidt angår reservedeler o.l., vil det i praksis ofte være vanskelig å trekke grensene i forhold til driftsmidler. Beholdning av reservedeler må i slike tilfelle enten telles opp og verdsettes etter reglene for varebeholdninger eller i regnskapet behandles som driftsmidler (aktiveres og avskrives etter reglene for driftsmidler, medmindre det dreier seg om ubetydelige og uvarige driftsmidler som kan utgiftsføres ved anskaffelsen). [...]"

Riksskattestyret åpner i denne anmerkningen for en viss fleksibilitet når det gjelder opptelling av varer av "uvesentlig betydning", først og fremst emballasje og annet som ikke direkte er ment for videresalg. Det presiseres imidlertid at "reservedeler" skal telles opp og aktiveres, enten som varebeholdning eller som driftsmidler. Unntak gjelder bare for ubetydelige og ikke varige driftsmidler, som kan utgiftsføres ved anskaffelsen.

I et brev fra Norges Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF) til et medlem, statsautorisert revisor Ragnar M. Klette, er det vist til en uttalelse fra Riksskattestyret av 11.02.59. I et leserbrev i Tidsskrift for Revisjon og Regnskapsvesen 1975 side 203 bemerker Klette:

"Jeg vil til slutt ikke unnlate å nevne at da disse forskrifter kom i 1958, tok jeg spørsmålet opp med Norges Statsautoriserte Revisorers Forening på grunnlag av det syn jeg hadde på forskriftene og deres rekkevidde.

I brev av 11.2.59 fra foreningen ble det svart: "Muntlige drøftelser har fremkalt en uttalelse fra Riksskattestyret om at man ikke vil ha noe å bemerke til at ligningsmyndighetene aksepterer en vurdering av 0 av emballasje, brensel og rekvisita for et normalt forbruk for eksempel for et halvt til ett år. Derimot vil man gjerne ha et kvantum, og for det annet ha oppgaver, hvis det dreier seg om reell formuesplassering i denne slags varer."

Hvorvidt denne uttalelsen ble gjort videre kjent fra foreningens side den gang, tør jeg ikke si. [...]"

Det har ikke latt seg gjøre, bl.a. etter forespørsler til Skattedirektoratet og NSRF, å fremskaffe nærmere dokumentasjon i tilknytning til uttalelsen.

Utgiftsføring av reservedelslager pr. 31.12. ble godtatt ved ligningene av særskattepliktige skattytere uten nærmere vurdering frem til inntektsåret 1980, da et selskap hadde utgiftsført sitt reservedelslager pr. 31.12.80 med kr 28 mill. Lageret ble av selskapet betegnet som "beholdning av reservedeler og deler som forbrukes under produksjonen". Det aktuelle selskap anså reservedelslageret som et lager til løpende forbruk, og anførte at korrekt regnskapsmessig behandling ville være nedskrivning til netto salgsverdi av delene pr. 31.12., jf. dagjeldende regnskapslov § 20.

Selskapets påstand på dette punkt ble fraveket ved ligningen, men selskapet fikk etter klage medhold i at reservedelslageret pr. 31.12.80 kunne utgiftsføres fullt ut, ved kjennelse avsagt av Klagenemnda 19.09.1983 (1980-kjennelsen). Denne kjennelsen ble

lagt til grunn av oljeskattemyndighetene for utviklingen av praksis vedrørende utgiftsføring av reservedelslager.

Frem til skattereformen av 1992 ble utgiftsføring pr. 31.12. akseptert ved ligningene av oljeselskapene. Skattereformen medførte imidlertid en endring i sktl. § 50 2. ledd bokstav a, som med virkning fra 01.01.91 fikk følgende ordlyd:

”Beholdningen av varer verdsettes til anskaffelsesverdien eller, for varer som er foredlet av den skattepliktige, til tilvirkningsverdien. [...] Ved realisasjon av ikke-individualiserbare varer anses de først anskaffede varer å være realisert først.

Opp- eller nedskrivning av verdien av beholdningen av varer, varekontrakter og fordringer kommer ikke i betraktning ved ansettelsen av inntekten.
[...]"

Varelager skulle nå verdsettes til anskaffelsesverdi; det var ikke lenger adgang til å benytte gjenanskaffelsesverdi. Adgangen til nedskrivning for ukurans, prisfallsrisiko etc. ble fjernet.

1958-forskriften ble samtidig avløst av forskrift av 16.12.92 vedrørende vareopptellingslister og verdsettelse av varebeholdninger (Utv. 1993 s. 960). Av denne fremgikk at varebeholdninger generelt skal verdsettes til anskaffelsesverdi eller tilvirkningsverdi. Forskriften ble videre utfyllt av en melding fra Kontroll- og regnskapsavdelingen i Skattedirektoratet datert 13.10.93 - Ko 04/1993 – hvorav bl.a. fremgikk:

”Under varer går etter vanlig språkbruk også emballasje, brensel og hjelpestoffer, selv om disse helt eller delvis forbrukes under produksjonsprosessen, samt materialer og reservedeler for vedlikehold og nyanlegg. Reglene om opptak og verdsettelse gjelder derfor også for disse varer. Det er for så vidt uten betydning for reglenes anvendelsesområder på hvilke konti nevnte varer blir bokført. Det er således ikke avgjørende om vedkommende vare er bokført på "varekonto" (eller "tilvirkningskonto"). Men forskjellige forhold kan tilsi at reglene praktiseres med noen lempelse for så vidt angår beholdningen av varer som ikke direkte er beregnet på videresalg eller foredling. Når beholdningen av en vare som ikke er ført over varekonto, er av uvesentlig betydning, eksempelvis emballasje i en detaljforretning hvor kjøpet av emballasje er bokført på omkostningskonto eller en annen utgiftskonto, bør det i alminnelighet ikke være noe å bemerke til at den næringsdrivende unnlater å foreta opptelling og aktivering av emballasjebeholdningen. For så vidt angår hjelpestoffer o l i produksjonsbedrifter, kan det kreve et uforholdsmessig arbeid å gjennomføre en så nøyaktig opptelling og spesifikasjon som reglene forutsetter. I slike tilfelle bør det ikke gjøres noen innvendinger mot at det bare foretas en etter forholdene forsvarlig opptelling og verdsettelse av disse varer. For salgsvarer vil dette bare unntaksvis være tilfelle.

For så vidt angår reservedeler o l vil det i praksis ofte være vanskelig å trekke grensene i forhold til driftsmidler. Beholdning av reservedeler må i slike tilfelle enten telles opp og verdsettes etter reglene for varebeholdninger eller i regnskapet behandles som driftsmidler (aktiveres og avskrives

etter reglene for driftsmidler, med mindre det dreier seg om ubetydelige og uvarige driftsmidler som kan utgiftsføres ved anskaffelsen)."

Ved ligningen for inntektsåret 1993 besluttet Oljeskattekontoret å innhente Skattedirektoratets syn i forbindelse med vurderingen av om det forelå en endret rettsstilstand etter skattereformen for utgiftsføring av reservedeler m.v.

I Skattedirektoratets svarbrev fastslås bl.a. når det gjelder 1959-uttalelsen at denne "gir anvisning på et unntak som ikke er begrunnet i tolkning av regelen, men i kulanse". Foretatte regelendringer ble av Skattedirektoratet ansett som regelendringer av systematisk karakter, og direktoratet mente dette begrunnet en vurdering og eventuell omlegging av gjeldende praksis. Det heter videre:

"Etter direktoratets oppfatning vil lojalitet til det nye systemet tilsi stor varsomhet med å gjøre unntak fra aktiveringsplikten. Dersom noen vesentlig del av det utgiftsførte forbruksvare- og reservedelslager er direkte produksjonskostnader, og ikke ubetydelige eller ikke varige driftsmidler, må denne delen verdsettes og aktiveres. Det vil trolig fortsatt være grunnlag for en viss kulanse i forhold til opptelling og verdsetting av beholdninger som er økonomisk ubetydelige og dertil kanskje vanskelig å gi en oversikt over. Direktoratet finner likevel at som norm må "økonomisk ubetydelig" forstås mindre relativt og mer absolutt."

Oljeskattekontoret mente etter dette at man hadde tilstrekkelig grunnlag for å revurdere den etablerte praksis og foreslo derfor overfor Oljeskattenemnda at selskapene måtte pålegges å aktivere beholdninger av forbruksvarer, reservedeler og utstyr.

Oljeskattenemnda fant imidlertid at det ikke var grunnlag for å endre praksis. Nemnda la bl.a. vekt på at Klagenemnda i 1980-kjennelsen godtok slik utgiftsføring av reservedeler som lå på lager ved utløpet av året, og at ordlyden i Skattedirektoratets melding av 13.10.93 til den nye forskriften av 16.12.92 er omtrent identiske med kommentarene til den tidligere forskriften av 04.12.58. Dersom hensikten hadde vært en endring av praksis, måtte dette etter nemndas vurdering også ha kommet klarere til uttrykk i direktoratets svar på Oljeskattekontorets forespørsel. Nemnda opprettholdt således ved ligningen for 1993 sitt tidligere standpunkt om at det ikke var grunnlag for å endre selskapenes praksis med direkte utgiftsføring av reservedeler og forbruksvarer ved anskaffelse, i stedet for aktivering og utgiftsføring etter hvert som de blir forbrukt. Det ble ved ligningen ikke tatt opp til vurdering hvorvidt selskapene rent faktisk fulgte den praksis som ble trukket opp i 1980-kjennelsen.

Etter dette har Oljeskattenemnda fortsatt å legge selskapenes påstander til grunn ved ligningene når det gjelder kostnadsføring av reservedelslager pr. 31.12.

2.3 Ligningene for inntektsårene 2002 og 2003

Da de utgiftsførte beløp etter hvert syntes å ha blitt meget store, ble forholdet igjen tatt opp til vurdering ved ligningen for inntektsåret 2001. Det ble imidlertid ikke foretatt noen fravikelser ved ligningen for dette inntektsåret, da problemstillingene måtte utredes grundigere.

En rekke selskaper hadde i selvangivelsene for inntektsåret 2002 utgiftsført lager av "consumable spare parts" pr. 31.12.02 fullt ut. Dette ble ikke akseptert av Oljeskattenemnda. Nemnda la til grunn at det forelå bindende ligningspraksis for utgiftsføring av lager av "consumable spare parts" pr. 31.12 begrenset oppad til maksimalt seks måneders beregnet forbruk. Fradrag ble innrømmet i samsvar med dette. Totalt utgiftsførte beløp utgjorde ca. NOK 1,65 milliarder. Av dette ble ca. NOK 247 millioner godkjent til fradrag. Utgiftsførte beløp ut over seks måneders beregnet forbruk ble tilbakeført ved ligningen, til sammen netto ca. NOK 1,4 milliarder. For inntektsåret 2003 utgjorde tilsvarende størrelser henholdsvis NOK 1,92 milliarder, NOK 284 millioner og NOK 1,63 milliarder. Se nedenstående tabell:

	<i>Utgiftsført</i>	<i>Godkjent</i>	<i>Tilbakeført</i>
2002	1 647 528 007	246 785 963	1 400 742 043
2003	1 916 832 231	284 088 111	1 632 744 121
Endring	269 304 224	37 302 147	232 002 077

Med utgangspunkt i ovenstående beløp ble NOK 231 646 331 netto tilbakeført for skatteformål ved ligningen for 2003. Beløpet fremkommer i nedenstående tabell. Tabellen under avstemmer endring mot faktisk tilbakeført beløp for 2003 når det gjelder "consumable spare parts". Differansen skyldes spesielle forhold knyttet til at et selskap for 2002, samt at et annet for 2003, hadde avskrevet deler av beholdningen som også må tilbakeføres.

<i>Netto tilbakeført for skatteformål 2003</i>	<i>NOK</i>
Reverserer tilbakeføring for 2002	-1 400 742 043
Unntatt for ett selskap...	-369 607
Akk. Utgiftsføring for pr 31.12.03	1 916 832 231
Godkjent fradrag pr 31.12.03	-284 088 111
Tilbakefører akk. Avskrivninger ett selskap	13 860
Netto tilbakeført 2003	231 646 331

"Capital spare parts" ble vurdert aktivert med, eventuelt uten, virkning for avskrivninger og friinntekt. Eventuelle direkte utgiftsførte beløp ble vurdert tilbakeført og erstattet med avskrivninger og friinntekt. Selskapene ble imidlertid lignet etter sine påstander ved ligningene for 2002 og 2003.

Når det gjelder ”drilling and well equipment”, la Oljeskattenemnda til grunn at gruppen bare unntaksvis kunne sies å bestå av reservedeler i egentlig forstand. Nemnda kom til at lagerbeholdninger av ”drilling and well equipment” ved anskaffelse ikke kunne utgiftsføres eller aktiveres med virkning for avskrivninger og friinntekt. Ved vurderingen ble det bl.a. lagt vekt på at lagerbeholdninger av ”drilling and well equipment” beholder samme tilstand som ved innkjøp, og at det for slike lagerbeholdninger derfor ikke har funnet sted en oppofrelse, kun en ombytting av formuesgoder. Så lenge beholdningene ligger på lager har de heller ikke bidratt til inntekts erverv. Selv om det unntaksvis kunne tenkes for eksempel beredskapshensyn, var det Oljeskattenemndas syn at lagerbeholdningene som sådan i det alt vesentlige ikke hadde noen selvstendig funksjon i virksomheten. Oljeskattenemnda la etter dette til grunn at ”drilling and well equipment” skulle aktiveres uten virkning for avskrivninger og friinntekt. De av selskapene som enten hadde utgiftsført kostnader til ”drilling and well equipment” direkte, eller aktivert slike kostnader med virkning for avskrivning og friinntekt, fikk påstandene fraveket ved ligningene. Tidligere utgiftsførte beløp ble for 2002 tilbakeført med til sammen ca. NOK 50,9 millioner, mens akkumulerte avskrivninger ble tilbakeført med til sammen ca. NOK 68,9 millioner og akkumulert friinntekt med ca. NOK 20,9 millioner. For 2003 utgjorde tilsvarende størrelser henholdsvis ca NOK 46,6 millioner, ca NOK 130,9 millioner og ca NOK 39,3 millioner. Se nedenstående tabell.

	<i>Akk. Utgiftsføring</i>	<i>Akk. Avskrivninger</i>	<i>Akk. friinntekt</i>
2002	50 916 632	68 892 870	20 900 911
2003	46 602 407	130 938 744	39 281 622
Endring	-4 314 225	62 045 874	18 380 711

Tabellen under avstemmer dette utgangspunktet mot faktisk tilbakeført beløp for 2003. Differansen skyldes spesielle forhold knyttet til et selskap for 2002, samt at et annet selskap for i 2003, hadde aktivert deler av beholdningen av ”consumable spare parts” med virkning for avskrivninger. Dette må også tilbakeføres.

	<i>Utgiftsført</i>	<i>Avskrivninger</i>	<i>Friinntekt</i>
Reverserer tilbakeføring for 2002	-50 916 632	-68 892 870	-20 900 911
Unntatt for et selskap	3 987 926		
Akk. utgiftsføring for pr 31.12.03	46 602 407	130 938 744	39 281 622
Tilbakefører akk. friinntekt <u>consumable spare parts</u> et selskap			4 158
Netto tilbakeført 2003	-326 299	62 045 874	18 384 869

”Gas generator pool” ble av Oljeskattenemnda tillatt medtatt i avskrivnings- og friinntektsgrunnlaget. Dette ble begrunnet utfra generatorenes funksjon, som er å produsere strøm for plattformene. Det kreves derfor helkontinuerlig drift av generatorene. Generatorene krever nødvendigvis også overhaling av et omfang som nødvendiggjør demontering og overføring til land. For å sikre helkontinuerlig drift, er det derfor i tillegg

nødvendig med en ekstra generator. Nemnda kom utfra dette til at de ekstra generatorene ikke var å anse som reservedeler eller lagrede forbruksvarer, men som en del av selve driftsmiddelet.

Ved ligningene for 2002 og 2003 la Oljeskattenemnda således følgende til grunn:

- Det ble innrømmet skattemessig fradrag for lager av "consumable spare parts" pr. 31.12. begrenset til maksimalt seks måneders beregnet forbruk
- Selskapenes påstander vedrørende "capital spare parts" ble lagt til grunn.
- Det ble ikke innrømmet skattemessig fradrag for verdi av lager av "drilling and well equipment" pr. 31.12.
- Det ble innrømmet skattemessige avskrivninger og friinntekt for "gas generator pool".

Ved ligningen for inntektsåret 2002 opplyste selskapet at det hadde utgiftsført lager av "consumable spare parts" med kr 64 355 507. Når det gjaldt lager av "drilling and well equipment" opplyste selskapet at det hadde direkte utgiftsført kr 1 605 331, mens det hadde aktivert kr 24 186 131 med virkning for avskrivning og friinntekt.

Ved behandling i Oljeskattenemnda ble det godkjent fradragsføring for ½ års beregnet forbruk av "consumable spare parts", lik kr 9 289 009. Selskapets påstand ble fraveket ved at utgiftsført "consumable spare parts" ble tilbakeført med kr 55 066 498, mens utgiftsført "drilling and well equipment" ble tilbakeført med kr 1 605 331, samt at avskrivninger og friinntekt ble tilbakeført med henholdsvis kr 4 031 021 og kr 1 209 306. Videre ble netto korreksjon fordelingsgrunnlag sokkel økt med henholdsvis kr 55 066 498 for "consumable spare parts" og til sammen kr 5 636 352 for "drilling and well equipment".

Ved ligningen for inntektsåret 2003 opplyste selskapet at det hadde utgiftsført lager av "consumable spare parts", og at dette lageret utgjorde kr 67 714 151 pr 31.12.03. Selskapet opplyste videre at det hadde aktivert lager av "consumable spare parts" med kr 1 729 200 pr 31.12.03, uten virkning for avskrivning og friinntekt. Når det gjaldt lager av "drilling and well equipment" opplyste selskapet at det hadde utgiftsført lager med kr 1 580 003 pr 31.12.03. Videre opplyste selskapet at det hadde aktivert lager pr 31.12.03 med kr 17 176 380 med virkning for avskrivninger og friinntekt.

Ved behandlingen i Oljeskattenemnda ble selskapets påstand fraveket med kr 5 593 247 når det gjaldt utgiftsført "consumable spare parts". Denne fravikelsen fremkommer ved at fravikelsen for 2002 blir reversert og erstattet med årets utgiftsførte beløp minus fradrag for beregnet ½ års forbruk, lik kr 7 054 406. Dette kan vises på følgende måte:

	NOK
Reversert fravikelse ved ligningen 2002	(55 066 498)
Tilbakefører akkumulert utgiftsføring 31.12.03	67 714 151
Fradrag for beregnet ½ års forbruk	(7 054 406)
Netto korreksjon sokkelinntekt 2003	5 593 247

Netto fordelingsgrunnlag sokkel økte med kr 5 593 247.

Når det gjaldt ”drilling and well equipment”, ble selskapets påstand fraveket ved at Oljeskattenemnda tilbakeførte akkumulert utgiftsføring/avskrivning med kr 2 209 837. Denne fravikelsen fremkommer ved at fravikelsen for 2002 blir reversert og erstattet med årets utgiftsførte beløp. Dette kan vises på følgende måte:

	NOK
Reversert fravikelse ved ligningen 2002 (avskrivning)	(4 031 021)
Reversert fravikelse ved ligningen 2002 (utgiftsføring)	(1 605 331)
Tilbakefører akkumulert avskrivninger pr 31.12.03	6 266 186
Tilbakeført utgiftsføring pr 31.12.03	1 580 003
Netto korreksjon sokkelinntekt 2003	2 209 837

Videre ble selskapets påstand fraveket ved at friinntekten ble redusert med kr 670 550. Denne fravikelsen fremkommer ved at fravikelsen for 2002 blir reversert og erstattet med årets beregnede friinntekt. Dette kan vises på følgende måte:

	NOK
Reversert fravikelse ved ligningen 2002	1 209 306
Tilbakefører akkumulert friinntekt pr 31.12.03	(1 879 856)
Netto korreksjon sokkelinntekt 2003	(670 550)

Netto fordelingsgrunnlag sokkel økte med kr 2 209 837.

I endringsvedtak (v/formannen) av henholdsvis 3. og 16. mars 2005 ble det foretatt en innbyrdes justering av beløpene for årene 2002 og 2003 vedrørende ”drilling and well equipment”. Sokkelinntekten ble i vedtakene redusert med kr 627 565 for 2002, og økt med tilsvarende beløp for 2003 vedrørende avskrivninger. Friinntekten ble i vedtakene økt med kr 188 269 for 2002 og redusert med tilsvarende beløp for 2003. Videre ble fordelingsgrunnlaget for finansposter korrigert ved at sokkelgrunnlaget ble økt med kr 627 565 for 2002, og redusert med tilsvarende beløp for 2003.

I sum har dette medført at selskapet for årene 2002 og 2003 har fått tilbakeført avskrivninger på henholdsvis kr 3 403 456 og kr 2 862 730, samt friinntekt på henholdsvis kr 1 021 037 og kr 858 819 vedrørende ”drilling and well equipment”. Fordelingsgrunnlaget for finansposter er korrigert ved at sokkelgrunnlaget er økt med henholdsvis kr 3 403 456 og kr 2 862 730 for 2002 og 2003.

3 Anførslene

3.1 *Selskapets klage*

[Selskapet] har påklaget ligningene for 2002 og 2003 hva gjelder spare parts i selskapets brev av henholdsvis 1. desember 2003 og 22. desember 2004. Til Oljeskattekontorets klagenotat ble det utarbeidet en samlet fremstilling av alle selskapenes klager som ble forelagt Klagenemnda. Nedenfor er derfor bare denne sammenfatningen av selskapenes klager sitert:

”3.1 Consumable Spare Parts

3.1.1. Innledning

Det blir av selskapene poengtert at lagrene av consumable spare parts består av mindre beholdninger av pumper, ventiler, slanger, diverse mindre elektriske komponenter og kjemikalier. Det blir argumentert for at dette er nødvendig reserveutstyr for selskapene å ha i beredskap, bl.a. for å kunne drive en forsvarlig og effektiv virksomhet på norsk sokkel. At det bare er innrømmet fradrag for et lager som skal dekke opp til et halvt års forbruk er etter selskapenes mening ikke godt nok for å opprettholde denne beredskapen.

3.1.2 Skattemessig behandling

Det påpekes av selskapene at behandlingen av reservedelslager ikke direkte er regulert verken i skatteloven eller petroleumsskatteloven. Selskapene mener derfor at man står overfor et valg når det gjelder hvordan reservedelslager skattemessig skal behandles. Enten må det anses som et eget driftsmiddel, dvs. at det er varig og betydelig, eller det må anses å følge reglene for varebeholdning. Selskapene viser i denne forbindelse til at skattyter har en valgtrett på dette området, jf. Lignings-ABC 2002 s. 295::

”Reservedeler til driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer.”

Selv om det kan være uklart på hvilken måte reservedelslager skal behandles skattemessig, viser selskapene til at det i petroleumsvirksomheten er nedfelt regler gjennom langvarig ligningspraksis. Praksisen forutsettes å gå tilbake til 1970-tallet, og ble, med henvisning til 1959-uttalelsen, stadfestet i 1980-kjennelsen. Videre trekkes Riksskattestyrets anmerkningene til 1958-forskriften, videreført i Skattedirektoratets melding Ko 1993-04 frem.

Praksisen blir av selskapene tolket slik at reservedeler kan utgiftsføres løpende, samt at det ikke er satt noen øvre grense for utgiftsføring av reservedelslagre.

Selskapene viser etter dette til at praksis på området har medført at lager av reservedeler av typen consumable spare parts, som i verdi kun utgjør en svært liten andel av selskapets eiendeler på norsk sokkel (rundt 0,5% av brutto eiendeler), er løpende utgiftsført. Selskapene hevder at denne praksisen er fulgt av de aller fleste sokkelselskaper.

Det poengteres at den praksis som har vokst frem gjelder én type virksomhet, nemlig petroleumsvirksomhet. Selskapene finner det således underlig at petroleumsskattemyndighetene nå påberoper uttalelser om reservedelslagre i sin alminnelighet som grunnlag for å endre praksisen.

Det hevdes videre at det ikke er noe som tyder på at praksisen bygger på noen form for kulanse fra skattemyndighetenes side. Selskapene trekker frem at Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda etter skattereformen av 1992 tok forholdet opp til ny grundig vurdering ved ligningen for inntektsåret 1993. Det vises til at det da ble konkludert med at det ikke var grunnlag å gripe inn i den eksisterende praksis.

3.1.3 *Reservedelslagerets størrelse*

Selskapene trekker frem at Klagenemnda i 1980-kjennelsen uttalte at reservedelslageret isolert sett hadde en høy verdi, men at denne verdien vurdert i forhold til anleggsmidlene, omsetning og skattepliktig overskudd bare utgjorde en ubetydelig andel. Selskapene hevder i tråd med dette at man ikke må se på absolutte beløpsstørrelser når det gjelder utgifter til reservedelslagre. Videre argumenteres det for at denne type kostnader under enhver omstendighet blir ansett som relativt ubetydelige for et oljeselskap, samt at utgiftsføringen må tillates så lenge et slikt reservedelslager er av en naturlig størrelse sett i forhold til selskapets totale virksomhet. Det blir i denne forbindelse trukket frem at nemnda i 1980-kjennelsen uttalte at lagrene for de fleste varegrupper bare utgjorde et halvt års forbruk, samt at nemnda i sin endelige konklusjon viste til at lagrene i den konkrete saken heller ikke var større enn ”naturlig for virksomheten”.

Hvorvidt lageret ikke er større enn det virksomheten naturlig tilsier, blir av noen selskaper trukket frem som det viktigste kriteriet for om reservedelslageret kan utgiftsføres. Hvorvidt lageret vil tilsvare mer eller mindre enn et halvt års forbruk, hevdes derfor i seg selv ikke å være avgjørende så lenge forsvarlig drift krever et større reservedelslager. Virksomheten som drives på norsk sokkel påpekes å være ekstrem på flere måter. Inntektstapet ved å måtte stoppe produksjonen på grunn av manglende forbruksmateriell blir opplyst å fort bli enormt sammenlignet med en ”krambod” som mangler hyssing eller brensel. Problemet med drift innen petroleumsvirksomhet generelt og i Nordsjøen spesielt er at reservedelene er veldig spesielle, samt at det ekstreme været kan innebære at det kan gå flere dager uten at det er mulig å transportere materialer til plattformene.

Det blir også vist til at de relative størrelsene som fremkommer i 1980-kjennelsen ligger tett opptil de relative størrelsene for inntektsåret 2002. I denne forbindelse trekkes to forholdstall frem; det ene mellom selskapets utgifter til reservedelslagre og omsetningen, og det andre mellom selskapets utgifter til reservedelslagre og balansen.

3.1.4 *Ligningspraksis*

Selskapene trekker frem at utgiftsføringen bygger på lang og fast praksis som ikke kan endres til ugunst for skattyter uten gjennom lovgivning. I den forbindelse trekker selskapene frem Høyesteretts dom inntatt i Rt 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark). Et av selskapene oppsummerer dommen på følgende måte:

”Det dreiet seg her om i hvilken grad underskuddsfremføring skulle nektes i medhold av den gamle skattelovens § 53 for så vidt gjaldt konvertering av gjeld til aksjekapital. Basert på en uttalelse fra Finansdepartementet fra 1995 konkluderte skattemyndighetene med at den aktuelle gjeldskonverteringen måtte omfattes av skattelovens § 53. Den aktuelle uttalelsen fra Finansdepartementet gikk imidlertid på tvers av tidligere uttalelser og tidligere fast etablert praksis. Høyesterett konkluderte da med at det på bakgrunn av tidligere

praksis var etablert en **rett** for skatteyster som ikke kunne tas bort annet enn ved ny lovgivning.[...]"

Selskapene mener at det er mange paralleller mellom denne saken og spørsmålet om utgiftsføring av consumable spare parts. Det vises til at det i begge tilfeller dreier seg om en langvarig etablert praksis der lovtekst og lovforarbeider ikke gir noe klart svar, og der en endring vil være til ugunst for skatteyster. Selskapene mener det vil være svært vanskelig å skulle legge et annet synspunkt til grunn vedrørende bindende ligningspraksis i foreliggende sak.

Selskapene oppsummerer spørsmålet om bindende ligningspraksis vedrørende spare parts på følgende måte:

- Det har vært fulgt en konsekvent praksis siden petroleumsskatteregimets tilblivelse
- Den foreliggende praksis er kjent blant samtlige utvinningsselskap samt deres rådgivere
- Praksisen har vært publisert
- Spørsmålet har vært vurdert av ligningsmyndighetene ved flere anledninger uten at det er påpekt at den foreliggende praksis er i strid med gjeldende regler eller prinsipper
- Det er tale om en fravikelse av praksis til ugunst for skatteyster
- Det foreligger en rekke tilfeller hvert eneste år hvor praksis er fulgt
- Hensynet til forutberegnelighet tilsier at det må en lovendring til for å endre praksis.

3.1.5 Utglidning av praksis

Når det gjelder spørsmålet om utglidning av praksis, blir dette imøtegått av selskapene som dels udokumentert og dels å ha formodningen mot seg. Det vises i denne forbindelse til at ingen selskaper vil ha mer reservedeler på lager enn høyst nødvendig, og at en eventuell vekst i reservedelslageret grunner i vekst i basisvirksomheten. Det vises i denne forbindelse til det som tidligere er omtalt vedrørende forholdet mellom reservedelslager og henholdsvis omsetning og balanse.

3.2 *Drilling and well equipment*

3.2.1 *Tilbakeføring grunnet direkte utgiftsføring*

De av selskapene som har utgiftsført lager av drilling and well equipment direkte, og som har fått tilbakeført dette ved ligningene, kan ikke se at det er noe grunnlag for nekte fradragsføring av lager vedrørende denne type reservedeler. De viser i utgangspunktet til det som er anført under punktet consumable spare parts. De kan ikke se at "foringsrør, produksjonsrør og brønnhodeutstyr" ikke inngår i den type reservedelslager som ble behandlet i 1980-kjennelsen, og derigjennom skal behandles annerledes enn beholdninger av "pumper, ventiler, slanger, diverse mindre elektriske komponenter og kjemikalier etc", jf definisjonen av consumable spare parts.

For øvrig trekkes frem at et alternativ til direkte fradragsføring synes å være at man behandler dette som henholdsvis leteutgift, del av driftsmiddel eller reservedeler avhengig av om de konkrete objektene benyttes til letebrønner, utvikling av nye produksjonsbrønner eller utskifting av utstyr på eksisterende brønner. Den konkrete klassifiseringen vil da avhenge av de enkelte objektenes formål og egenskaper. Utgifter til letebrønner må i så fall bli å utgiftsføre direkte som leteutgift etter psktf. § 3. Videre vil utstyr til utvikling av produksjonsbrønner bli å aktivere som driftsmiddel etter petrsktl. § 3 b annet punktum og psktf § 2 første ledd. Deretter må utstyret avskrives etter petrsktl. § 3 b og gi friinntekt etter § 5 fjerde ledd. Det forhold at de enkelte elementene ikke er inkorporert i resten av produksjonsinnretningen anses ikke avgjørende for rett til avskrivning og friinntekt. Det vises i denne forbindelse til de refererte bestemmelser, samt Ot.prp. nr. 3 (1986-87) side 15, hvor begrepet "pådratt" i petrsktl. § 3 er behandlet:

”Pådratt” betyr her at det i samsvar med god regnskapsskikk er grunnlag for å belaste virksomhetens regnskap med utgiftene. For innkjøpte ytelser mv. er dette normalt det tidspunkt da det har oppstått (er stiftet) en betalingsforpliktelse.”

Det hevdes etter dette at det er uomtvistet at objektene er levert, og at det dermed har oppstått en betalingsforpliktelse. I den grad det skulle være utstyr som er beregnet på utskifting av eksisterende deler på produksjonsbrønner, anføres videre at det vil måtte bli å behandle som reservedeler i tråd med den praksis som følges for consumable spare parts. Den skisserte løsning vil medføre vanskelige avgrensninger, samt at det økonomiske resultat i forhold til skatt vil bli tilnærmet det samme uavhengig av hvilken kategori den enkelte reservedel vil bli sortert under. Dette begrunnes med at årsaken til at det ble innført avskrivning med friinntekt, var at dette skulle gjøre det nøytralt i forhold direkte utgiftsføring.

3.2.2 Tilbakeføring av avskrivninger og friinntekt

3.2.2.1 Utbyggings- og produksjonsbrønner

De selskapene som ved ligningene fikk tilbakeført avskrivninger og friinntekt vedrørende aktiverte kostnader tilknyttet drilling and well equipment, er uenige i dette. De påpeker at drilling and well equipment for utbyggings- og produksjonsbrønner kjøpes inn for en eller flere brønner som det er bestemt skal bores. Utstyret består som nevnt hovedsakelig av foringsrør, produksjonsrør og brønnhoder. Selskapene mener at dette utstyret skal kapitaliseres som en utbyggingskostnad på feltet, og at skattemessig avskrivning og friinntekt må få virkning fra det tidspunkt disse varene er levert. Dette i motsetning til Oljeskattenemnda som mener at selskapet først kan aktivere drilling and well equipment når disse er benyttet i en produksjonsbrønn, dvs. tatt i bruk.

Selskapene trekker i denne sammenheng paralleller til behandlingen av utstyr og materialer innkjøpt til bruk ved bygging av oljeplattformer, og det faktum at disse blir aktivert med virkning for avskrivninger og friinntekt straks de er levert. At drilling and well equipment skal følge de samme reglene mener selskapene følger direkte av psktf. § 2 som angir følgende:

”Til kostprisen for driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, regnes alle de utgiftene som påløper i forbindelse med utbygging av petroleumsfelt og rørledningsanlegg.”

Etter petrsctl. § 3b gis det avskrivninger med inntil 16 2/3% ”fra og med det år utgiftene er pådratt”. Utfra dette mener selskapene å kunne trekke at spørsmålet kun er å fastsette tidspunktet for når den skattemessige aktiveringen skal påbegynnes, dvs. fastsette når ”utgiftene er pådratt”.

Etter selskapenes vurdering skiller ikke disse bestemmelsene mellom hvorvidt gjenstanden er inkorporert i driftsmiddelet eller ikke, det være seg utbyggingsprosjekter eller produksjonsbrønner. Av dette slutter selskapene at utstyret må inngå i avskrivningsgrunnlaget i leveringsåret og ikke når det faktisk er inkorporert i driftsmiddelet.

Det vises også til tolkning av reglene langt på vei er knyttet til den faktiske situasjon som foreligger ved anskaffelse av boreutstyr. Det opplyses at noe boreutstyr anskaffes like før eller under faktisk boring, mens annet boreutstyr kan pådras i god tid før selve produksjonsboringen. Et viktig moment er i denne forbindelse at det ofte kan være lang bestillingstid på det nødvendige utstyret. På anskaffelsestidspunktet er det klart hva boreutstyret skal anvendes til, nemlig å bore produksjonsbrønner - med andre ord skattemessige investeringer som skal avskrives.

Anskaffelsestidspunktet skal gjenspeile det optimale investeringstidspunkt fra et kommersielt

ståsted. I tillegg til utenforliggende forhold som for eksempel lang leveringstid, må det fokuseres på å begrense kostnadene. På dette grunnlag konkluderes det med at dette i seg selv vil tilsi senest mulig anskaffelsestidspunkt. I motsatt retning virker det forhold at en for sen anskaffelse kan innebære en kostbar forsinkelse. På denne bakgrunn kan det ikke sees at det er grunnlag for å fravike selskapenes regnskap.

Til støtte for aktivering og friinntekt vises også til Fløystad (1996) ”Lignings-behandlingene for utvinnings- og rørledningsselskap for inntektsårene 1989-93”:

”Når noe blir gitt betegnelsen reservedel vil den naturlige forståelsen være at man har å gjøre med et objekt som skal brukes til vedlikehold. I mange tilfeller vil nok også slike objekter bli anvendt ved påkostninger og nybygg. I relasjon til petroleumsbeskatningen vil dette kunne skape særskilte avgrensningsproblemer: Etter petrsktl. § 3 bokstav b kan avskrivning påbegynnes ”fra og med det år utgiftene er pådratt”. Bl.a. Syversen (se s. 539) hevder at dette betyr at ”objektene må... kunne betraktes som sokkelanlegg fra og med anskaffelsen, hvilket må innebære at avskrivningene kan påbegynnes i leveringsåret, selv om det først er i det påfølgende år at objektene blir tatt i bruk på plattformen.” Legges dette synspunkt til grunn vil man ved levering av objekter som enten kan brukes til vedlikehold eller til påkostning/nybygg, umiddelbart etter levering måtte ta standpunkt til anvendelsesmåten: skal objektene brukes til påkostning/nybygg vil kostnadene måtte aktiveres og avskrivning kunne påbegynnes samme år som levering er foretatt.”

3.2.2.2 Undersøkelsesboring

Når det gjelder tilsvarende utstyr som nevnt over som er anskaffet av lisensen i fellesskap for undersøkelsesboring, hevdes det at det følger av psktf. § 3 at dette ikke kreves aktivert. Bestemmelsen lyder:

”Utgifter til undersøkelse som kan foretas med tillatelse gitt av norsk myndighet, herunder utgifter til undersøkelsesboring, kreves ikke aktivert.”

Selskapene tolker dette slik at det ikke foreligger noe skille mellom om de påløpte utgiftene til anskaffelse av boreutstyr er inkorporert i undersøkelsesbrønnen eller ikke. Det hevdes derfor med bakgrunn i denne bestemmelsen at det boreutstyr som er anskaffet av lisensen til boring av undersøkelsesbrønn og som er levert, kan utgiftsføres.

3.3 *Endringsadgang*

Enkelte selskaper hevder subsidært at det ikke er endringsadgang ut over to år når det gjelder aktiveringen av reservedeler som er direkte fradragsført ved tidligere års ligninger. Dette begrunner selskapene med at de ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. lignl. § 9-6 nr 3 bokstav a.”

3.2 *Oljeskattekontorets klagenotat*

Oljeskattekontorets klagenotat ble oversendt selskapet i brev av 1. juli 2005. I notatet heter det bl.a.:

”4.1 Problemstillingen

Problemstillingen Klagenemnda skal ta stilling til, er hvorvidt det foreligger rettslig grunnlag for de fravikelser som er foretatt av Oljeskattenemnda ved ligningene for inntektsårene 2002 og 2003 vedrørende consumable spare parts og drilling and well equipment.

Det er utvilsomt slik at det foreligger en praksis hvor de selskaper som har krevd fradrag for reservedelslager pr 31.12. har blitt innrømmet dette i henhold til sine påstander for inntektsårene forut for 2002. Et sentralt spørsmål er hvorvidt denne ligningspraksisen er av en slik karakter at den er rettslig bindende. Dernest blir spørsmålet om det er rettslig grunnlag for de begrensninger av utgiftsføringen som Oljeskattenemnda har lagt til grunn.

4.2 Rettsgrunnlag og ligningspraksis

4.2.1 Behandling av spare parts

Utgangspunktet, som tidligere var forutsatt i sktl. 1911 § 50 2. ledd bokstav a, og som nå fremgår av sktl. § 14-5 2. ledd, er at reservedeler skal aktiveres til anskaffelsesverdi og komme til fradrag når det på ett eller annet vis forbrukes.

Iht. Lignings-ABC 2002 s. 295 kan reservedeler etter skattyters valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer:

”Velger skattyteren å behandle reservedeler som et driftsmiddel, skal inngangsverdien for reservedeler som:

- ikke er varig og/eller ikke betydelig, etter skattyters valg kostnadsføres direkte eller aktiveres på driftsmidlets saldo, se Ot.prp 19 (1983-84) side 17, eller
- er varig og betydelig, aktiveres på driftsmidlets saldo.

Inngår reservedelene i en beholdning, skal beholdningen vurderes under ett med hensyn til om den er varig og betydelig.”

I utgangspunktet vil det etter Oljeskattekontoret vurdering være likegyldig om man velger å anse beholdningen som driftsmidler eller som varer. Konklusjonen må bli den samme; en behandling der beholdningene av reservedeler og utstyr mv. kostnadsføres løpende ved anskaffelse kan ikke forsvares.

Velger man å anse beholdningene som varelagre, rammes utgiftsføringene direkte av bestemmelsene i sktl. § 14-5 2. ledd bokstav a første punktum, jf annet punktum. Bestemmelsen sier at varebeholdningen skal verdsettes til anskaffelsesverdi.

Velger man å anse beholdningene som driftsmidler, kan man enten kostnadsføre beholdningen direkte for det tilfelle at den er ubetydelig, eller aktivere den på driftsmidlets saldo. Beholdningen vurderes under ett, dvs. at det ikke er tilstrekkelig at den enkelte reservedel har en ubetydelig kostpris. Aktiveres innkjøpte reservedeler og utstyr som driftsmidler, er det videre et spørsmål om friinntekt for slike beholdninger. Klagenemnda uttalte i en kjennelse for inntektsårene 1983 og 1984 at nemnda var ”tilbøyelig til å anta at reservedeler i alminnelighet ikke kan regnes som et driftsmiddel i næringsvirksomhet.”

Velger man å anse beholdningene som et omløpsmiddel som ikke er varebeholdning, skal i utgangspunktet en slik beholdning verdsettes etter reglene i regnskapslovens § 5-2, dvs. til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. En eventuell nedskrivning til virkelig verdi, vil imidlertid ikke kunne gis skattemessig virkning, da dette vil være en avsetning etter god regnskapskikk, og rammes av sktl. § 14-4 3. ledd.

Ko-melding 04/1993 fastslår at hovedregelen, både for reservedeler og varer, er at disse skal telles opp og verdsettes. Unntak er gjort for varer *"ikke direkte beregnet for videresalg eller foredling,"* hvor beholdningen er av *"uvesentlig betydning"*. For slike varer kan tillates at det ikke foretas opptelling og aktivering. Unntak er videre gjort for *"hjelpstoffer o.l i produksjonsbedrifter"*, hvor en *"nøyaktig opptelling og spesifikasjon"* krever *"uforholdsmessig arbeid"*. For slike varer kreves kun *"en etter forholdene forsvarlig opptelling og verdsettelse."* Når det gjelder reservedeler, sier meldingen at reservedeler *"enten [må] telles opp og verdsettes etter reglene for varebeholdninger eller i regnskapet behandles som driftsmidler."* Når det gjelder reservedeler kan det derfor være et spørsmål om disse i det hele tatt, slik meldingen hittil er tolket, omfattes av det unntak som er gjort.

Oljeskattekontoret vil også vise til Utv. 1997 s. 626, hvor Skattedirektoratet besvarer et revisorfirmas spørsmål om hvordan kostnadene til lagerbeholdning i et kraftverk skal periodiseres. Fra direktoratets svar siteres:

"2. Skattemessig behandling av everkenes lagerbeholdning.

Lagerbeholdningen i et everk vil kunne bestå av reservedeler og lignende som i ettertid blir brukt til vedlikehold, og utstyr som er anskaffet til investeringsformål. Det er stilt spørsmål om hvordan kostnadene til en slik lagerbeholdning skal prioriteres.

Her vil det ikke gjelde noen særlige regler for beskatning av kraftforetak. Det er dermed de alminnelige reglene for periodisering av inntekter og utgifter i regnskapspliktig virksomhet som kommer til anvendelse. Regnskapslovgivningens regler om periodisering står imidlertid tilbake for skattelovgivningens særskilte periodiseringsregler, jfr skattelovens § 50 annet ledd 1. punktum.

Den del av lagerbeholdningen er som er anskaffet til investeringsformål og som representerer *"varig og betydelig driftsmiddel"*, skal aktiveres og avskrives etter reglene i skattelovens § 44 A fra det tidspunktet de er ervervet, jfr § 44 A-3. Kostnader i forbindelse med innkjøp til en slik lagerbeholdning vil derfor ikke kunne fradragføres i innkjøpsåret. Disse utgiftene vil komme til fradrag etter hvert i form av saldoavskrivninger eller i form av lineære avskrivninger etter reglene i § 44 A.

Den del av lagerbeholdningen som er myntet på framtidig vedlikehold (reservedeler) og som ikke kan anses som varig og betydelig driftsmiddel etter skattelovens § 44 A-1, kan ikke avskrives etter reglene i § 44 A. Utgiftene til slik lagerbeholdning kan ikke anses å ha påløpt. I ligningspraksis har man gitt anvisning på at reservedeler skattemessig behandles etter reglene for varelager, jfr Lignings-ABC 1996 side 988. Utgiftene skal da aktiveres med kostpris og kommer først til fradrag når de blir brukt til vedlikehold eller kondemnert."

Oljeskattekontoret mener dette gir en god indikasjon på at det ikke er adgang til fortløpende å utgiftsføre forbruksvarer, reservedeler og utstyr ved innkjøp.

Ovenstående tilsier at verdien av innkjøpte reservedeler og utstyr på lager pr 31.12, med mindre de er aktivert på driftsmidlet, balanseføres som en beholdning og kostnadsføres som oppofrelse når vedlikeholdet, eventuelt inkorporasjon eller forbruk, skjer. En praktisk tilnærming til dette vil være når utstyret tas ut fra lager.

4.2.2. Vurderingen av ligningspraksis

Når man i ettertid vurderer petroleums-skattemyndighetenes praksis vedrørende spare parts, er det vanskelig å se at 1959-uttalelsen har kunnet bli trukket så langt som til å gi grunnlag for utgiftsføring av reservedelslager pr. 31.12. Allerede Riksskattestyrets anmerkninger til 1958-forskriften uttrykker i klartekst at vareopptelling ikke kan unnlates for "reservedeler", og 1959-uttalelsen kan ikke ses å omfatte reservedeler av noen art.

Riksskattestyrets uttalelse er videre klart nok en rettskildefaktor av vesentlig mindre vekt enn skatteloven. Den er tilsynelatende kun gitt muntlig som svar på et konkret spørsmål fra NSRF vedrørende vareopptelling, og kan ikke ses å være uttalt offisielt av Riksskattestyret i andre sammenhenger. Den fleksibilitet eller kulanse Riksskattestyret gir anvisning på i 1959-uttalelsen og i anmerkningene til 1958-forskriften innebærer således i praksis en innskrenkende fortolkning av lovbestemmelsen, begrunnet i praktiske hensyn og gjeldende for ubetydelige verdier. Fradragsføringen av reservedelslagre i utvinningsvirksomheten har til sammenligning utviklet seg til å gjelde meget betydelige beløp.

1959-uttalelsen må etter alt å dømme oppfattes som en presisering av 1958-forskriften og anmerkningene til denne. Reservedeler er imidlertid overhodet ikke nevnt i 1959-uttalelsen; den gir kun anvisning på at *"en vurdering til 0 av emballasje, brensel og rekvisita"* kan skje *"for et normalt forbruk for eksempel for et halvt til ett år"*. I tillegg til at uttalelsen ikke gjelder reservedeler, overlater den til ligningsmyndighetene å avgjøre hva som er et "normalt" forbruk og hvilken tidsperiode dette "normale" forbruket skal vurderes for. Disse vurderingene må nødvendigvis bli svært skjønsmessige. Dersom det hadde vært tale om å akseptere vurdering til null av omfattende reservedelslagre med stor beløpsmessig verdi, ville det naturlige være at dette kom til uttrykk gjennom uttrykkelige bestemmelser i lov eller forskrift, ikke kun gjennom en muntlig uttalelse som svar på et konkret spørsmål. Det er ikke sannsynlig at Riksskattestyret med 1959-uttalelsen mente å tillate en form for underminering av bestemmelsene i skatteloven og 1958-forskriften gjennom utstrakt rett til utgiftsføring av vare- og delelagre, basert på ligningsmyndighetenes skjønn.

Det skal også nevnes at de praktiske hensyn som tilsier slik fleksibilitet som Riksskattestyret har gitt anvisning på, ikke er aktuelle i forhold til reservedelslagre i sokkelvirksomheten. I motsetning til lagre av de gjenstander Riksskattestyret viser til, blir det gjennomført opptelling av lagre av spare parts hvert år, og de blir ført over varekonto.

Oljeskattekontoret finner det tilsvarende vanskelig å se holdbarheten i Klagenemndas vurderinger i 1980-kjennelsen. Nemndas uttalelse om at utgiftsføring ikke er i strid med noen skatterettslig regel eller prinsipp, kan videre neppe fastholdes. Når Klagenemnda ikke anså reservedelene som driftsmidler, måtte varelagerreglene komme til anvendelse. Ser man på ordlyden i sktl. 1911 § 50 2. ledd bokstav a, sammenholdt med 1958-forskriften, kommer man vanskelig utenom at den utgiftsføring selskapet hadde foretatt var lovstridig. Etter sktl. 1911 § 50 annet ledd bokstav a skulle varebeholdningen verdsettes til anskaffelses- eller tilvirkningskost, eller til gjenanskaffelseskost, mens det etter 1958-forskriftens § 1 skal føres vareopptellingslister. Noen direkte utgiftsføring hjemles ikke i disse bestemmelsene.

Når Klagenemnda i 1980-kjennelsen har konkludert som den har gjort, har nemnda etter alt å dømme lagt stor vekt på "likhetshensyn". Det antas at Klagenemnda har ment hensynet til likhet mellom oljeselskaper og selskaper i andre bransjer.

Kontoret gjennomførte for inntektsåret 2001 en omfattende undersøkelse av regnskapspraksis blant selskaper i annen virksomhet. Utvalget av selskaper til undersøkelse ble dels foretatt på bakgrunn av energilisten på Oslo Børs, og besto i tillegg av andre selskaper som gjør bruk av store, teknisk avanserte og kostbare driftsmidler. Av 30 undersøkte selskaper, herunder riggselskaper, suppleyselskaper, flyselskaper, kraftselskaper, transportselskaper og rederier, balanseførte (aktiverte) 24 sine reservedelslagre. For de resterende 6 selskapene var det ikke mulig å trekke klare konklusjoner om føringene, men det forelå ikke opplysninger som tilsa at disse selskapene utgiftsførte sine reservedelslagre. Undersøkelsen gir etter kontorets oppfatning et inntrykk av en nokså entydig praksis i retning av balanseføring.

De "likhetshensyn" Klagenemnda viser til i 1980-kjennelsen, må således i realiteten antas å ha begrenset vekt. Det er i det hele tatt nærliggende å anta at den forutsatte "likheten" – utgiftsføringen av sammenlignbare delelagre i andre bransjer ikke (lenger) eksisterer.

Tilsvarende er verdien av Klagenemndas begrunnelse om at utgiftsføring ikke vil innebære en skattekreditt begrenset. All den tid kostnader blir ført til fradrag før korrekt bedriftsøkonomisk periodisering, oppstår en skattekreditt. Dersom skattyter i realiteten oppnår fradrag for reservedeler som ikke faktisk er tatt i bruk ("oppofret"), er dette i strid med skattelovens regler om fradrag, forutsatt at petrsktl. § 3 b ikke kommer til anvendelse på disse delene. Selv om det er store variasjoner fra felt til felt, konstateres i tilknytning til ligningene for 2002 og 2003 at en rekke felt har lagre av reservedeler for flere års forbruk. Dersom skattyter i realiteten oppnår fradrag for reservedeler som ikke faktisk er tatt i bruk/oppofret, er dette i strid med skattelovens regler.

Det kan etter dette stilles spørsmål ved om utvinningsselskapene på norsk sokkel bør innrømmes rett til å utgiftsføre reservedelslagre pr. 31.12., selv begrenset til seks måneders forbruk. En slik rett er etter Oljeskattekontorets oppfatning i strid med skattelovgivningen, og mye tyder på at den også medfører en forskjellsbehandling av ulike grupper av skattytere.

Som nevnt la imidlertid Oljeskattenemnda til grunn ved ligningene for 2002 og 2003 at det forelå bindende ligningspraksis for utgiftsføring av lager av consumable spare parts pr. 31.12 begrenset oppad til maksimalt seks måneders beregnet forbruk og innrømmet fradrag i samsvar med dette. Kontoret vil nedenfor vurdere om, og eventuelt i hvilken grad, denne praksisen kan anses bindende.

4.3 Ligningspraksis som rettskildefaktor

4.3.1 Innledning

Det er på det rene at ligningspraksis er en relevant rettskildefaktor som tillegges vekt i norsk rett. Hvorvidt ligningspraksis blir avgjørende for ligningen, avhenger av om praksisen er av rettslig bindende karakter. Dersom dette er tilfellet, kan praksis ikke endres uten lovgivers inngripen.

Zimmer sonderer i "Lærebok i skatterett" 1997 s. 44 flg mellom de tilfeller hvor ligningspraksis benyttes til *presiserende fortolkning* og de tilfeller hvor ligningspraksis benyttes til å begrunne et resultat som er *i strid med mer grunnleggende prinsipper*. Zimmer anfører i tilknytning til de sistnevnte tilfeller at det må stilles store krav for å begrunne et slikt resultat. Som eksempel nevnes dommen vedrørende Hjelmaas-Larsen (Rt 1975 s. 992), hvor 7-8 års praksis ikke var tilstrekkelig til å begrunne skattyters påstand som reelt innebar fradragsrett for samme utgift to ganger. Zimmer anfører samtidig at det fra inntektsskatterettens område neppe finnes noe rent eksempel på at Høyesterett har lagt avgjørende vekt på ligningspraksis hvor lovens ordlyd eller viktige prinsipper har trukket i motsatt retning. Han viser imidlertid til dom vedrørende Trondheims Elektrisitetsverk

(Rt 1992 s. 1263) som gikk langt i en slik retning. En grunn for dette er sannsynligvis at praksisen gikk i skattyters favør.

Gjems-Onstad i ”Bedriftsskatterett 2001” mener det må legges vekt på om praksis bygger på en plausibel forståelse av loven. Videre mener han det må legges vekt på om praksisen er velkjent, om partene har innrettet seg etter den og om den samsvarer med underrettspraksis og reelle hensyn. Fra boken siteres følgende oppsummering:

”Rettsstilstanden synes å være at selv der ligningsmyndighetene har fulgt en fast praksis, men ikke tilstrekkelig lenge, kan de forandre denne med tilbakevirkende kraft. En praksisendring innebærer at skattemyndighetene mener reglene må tolkes annerledes. [...] Konsekvensene kan likevel bli utilfredsstillende. I skatteretten er hensynet til forutberegnelighet viktig. Det kunne være behov for større barrierer mot åpenbare endringer av ligningspraksis til ugunst for skattyterne og med tilbakevirkende kraft.”

Videre har Zimmer i Wilschow ”Bedriftsbeskatning i praksis”(1997) s. 28-48 kommentert spørsmålet om betydningen av administrative uttalelser i skatteretten generelt. Han finner det ikke tvilsomt at slike uttalelser skal vektlegges, da det jo dreier seg om en uttalelse fra overordnet myndighet. Zimmer trekker frem hensynet til rettsenheten, som taler for at uttalelsen følges. Han peker også på de sentrale skattemyndigheters kompetanse innenfor skattespørsmål, og deres ønske om å kunne styre rettsutviklingen.

4.3.2 Rettspraksis

I det følgende gis et kort referat av noen sentrale høyesterettsdommer på området.

4.3.2.1 Hydro, Rt 2002 s. 134

Saken gjaldt hvorvidt konsernbidrag skulle inntektsføres **før** eller **etter** fordeling av generalkostnader, netto finans og underskudd. Ved ligningen for 1993 ble det lagt til grunn at konsernbidraget skulle inntektsføres først, hvilket medførte at en større del av de nevnte poster ble henført til land i forhold til sokkel. Totalt medførte dette en skatteskjerpelse for Hydro på kr 207 millioner dette året.

Høyesterett konstaterte at det var to sentrale spørsmål i saken, dels et lovtolkningsspørsmål (forståelse av fordelingsreglene i sktl. 1911 § 45 tredje ledd), dels et spørsmål om hva ligningspraksis har å si (alene eller som et moment i lovtolkningen). Faktummessig ble det lagt vekt på at Hydro selv hadde inntektsført **før** i selvangivelsene for 1980-83, hvilket ble lagt til grunn ved ligningene. I 1984 hadde ligningsmyndighetene grepet inn og krevet inntektsføring **etter**, hvilket til slutt Hydro i rettsforlik aksepterte. Denne metoden ble deretter lagt til grunn ved ligningene for 1985-92, med skattevirkning til skade for Hydro i alle fall for 1992.

Høyesterett kom til at lovtolkningsspørsmålet måtte avgjøres til fordel for det syn at konsernbidraget skulle inntektsføres **før**. Mot dette ble anført at **etter** ga de mest nøytrale og symmetriske virkninger. Videre ble det anført det uheldige i at konsernbidrag som ”skatteteknisk disposisjon” ga så store utslag, og at lovgiver hadde gjort unntak for andre skattetekniske disposisjoner mht konsernbidrag. Lovtolkingen ble dermed ”åpen”, og i den situasjonen ble det lagt avgjørende vekt på ligningspraksis, selv om den ”*berre gjeld i høve til ein skattyter og i ein kort periode på 8-9 år*”.

En kort kommentar her er at resultatet kan være påvirket av at metodene gir ulikt resultat fra år til år (til fordel eller skade for Hydro), og at man derfor ikke godtar en ”vingling” fra

ligningsmyndighetenes side (at ligningsmyndighetene tilsynelatende velger ”høyeste skatts metode” fra år til år). Det må imidlertid tas hensyn til at det i dommen stilles relativt små krav til praksis i saker til fordel for skattyter.

4.3.2.2 Skøyen Næringspark, Rt 2001 s. 1444

Skøyen Næringspark er et illustrerende eksempel på Høyesteretts vurdering av rettskildeværdien av ligningspraksis. De fleste selskaper viser til denne dommen i sine klager.

Dommen gjaldt inntektsåret 1993, og problemstillingen var om gjeldskonvertering til aksjekapital var en gjeldsettergivelse som ville medføre bortfall av fradragrett for underskudd etter sktl. 1911 § 53, som var endret i 1990.

Høyesterett la til grunn at en tolkning av lovteksten ikke ga noe klart svar på spørsmålet, men fremhevet at Finansdepartementet i uttalelser fra 1981 hadde gitt anvisning på det syn skattyter gjorde gjeldende. Høyesterett anså det rettslige syn som var kommet til uttrykk i uttalelsene for å ha vært oppfattet som sikker rett internt i departementet da det fremmet proposisjon til endringen av sktl. 1911 § 53 i 1990.

I dommen ble skattyter gitt medhold. Ligningspraksis ble ansett for å være rettslig bindende, og skattemyndighetene kunne ikke endre praksisen uten lovgivers inngripen. Det ble således antatt å foreligge ”nokså konsekvent” praksis i tiden 1981-95. Førstvoterende uttalte:

”Det må etter min mening anses klart at ligningspraksis får større vekt når fravikelse av denne praksis vil være til skade for skattyteren. Hensynet til forutberegnelighet tilsier dette. Innrettelseshensynet gjør seg etter min mening klart gjeldende også når det gjelder en praksis av varighet som i vår sak. På den annen side kan det selvsagt pekes på betenkeligheter ved at ligningsmyndighetene avskjæres fra å korrigere en praksis som ved fornyet overveielse anses for å være i strid med en riktig forståelse når den må anses for å ha sitt utgangspunkt i en klar standpunkttagen fra Finansdepartementets side.”

Mye kunne tyde på at praksis ikke var et resultat av en bevisst overveielse fra ligningsmyndighetene. Men når den var så vidt fast, langvarig og velkjent, ble dette ikke tillagt særlig vekt. Derimot ble det lagt mye vekt på hensynet til skattyter; både innrettelseshensynet og hensynet til forutberegnelighet er fremhevet i dommen. Høyesterett anså Finansdepartementet for å ha tatt klart standpunkt til problemstillingen i sine uttalelser fra 1981. Problemstillingen hadde vært den samme i hele perioden uten at departementet hadde tatt den opp til nærmere vurdering. Departementet hadde heller ikke tatt initiativ til en nærmere avklaring av spørsmålet i forbindelse med lovendringen i 1990.

Dommen indikerer at det skal relativt mye til for å endre praksis dersom endringen vil være til skade for skattyter. Selv om praksisen var antatt å ha vært ”nokså konsekvent” i ikke mer enn drøyt 10 år (frem til inntektsåret 1993), og selv om den neppe kunne sies å bygge på en klar standpunkttagen fra ligningsmyndighetenes side, ble praksisen likevel ansett avgjørende.

4.3.2.3 Trondhjems Elektrisitetsverk, Rt 1992 s. 1263

Saken gjaldt om formuesansettelse av kraftverk skulle ta hensyn til (reduseres med) forpliktelse til å levere kraft til selvkost. Saken gjaldt inntektsåret 1985, hvor ligningsmyndighetene ikke hadde tatt hensyn til forpliktelsen. Slike forhold var, iht Riksskattestyrets rundskriv av 1965, relevante ved verdsettelsen.

Høyesterett kom til at den nærliggende lovforståelse (med henvisning til bl.a. sktl. 1911 §§ 38 og 39, hvorefter gjensidige bebyrdende kontrakter ikke skal hensyntas), var at man måtte se bort fra slike individuelle og konkrete forhold, og foreta verdsettelse ut fra en objektiv og markedsbasert norm for fremtidige salgsinntekter. Imidlertid forelå altså dette rundskrivet, samt veldokumentert praksis i tiden fra 1965 til 1985. Førstvoterende bemerket:

”Det foreligger etter dette en langvarig og fast praksis for å ta hensyn til faktiske inntekter i henhold til langsiktige kraftleveranseavtaler, en praksis som er forankret i de øverste ligningsmyndigheters oppfatning av innholdet i lovens verdsettelsesprinsipp. Denne ligningspraksis har etter min oppfatning en kvalitet som gir den karakter av en rettslig bindende norm.”

4.3.3. Vurderingsmomenter

Av Høyesteretts praksis og med støtte i andre relevante rettskilder, kan det utledes enkelte sentrale vurderingsmomenter i avgjørelsen av om ligningspraksis er rettslig bindende eller ikke.

Vurderingsmomentene vil bli gjennomgått nedenfor og vil bli forsøkt knyttet opp mot herværende klagesak. Momentene griper i stor grad inn i hverandre, og Høyesteretts avgjørelser på området er langt på vei konkrete helhetsvurderinger.

- Varigheten av praksis

En praksis må være relativt langvarig for å kunne anses som rettslig bindende, og dersom praksis er til ugunst for skattyter skjerpes kravet til varighet. I Hydro-dommen, jf. foran, ble likevel så kort praksis som 8-9 år ansett for rettslig bindende.

I herværende klagesak vises det til en praksis som har pågått relativt lenge, dvs. i rundt 30 år. Dette trekker isolert sett i retning av at det foreligger bindende ligningspraksis i henhold til selskapenes påstand.

- Konsekvent praksis

En praksis som er fulgt med få eller ingen unntak vil normalt veie vesentlig tyngre enn en variert praksis.

I tilknytning til forholdet som er oppe til vurdering i herværende klagesak må det anses å foreligge konsekvent praksis på petroleumsskatterettens område.

- Praksisens frekvens og utbredelse

En praksis som er fulgt fortløpende og i forhold til et større antall skattytere, trekker i retning av en rettslig bindende praksis. I Hydro-dommen ble imidlertid ligningspraksis ansett for rettslig bindende selv om den kun gjaldt én skattyter.

I herværende sak er praksisen todelt. For det første har vi den praksisen som ble godkjent i 1980-kjennelsen. Denne praksisen er velkjent blant oljeselskapene, og mange har fulgt denne. Videre har vi hva kontoret mener er en utglidning av denne praksisen. Denne utglidningen er ikke vurdert av petroleumsskattemyndighetene. Hva denne utglidningen innebærer, vil bli behandlet nedenfor.

- Om praksis bygger på en plausibel forståelse av lovgivningen

Praksis vil stå særlig sterkt dersom den fremstår som et resultat av en objektivt sett fornuftig og rimelig fortolkning av de aktuelle lovbestemmelser.

Slik kontoret ser det, jf. foran, kan det vanskelig sies at den praksis som har blitt fulgt i forbindelse med 1980-kjennelsen bygger på noen rimelig fortolkning av mulige lovbestemmelser som omhandler verdsettelse av reservedelslager pr 31.12. Isolert sett trekker dette i retning av at praksisen ikke er rettslig bindende.

- Om endring av praksis er til gunst eller til ugunst for skattyter

Ligningspraksis blir tillagt større vekt dersom en fravikelse av praksisen vil være til skade for skattyter, jf. dommen vedrørende Skøyen Næringspark.

Det er klart at en endring av praksis i herværende sak vil være til skade for skattyter. Flere skattytere har i senere år blitt påstandslignet og derigjennom fått fradrag for hele sitt lager av reservedeler pr 31.12. Når de nå etter en vurdering av forholdet blir nektet fradrag for lager overstigende et halvtårs forbruk, vil dette medføre en skatteskjerpelse selv om endringen kun får en periodiseringseffekt.

4.4 Foreligger det en bindende ligningspraksis vedrørende utgiftsføring av Spare Parts?

Det legges til grunn at det foreligger en langvarig ligningspraksis hos sokkelselskapene vedrørende direkte utgiftsføring av spare parts som ligger på lager pr. 31.12. Praksisen ble første gang vurdert i 1980-kjennelsen, og det ble i kjennelsen ”lagt til grunn at ligningspraksis i adskillig utstrekning over mange år har godkjent fradrag for utgifter til et normalt reservedelslager etter hvert som delene anskaffes.”

Etter kontorets oppfatning, jf. foran, er denne praksis i strid med gjeldende skattelovgivning, noe som taler i mot at det foreligger en bindende ligningspraksis på området. Det er også andre momenter som trekker i retning av at det ikke foreligger bindende ligningspraksis.

For det første er ikke selskapenes praksis entydig, dvs. at det ikke er alle sokkelselskaper som har krevd fradrag for reservedelslager. Noen har aktivert med avskrivning og friinntekt, andre har aktivert uten avskrivninger og friinntekt.

Videre kan det anføres at når det gjelder skattyters behov for forutberegnelighet, står dette neppe like sterkt i vår sak som i de saker som er omtalt foran. Spørsmålet om utgiftsføring eller aktivering fremstår i vårt tilfelle som en føring i regnskap og selvangivelse, og ingen faktisk juridisk disposisjon. Det er ingen ting som tyder på at selskapene på denne bakgrunn har gått til anskaffelse av større reservedelslager enn de ellers ville ha gjort. Dette hadde i så fall ikke vært en beskyttelsesverdig handling fra selskapenes side. Hensynet til forutberegnelighet vil således i vår sak først og fremst være av økonomisk karakter, dvs. knyttet til de økonomiske konsekvensene av at selskapet får beregnet høyere skatt enn det selskapet trodde ved innleveringen av selvangivelsen.

Det er imidlertid også flere momenter som trekker i retning av at det foreligger en bindende ligningspraksis.

For det første har vi tidsaspektet; praksisen strekker seg over ca 25 år.

Videre har praksisen til en viss grad også vært vurdert og omtalt. Praksisen ble som nevnt indirekte lagt til grunn av Klagenemnda i en kjennelse for inntektsårene 1983 og 1984 og som omtalt foran gjenstand for vurdering ved ligningen for inntektsåret 1993. Det må videre tas hensyn til selskapenes forutberegnelighet og innrettelse i forhold til foreliggende praksis.

På tross av at den foreliggende praksisen strider mot gjeldende skattelovgivning, samt bygger på en svak rettskilde, er kontoret etter en samlet vurdering kommet til at ligningspraksisen vedrørende spare parts må anses som rettslig bindende.

4.5 Innholdet av ligningspraksisen

4.5.1 Utglidning i "høyden"?

Forutsatt at det konkluderes med at det foreligger en bindende ligningspraksis vedrørende utgiftsføring av lagre av spare parts, er kontoret av den oppfatning at dagens praksis hvor selskapene utgiftsfører 100% av lagrene pr 31.12, er en utglidning i forhold til Klagenemndas kjennelse for 1980. Klagenemnda aksepterte i kjennelsen at de reservedeler som lå på lager pr 31.12. skulle kunne fradragsføres fullt ut. Som premiss for dette la nemnda til grunn at lageret ikke oversteg et halvt års forbruk, og heller ikke var større enn det virksomheten naturlig tilsa. Slik Klagenemnda formulerte seg må vilkårene etter kontorets syn anses kumulative.

I klagene fra selskapene hevdes det at Klagenemndas premisser ikke begrenser seg til et halvt års forbruk. I den forbindelse vises det til at det i kjennelsen er uttalt at *"delene for de fleste varegrupper ikke overstiger et halvt års forbruk"*. Denne uttalelsen blir sett i sammenheng med uttalelsen tidligere i kjennelsen, hvor det fremgår at et normalt lager eksempelvis vil ligge mellom et halvt og ett års forbruk.

Det hevdes videre av selskapene at lager innenfor *"normalt forbruk"* må aksepteres, og at forbruk på et halvt til ett år kun er en eksemplifisering av hva Riksskattestyret legger i betegnelsen *"normalt forbruk"*. Det blir videre også hevdet at det foreligger så spesielle forhold ved utvinningsvirksomhet at dette tilsier et større lager enn for andre bransjer for å sikre normal drift.

Når det i denne sammenheng blir hevdet at det er feil å fokusere på lagerets størrelse i forhold til varighet i tid, og at det korrekte må være å se lagerets relative størrelse i forhold til balanseverdier, blir dette etter kontorets oppfatning galt. Poenget med et lager av reservedeler er å forhindre driftsavbrudd mens man venter på deler. Da må det jo være varighet i tid som er det sentrale, dvs. hvor mange dager man har lager for i forhold til innkjøpstiden.

Slik kontoret leser 1980-kjennelsen synes det imidlertid klart at nemnda anser et halvt års forbruk av reservedeler som en akseptabel øvre grense for hva virksomheten naturlig tilsier og som dermed må anses som normalt reservedelslager. Det faktum at lageret for noen varegrupper overstiger et halvt års forbruk er mindre interessant all den tid man ser hele lageret av alle spare parts under ett, og dette lageret som helhet ligger innefor et halvt års forbruk. Etter kontorets oppfatning viser nemndas bruk av "derfor" i kjennelsen tilbake på nettopp det at reservedelslagrene som helhet ikke overstiger et halvt års forbruk.

Klagenemndas henvisning i 1980-kjennelsen til den relative størrelsen er etter kontorets syn kun en faktor for å vise at det var forsvarlig å godta en direkte utgiftsføring på tross av at lageret av reservedeler isolert sett hadde en høy kostpris. Likhets hensyn talte for at hva som måtte anses som normalt forbruk ikke skulle begrenses ut fra relative størrelser. Ser man de ulike momentene i sammenheng, mener kontoret at det må være korrekt å trekke den slutning at Klagenemnda har satt som premiss at reservedelslager som sådan ikke skal overstige et halvt års forbruk.

Ved ligningene som har fulgt etter at 1980-kjennelsen, har petroleumsskattemyndighetene indirekte lagt dette til grunn. Kontoret har forutsatt at påstandene fra selskapene har ligget innenfor de premissene som kom til uttrykk i kjennelsen, og selskapene er følgelig lignet etter påstand. Det

ble i de etterfølgende årene ikke foretatt noen eksplisitt kontroll eller vurdering av selskapenes gjennomføring av kjennelsens materielle innhold. Dette ble først gjort ved ligningen for 2001.

På bakgrunn av det ovenstående er det kontorets oppfatning at praksisen med verdsettelse av lager av spare parts pr 31.12, som ble avdekket ved ligningene for 2002 og 2003 representerer en utglidning i høyden. Dette begrunnes med at den praksisen som kom til uttrykk i 1980-kjennelsen, og som kontoret har forutsatt ble etterlevet for de etterfølgende år, begrenser seg til et reservedelslager i størrelsesorden seks måneders forbruk.

4.5.2 Utglidning i "bredden"

Flere selskaper har med henvisning til 1980-kjennelsen utgiftsført både consumable spare parts og drilling and well equipment med skattemessig virkning.

Som nevnt innledningsvis omfatter spare parts en mangeartet gruppe reservedeler. Lageret kan som nevnt bestå av consumable spare parts, capital spare parts, drilling and well equipment og gas generator pool. Ved avsigelsen av 1980-kjennelsen opererte man ikke med denne inndelingen, men det aktuelle lageret ble omtalt som *"objekter som forbrukes under produksjonsprosessen"*, samt som omløpsmidler etter regnskapsloven av 1977 § 20. Etter kontorets oppfatning er dette typisk for de reservedeler som omfattes av definisjonen til consumable spare parts.

Når man ser på det som ble lagt til grunn i forkant av 1980-kjennelsen er det klart at både Oljeskattekontoret og selskapet den gang la til grunn at lageret av reservedeler kun besto av reservedeler beregnet til forbruk, og ikke deler beregnet til inkorporering i driftsmidlene i forbindelse med boring av nye brønner etc. I forkant av 1980-kjennelsen anførte selskapet at reservedelslageret omfattet *"den normale beholdning av reservedeler og forbruksvarer som det anså det som nødvendig å ha liggende for å vareta sikkerheten og en økonomisk drift"*, og videre at reservedelene ikke var *"eiendeler som er bestemt til varig eie eller bruk for selskapet; de forbrukes enten direkte eller ved vedlikehold under driften"*. Selskapet presiserte den gang i eget brev at reservedelslageret måtte anses som en vedlikeholdskostnad som ble utgiftsført etter hvert som delene ble anskaffet.

Oljeskattekontoret anførte i klagenotatet i forbindelse med 1980-kjennelsen at; "En utgiftsføring av et lager av deler og materialer bestemt til vedlikehold ville være å likestille med å tillate avsetninger til vedlikehold. [...]". Fra dette kan det utledes at partene den gang la til grunn at det lageret som her var til vurdering, var beregnet til selskapets løpende vedlikehold.

Først ved ligningen for 2002 ble det klart for Oljeskattekontoret at flere selskaper også utgiftsførte drilling and well equipment direkte. Drilling and well equipment er utstyr som ved forbruk typisk skal aktiveres sammen med brønnene, og på grunn av dette kommer utgiftene til fradrag gjennom avskrivninger. Bl.a. dette kjennetegnet skiller denne typen spare parts fra den typen som ble vurdert i 1980-kjennelsen, hvor utstyret uansett ville blitt direkte kostnadsført ved anvendelse.

Utgiftsføring av drilling and well equipment ble etter dette nektet ved ligningene for 2002 og 2003 med den begrunnelse at lageret var reservedeler som ikke var omfattet av 1980-kjennelsen. Etter kontorets syn hjemler ikke den foreliggende ligningspraksis utgiftsføring av lager pr. 31.12 vedrørende drilling and well equipment.

Det er således kontorets oppfatning at den praksis som ble avdekket ved ligningene for 2002 og 2003 også representerer en utglidning i bredden.

4.5.3 Uvurdert utglidning av ligningspraksis

I årene som har fulgt etter 1980-kjennelsen, har selskapene blitt lignet etter påstand hva angår spare parts. Som redegjort for foran ble forholdet vurdert ved ligningen for 1993, men Oljeskattenemnda foretok da ikke en konkret vurdering av om selskapene rent faktisk fulgte det materielle innholdet i den praksisen som ble trukket opp i 1980-kjennelsen.

Praksisen nedfelt i 1980-kjennelsen har således vært lagt til grunn uten å ha vært vurdert nærmere, helt til man i tilknytning til ligningen for 2001 på nytt tok forholdet opp til vurdering.

Selv om det må legges til grunn at det foreligger en bindende ligningspraksis, mener kontoret at denne må begrenses til hva Klagenemnda i 1980-kjennelsen tok stilling til - utgiftsføring av lager av consumable spare parts tilsvarende et halvt års forbruk. Den utglidning av denne praksisen i "høyden" og i "bredden" som under tiden har funnet sted ved at selskapene har fradragsført hele lageret av spare parts selv om dette har oversteget et halvt års forbruk, samt at et mer omfattende reservedelslager, bl.a. drilling and well equipment, var petroleumsskattemyndighetene ikke kjent med. Etter kontorets syn er selskapenes praktisering av 1980-kjennelsen således uvurdert. Først da det ble klart for Oljeskattekontoret at fradrag ble krevd i en langt større skala enn det som var nedfelt gjennom 1980-kjennelsen, ble selskapenes praksis tatt opp til vurdering.

4.5.4 Er den uvurderte praksisen bindende?

Dommen vedrørende Skøyen Næringspark er trukket frem som eksempel på at også uvurdert praksis fra skattemyndighetenes side kan få bindende virkning for ligningen. I denne dommen legger imidlertid Høyesterett bl.a. vekt på at selv om ikke ligningsmyndighetene hadde vurdert praksisen, var praksisen vurdert flere ganger av Finansdepartementet på 1980-tallet i tilknytning til dispensasjonssøknader vedrørende fremføring av underskudd. Departementet hadde gjennom disse dispensasjonene slått fast at konvertering av gjeld til aksjer ikke var å anse som underhåndsakkord etter skatteloven 1911 § 53. Fra dommen siteres:

"Finansdepartementets uttalelser fra 1981 har ikke vært gjort direkte kjent for ligningskontorene gjennom Utv. (Dommer og uttalelser m.v. i skattesaker og skatte spørsmål), Lignings-ABC eller rundskriv. Jeg anser det imidlertid klart at det standpunkt Finansdepartementet inntok i disse uttalelsene, har hatt innvirkning på rettsoppfatningen innenfor skattemiljøet og dermed også på praktiseringen av regelen i skatteloven av 1911 § 53 første ledd femte punktum.

[...]

Jeg anser det videre etter bevisførselen på det rene at rådgivermiljøet, dvs. skatterettsadvokater, revisorer og andre bedriftsrådgivere har vært kjent med Finansdepartementets syn. Det er også omtalt i en artikkel av tidligere ekspedisjonssjef Woldseth i *Bedriftsøkonomen* nr. 9/1984. Det er derfor sannsynlig at et ikke ubetydelig antall bedrifter gjennom årene har krevet, og fått, underskuddsfremføring i saker der det er foretatt gjeldskonvertering som i vår sak."

I herværende sak er den utglidningen av praksis som kontoret mener har funnet sted ikke vurdert, verken av petroleumsskattemyndighetene eller av andre myndigheter. I tillegg kommer, som tidligere nevnt, at i Skøyen Næringspark-saken ga lovtekst og forarbeider ingen klar løsning, mens praksis i herværende sak er i strid med loven.

Den forståelsen som selskapene legger til grunn ved ligningene 2002 og 2003 vedrørende utgiftsføring av andre typer spare parts enn consumable spare parts pr 31.12., og i et større omfang enn et halvt år, er heller ikke etter hva Oljeskattekontoret kjenner til omtalt i tidsskrifter eller

annen litteratur. 1980-kjennelsen er referert i Utvalget, og den vurderingen som ble gjort ved ligningen for 1993 er gjort kjent for næringen gjennom Fløystad (1996). Det er imidlertid ikke noe som skulle gi selskapene en forståelse av at det har funnet sted endringer sammenlignet med 1980-kjennelsen, herunder at man i tillegg skulle kunne utgiftsføre lagre av drilling and well equipment. Selskapene har etter kontorets syn ingen berettiget forventning om fradragsføring i det omfang som har blitt godtatt gjennom etterfølgende påstandsligninger.

Det er også andre klare forskjeller mellom dommen vedrørende Skøyen Næringspark og herværende sak. Når det gjelder hensynet til skattyter var det i Skøyen Næringspark tvilsomt om selskapet hadde valgt å konvertere til egenkapital hvis det hadde visst at dette ville avskåret retten til underskuddsfremføring. I vår sak er det imidlertid ikke slik at selskapene har foretatt disposisjoner de ikke ville foretatt dersom de hadde visst at skattemyndighetene agerte annerledes enn hva man ville trodd ut fra tidligere ligninger. Et visst lager av utstyr, reservedeler mv. må man ha uavhengig av skattemessig behandling. Skulle det likevel være slike at selskapene har tilpasset seg, dvs. anskaffet et større lager enn nødvendig, er dette neppe en beskyttelsesverdig interesse. En slik situasjon vil uansett være brudd på 1980-kjennelsens andre vilkår, nemlig at lageret ikke skal være større enn det virksomheten naturlig tilsier.

Heller ikke hensynet til likebehandling mener kontoret kan påberopes. I Skøyen Næringspark-saken var situasjonen den at en rekke skattytere hadde fått gjennomføre den skattemessig gunstige transaksjonen før Skøyen Næringspark ble nektet det samme. Slik kontoret leser dommen, har likebehandlingstanken stått sentralt i Høyesteretts vurdering. I denne forbindelse siteres følgende fra dommen:

”[...] Det er derfor sannsynlig at et ikke ubetydelig antall bedrifter gjennom årene har krevet, og fått, underskuddsfremføring i saker der det er foretatt gjeldskonvertering som i vår sak. [...]”

I herværende sak er det imidlertid tale om en transaksjon som må gjentas hvert år, og alle har kunnet gjennomføre dette inntil muligheten etter en grundig vurdering opphørte for alle fra og med inntektsåret 2002. Heller ikke likebehandling med virksomheter på land kan påberopes, jfr. regnskapsundersøkelsen nevnt foran.

Med bakgrunn i det ovenstående er det kontorets oppfatning at den uvurderte ligningspraksisen ikke er bindende i vårt tilfelle.

4.5.5 *Drilling and well equipment*

For det tilfelle at reservedeler som faller inn under betegnelsen drilling and well equipment skal ha en annen skattemessig behandling enn consumable spare parts, krever selskapene at førstnevnte gruppe skal vurderes konkret etter hvorvidt delene skal anvendes i letevirksomhet, som reservedeler for eksisterende produksjonsbrønner eller som reservedeler i en produksjonsinnretning. Dette vil gi direkte fradrag for de to første kategoriene og avskrivninger og friinntekt for den siste.

Kontoret er av den oppfatning at det ikke er grunnlag for dette. Drilling and well equipment består av rør og brønnhodeutstyr hvis bruk er oppgitt til fremtidig boring av lete- eller produksjonsbrønner. Slik boring kan ligge til dels langt frem i tid. Det er imidlertid ikke engang sikkert det ved anskaffelse er planlagt boreoperasjoner. Lagerbeholdningene som sådan har etter kontorets syn i det alt overveiende ikke noen selvstendig funksjon i virksomheten, selv om unntak kan tenkes, som f.eks. beredskapshensyn. Ved vurdering av skattemessig behandling, legger

kontoret bl.a. vekt på at lagerbeholdninger av drilling and well equipment beholder samme tilstand som ved innkjøp, og at det ved anskaffelse av slike lagerbeholdninger ikke har funnet sted en oppofrelse, kun en ombytting av formuesgoder. Derfor kan ikke verdien av disse utgiftsføres eller nedskrives med virkning for skatt. Så lenge beholdningene ligger på lager har de heller ikke bidratt til inntekts erverv. Det er først ved forbruk slike deler blir å aktivere sammen med brønnene, og derigjennom kommer til fradrag gjennom avskrivninger.

I Syversen "Skatt på petroleumsutvinning" s. 539 drøftes spørsmålet om når avskrivninger etter petrsktl. § 3b kan påbegynnes:

"Det må være tilstrekkelig at objektet er anskaffet med sikte på umiddelbart å bli tatt i bruk på et bestemt anlegg. Objektet må da kunne avskrives som sokkelanlegg fra og med anskaffelsen, hvilket innebærer at avskrivningene kan påbegynnes i leveringsåret, selv om det først er i det påfølgende år at objektet blir tatt i bruk på plattformen."

[Kontorets understrekning]

Kontoret ser ikke at det i normaltilfellene foreligger en slik sammenheng mellom innkjøp og umiddelbar bruk når det gjelder drilling and well equipment.

Noen selskaper har vist til petrsktf. §2, samt hentet støtte fra Syversen s. 512, vedrørende sitt syn om at utgifter til drilling and well equipment skal kunne aktiveres og gå inn i avskrivningsgrunnlaget før det er inkorporert på sokkel. Fra Syversen siteres:

"[...]Også objekter som er anskaffet med sikte på å bli inkorporert i, eller benyttet som tilbehør til, et bestemt anlegg på sokkelen, må være gjenstand for avskrivning etter pskl. § 3 b. Objektet behøver altså ikke nødvendigvis være kommet frem til bestemmelsesstedet (plattform mv).[...]"

Det Syversen omtaler her må etter kontorets forståelse gjelde deler som er bestemt til et bestemt anlegg, og som er på vei til bestemmelsesstedet på sokkelen. Dette gjelder derfor ikke drilling and well equipment som er lagret i påvente av at det eventuelt vil bli bruk for delene. Det samme må gjelde for drilling and well equipment som er anskaffet av en lisens til boring av undersøkelsesbrønn, men som enda ikke er tatt i bruk. Det vises for øvrig også til Syversen s. 539, sitert ovenfor, hvor objektet må være anskaffet med sikte på umiddelbart å bli tatt i bruk på et bestemt anlegg. Går det inn på et lager kan det ikke sies å oppfylle dette vilkåret.

Det er etter dette kontorets syn at det ikke foreligger hjemmel verken for å utgiftsføre innkjøp til lager av drilling and well equipment direkte, eller for å aktivere lager av disse med virkning for avskrivning og friinntekt.

4.6 Endringsadgang

I forhold til den subsidiære anførselen om at det ikke er endringsadgang ut over to år når det gjelder aktiveringen av reservedeler som er direkte fradragsført ved tidligere års ligninger er kontoret ikke enig i at det her foreligger en endring i ligningslovens forstand. Oljeskattenemnda foretok kun en fravikelse vedrørende den skattemessige verdsettelsen av reservedelslagrene for inntektsårene 2002 og 2003, og ingen endring av tidligere års ligninger. Hjemmel for fravikelse ved ligningen er lignl. § 8-1. Lignl. § 9-6 nr 3 bokstav a kommer ikke til anvendelse i dette tilfellet.

Når selskapene hevder at godkjent fradrag for tidligere inntektsår blir tilbakeført ved ligningen for 2002, blir dette etter kontorets oppfatning en uriktig forståelse av hva som faktisk skjer i forbindelse med verdsettelsen av et varelagers skattemessige verdi. Verdsettelse av varelager (herunder reservedelslager) følger av sktl. § 14-5 2. ledd bokstav a, og må foretas av skattyter hvert år via en vareopptelling. Verdien av varelageret skal i disse tilfellene settes til anskaffelsesverdi. De selskapene som for årene forut for 2002 har verdsatt verdien av reservedeler på lager pr 31.12. til null har på bakgrunn av sktl. § 14-5 sammenholdt med 1980-kjennelsen foretatt en feilaktig skattemessig verdsettelse. Det er denne skattemessige verdsettelsen som korrigeres.

For det tilfelle spare parts ikke vurderes som varelager - jf 1980-kjennelsen som kan tolkes slik at spare parts må defineres som noe mellom et varelager og et omløpsmiddel - må eventuelt reglene i rskl. § 5-2 om verdsettelse av omløpsmidler komme til anvendelse. Omløpsmidler skal etter denne bestemmelsen vurderes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. En eventuell nedskrivning til virkelig verdi vil imidlertid ikke kunne gis skattemessig virkning, da dette vil være en avsetning etter god regnskapsskikk, og rammes av sktl. § 14-4, 3. ledd. Også en slik vurdering må imidlertid foretas hvert år.

Når kontoret i forbindelse med ligningen for 2002 ba selskapene opplyse om bokførte verdier pr 31.12. på sine lager av alle typer spare parts, samt den skattemessige behandlingen av disse postene, ble det brakt på det rene at spare parts ut over det som er omhandlet i 1980-kjennelsen var direkte utgiftsført. Når lageret av spare parts så verdsettes i samsvar med 1980-kjennelsen og sktl. § 14-5 annet ledd bokstav a - eventuelt etter rskl. § 5-2/sktl. § 14-4, 3. ledd - medfører dette at verdier som tidligere er fradragført feilaktig og hvor delene fortsatt befinner seg på lager, blir tilbakeført for skatteformål. For skattyter kan effekten av dette fremstå som om ligningene for tidligere år endres. Like fullt er dette kun en revurdering av en balansepost som kun får virkning for inntektsåret 2002 og fremover. Selskapenes tidligere ligninger står fast bl.a. ved at periodiseringsgevinstene beholdes av selskapet.

For det tilfelle man på tross av det formelle utgangspunkt må anse aktiveringen av allerede fradragførte anskaffelseskostnader tilknyttet spare parts som en endring av ligningen må fristen for endring etter kontorets oppfatning i tilfelle være 10 år, jf. lignl. § 9-6 nr. 1.

Kontoret har gått gjennom de aktuelle selskapenes selvangivelser med tilhørende korrespondanse for inntektsårene 1992-2000. Selskapene har i denne perioden, så langt kontoret har klart å bringe på det rene, ikke tilkjennegitt at de har direkte utgiftsført kostnader tilknyttet spare parts i et større omfang enn det som fremkommer i 1980-kjennelsen. Det er ikke funnet informasjon fra skattytere som del av selvangivelsen eller annen oppgave til ligningsmyndighetene som omhandler selskapenes behandling av spare parts. Heller ikke andre opplysninger tilsier at kontoret er gjort kjent med at selskapenes behandling av kostnader tilknyttet spare parts har overskredet retningslinjene gitt i 1980-kjennelsen.

Det er imidlertid noen selskaper som i årsrapporter og annen innsendt informasjon bl.a. opplyser at; *"Reservedeler til driften blir fortløpende utgiftsført"*, *"Reservedeler for felt i produksjon blir utgiftsført fortløpende"* eller *"Reservedeler av materiale til normalt forbruk i forbindelse med drift av olje- og/eller gassfelt kostnadsføres ved anskaffelsen"*. Gjennomgående for selskapenes opplysninger er at de er generelle i sin form, og at det ikke fremkommer opplysninger som direkte tilsier at vurderingstemaet er annerledes enn det som ble stadfestet i 1980-kjennelsen. Når man legger til grunn at selskapene var klar over premissene som var lagt i 1980-kjennelsen, må opplysningene i forbindelse med ligningene etter kontorets oppfatning karakteriseres som

ufullstendige, all den tid selskapene ikke opplyste om hva slags type reservedeler som var utgiftsført, og i hvilket omfang.

3.3 *Selskapets tilsva*r

Selskapet har ikke kommet med tilsva

r til klagenotatet.

4 Klagenemndas bemerkninger

Klagen gjelder kostnadsføringen av beholdninger av reservedeler og utstyr (såkalte ”spare parts”). Spørsmålet er om utgifter til slike beholdninger skal aktiveres og komme til fradrag etter hvert som delene forbrukes, eller om det kan foretas en direkte utgiftsføring.

Utgangspunktet for den skattemessige behandlingen av reservedelslager er skattelovens (sktl.) § 14-5 annet ledd. Etter denne bestemmelsen skal reservedeler aktiveres til anskaffelsesverdi, og kostnadene vil da komme til fradrag etter hvert som de forbrukes.

Når det gjelder ligningen av selskaper som faller inn under petroleumsskatteloven, har imidlertid dette utgangspunkt vært fraveket. I en kjennelse for et annet oljeselskap avsagt av Klagenemnda 19. september 1983 (foran også omtalt som 1980-kjennelsen), hvor det var spørsmål om når kostnadene til reservedelslager skulle komme til fradrag, fant Klagenemnda at det aktuelle selskap kunne utgiftsføre kostprisen for de reservedeler som lå på lageret ved utløpet av året. I kjennelsen heter det:

”Nemnda legger til grunn at ligningspraksis i adskillig utstrekning over mange år har godkjent fradrag for utgifter til et normalt reservedelslager etter hvert som delene anskaffes, særlig på grunnlag av den foran refererte uttalelse fra Riksskattestyret av 11. februar 1959. Det foreligger ingen opplysninger om at man i praksis har satt noen øvre grense for verdien av reservedelene, så lenge lageret har ligget innenfor det som må anses som normalt for å sikre driften.

I det foreliggende tilfelle har lageret isolert sett en høy kostpris, men sett i forhold til selskapets anleggsmidler, omsetning og skattepliktige overskudd utgjør kostprisen for reservedelslageret i følge opplysningene ikke mer enn hhv. 0,5-0,6%, 0,3% og 0,4% av disse. Det fremgår videre at delene for de fleste varegrup[p]er ikke overstiger et halvt års forbruk. Nemnda legger derfor til grunn at lageret ikke er større enn det virksomheten naturlig tilsier.

Nemnda er ut fra likhetshensyn kommet til at selskapet bør gis anledning til å utgiftsføre kostprisen for de reservedeler som lå på lager ved utløpet av året, i det den legger særlig vekt på at lageret, etter det som er opplyst, ikke overstiger et halvt års forbruk og heller ikke er større enn det virksomheten naturlig tilsier. Etter det nemnda forstår, har selskapet også tidligere fulgt samme regnskapsmessige praksis, og dette har vært godtatt ved ligningen. Nemnda kan ikke se at en slik praksis er i strid med noen skatterettslig regel eller prinsipp.”

Det er på det rene at de synspunkter som denne kjennelsen gir uttrykk for, er lagt til grunn av oljeskattemyndighetene ved ligningene av samtlige aktuelle selskaper for alle påfølgende inntektsår, dvs. fra 1983 til 2001. Klagenemnda anser denne ligningspraksisen for bindende, fordi den fremstår som konsekvent og strekker seg over mange år. Som det fremgår foran (side 23-24), er dette også lagt til grunn av Oljeskattekontoret i klagenotatet.

Det omtvistede spørsmål er hvordan kjennelsen fra 1983 skal forstås når det gjelder kostnadsføringen i foreliggende sak. Fra Oljeskattekontorets side er det anført at kjennelsen innebærer at det maksimalt kan foretas direkte fradragsføring av "spare parts" tilsvarende seks måneders forbruk, samt at fradragsføring kun kan foretas for den gruppen som er betegnet "consumable spare parts". Selskapet er uenig i dette. Etter selskapets mening kan det ikke gjøres noen slike begrensninger i fradragsretten for utgiftene til de aktuelle spare parts.

Slik Klagenemnda forstår den tidligere kjennelsen, vil det avgjørende for utgiftsføring være hvorvidt det dreier seg om et reservedelslager som ligger innenfor det som må anses som normalt for å sikre driften. Den omstendighet at lageret i det konkrete tilfellet ikke oversteg et halvt års forbruk, var ett av momentene ved den helhetsvurdering som Klagenemnda da foretok. Kjennelsen kan etter Klagenemndas mening ikke medføre at det bare er reservedelslager tilsvarende seks måneders forbruk som kan utgiftsføres direkte.

I foreliggende sak legger Klagenemnda til grunn at selskapet foretar en konkret vurdering ut fra beredskapshensyn for så vidt gjelder det antall reservedeler som anses nødvendig å ha på lager til enhver tid. Slik saken er opplyst har Klagenemnda ingen foranledning til å anta at selskapet skal ha gått til anskaffelse av et reservedelslager som er større enn det som er normalt for å sikre virksomhetens drift.

Kjennelsen fra 1983 gjaldt reservedelslager definert som "beholdninger av reservedeler og deler som forbrukes under produksjonen". Klagenemnda legger til grunn at den lagerbeholdning som omfatter gruppen "consumable spare parts", faller inn under kjennelsens forståelse av reservedelslager. Det vises til den beskrivelse som er gitt av "consumable spare parts" foran.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at "consumable spare parts" må kunne utgiftsføres direkte.

Når det gjelder beholdningen av gruppen "drilling and well equipment", forstår Klagenemnda det slik at dette dreier seg om lager av utstyr som benyttes til boring og/eller vedlikehold av produksjons- og/eller letebrønner, for eksempel foringsrør, produksjonsrør og brønnhodeutstyr. Dette er utstyr som skal inngå som en del av den brønnen utstyret er tiltenkt, og kan etter Klagenemndas oppfatning ikke klassifiseres som reservedeler.

Dette innebærer at beholdningen av "drilling and well equipment" ikke kan utgiftsføres direkte. Den endelige skattemessige behandlingen av det enkelte utstyr som faller inn under denne gruppen, avhenger av hva utstyret skal benyttes til etter uttak fra lageret. Eksempelvis vil utstyr som skal inngå i en ny produksjonsbrønn måtte aktiveres – med virkning for avskrivninger og friinntekt, mens utstyr som skal inngå i en letebrønn eller brukes til vedlikehold, vil bli å utgiftsføre.

Selskapene har subsidiært anført at det ikke foreligger endringsadgang utover to år når det gjelder aktiveringen av reservedeler som er direkte fradragført ved tidligere års ligninger. Da Klagenemnda ovenfor har konkludert med at det foreligger full fradragrett for "consumable spare parts", gjelder dette punktet kun "drilling and well equipment".

Slik Klagenemnda ser det foretok ikke Oljeskattenemnda noen endring av tidligere års ligninger, men kun en fravikelse vedrørende den skattemessige verdsettelsen av "drilling and well equipment" for inntektsåret 2002. Dette er en revurdering av en balansepost som bare får virkning for det aktuelle år og fremover. Etter Klagenemndas oppfatning innebærer ikke dette en endring av tidligere års ligninger i ligningslovens forstand.

Når selskapene hevder at godkjent fradrag for tidligere inntektsår blir tilbakeført ved ligningen for 2002, er dette etter Klagenemndas oppfatning ikke en riktig forståelse av hva som faktisk skjer i forbindelse med verdsettelsen av et varelagers skattemessige verdi. Etter sktl. § 14-5 2. ledd bokstav a første punktum, jf annet punktum skal varebeholdningen "vurderes". Denne vurderingen/verdsettelsen av varelager (herunder lager av "drilling and well equipment") må foretas av skattyter hvert år via en vareopptelling. I ligningsprosessen er det bestemt at det hvert år skal treffes et nytt ligningsvedtak, jf ligningslovens (lignl.) § 8-1, noe som medfører at en vurdering av en balansepost foretas på nytt hvert år. Gjems-Onstad omtaler dette bl.a. i "Avskrivninger" (1984) s. 214. Det vises også til Skattedirektoratets KO-melding 04/1993 hvor opptelling og verdsetting av beholdningen er et sentralt prinsipp. Verdien av varelageret skal i disse tilfellene settes til anskaffelsesverdi. De selskapene som for årene forut for 2002 har verdsatt verdien av reservedeler på lager for så vidt gjelder "drilling and well equipment" pr 31.12. til null, har etter det resultat Klagenemnda har kommet til, foretatt en feilaktig skattemessig verdsettelse. Det er denne skattemessige verdsettelsen som korrigeres.

Klagenemnda er etter dette enig med Oljeskattekontoret i at det er lignl. § 8-1 som er hjemmel for fravikelsen, og at § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke kommer til anvendelse.

Klagenemndas standpunkt medfører at selskapet innrømmes direkte fradragføring av lager av "consumable spare parts", mens det for lager av "drilling and well equipment" ikke innrømmes slikt fradrag. Dette medfører at selskapets sokkelinntekt for inntektsårene 2002 og 2003 reduseres med henholdsvis kr 55 066 498 og kr 5 593 247. Videre fører dette

til at ved fordeling av finansposter mellom sokkel og land reduseres sokkelgrunnlaget for inntektsårene 2002 og 2003 med henholdsvis kr 55 066 498 og kr 5 593 247.

Selskapet gis etter dette delvis medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

S L U T N I N G

1. Ligningene av [Selskapet] for inntektsårene 2002 og 2003 endres på følgende måte hva angår skattemessig behandling av ”consumable spare parts”:

2002: Sokkelinntekten reduseres med kr 55 066 498. Ved fordeling av finansposter mellom sokkel og land reduseres sokkelgrunnlaget med kr 55 066 498.

2003: Sokkelinntekten reduseres med kr 5 593 247. Ved fordeling av finansposter mellom sokkel og land reduseres sokkelgrunnlaget med kr 5 593 247.

2. Ligningene av [Selskapet] for inntektsårene 2002 og 2003 fastholdes hva angår skattemessig behandling av ”drilling and well equipment”.

16) Dom vedrørende kjennelse 11. desember 2006 – Valg av oppgjørsvaluta for interne salg av råolje

Selskapet har motsatt seg publisering av denne kjennelsen.

*I stedet gjengis på de følgende sidene Oslo tingretts dom av 29. februar 2008.
Dommen er rettskraftig*

Det ble avsagt slik

dom:

Saken gjelder gyldigheten av ligningen av selskapene Norske ConocoPhillips AS (NCOPAS) og ConocoPhillips Skandinavia AS (COPSAS) for inntektsårene 2003 og 2004. Selskapene inntektsbeskattes for salg av råolje til normpris, jf. petroleumsskatteloven § 3 første ledd bokstav a, jf. § 4 første ledd. Spørsmålet er om selskapene skal beskattes særskilt for en positiv valutakurseffekt oppstått etter leveringstidspunktet. Saken gjelder videre spørsmålet om det forelå endringsadgang for inntektsåret 2003, og om vedtakene om å illegge tilleggsskatt for dette året er gyldige.

NCOPAS og COPSAS selger sin olje produsert på norsk sokkel under et langsiktig avtaleforhold med intern kjøper, Conoco Phillips Petroleum Company UK, Ltd (CPPCUKL). NCOPAS og COPSAS har norske kroner (NOK) som sin effektive valuta, mens CPPCUKL har USD som sin effektive valuta. Selgerne har en avtalefestet rett til å velge om det enkelte salg skal skje i USD eller i NOK. Valgretten utøves på faktureringstidspunktet. Ved salg i USD bokføres salgsinntektene til normpris omregnet til selskapenes standardkurs i leveringsmåneden (M1). Den månedlige standardkurs er lik spotkursen tredje siste arbeidsdag i foregående måned. Salgene skjer i USD når USD-kursen er lavere på faktureringstidspunktet enn på leveringstidspunktet. I disse tilfellene blir det bokført et valutatap som kommer til fradrag i skattepliktig inntekt. Ved salg i NOK bokføres salgsinntektene til normprisen i USD omregnet til norske kroner til terminkurs (T). Terminkursen er omregningskursen i den terminkontrakt kjøper inngår med eksternt finansinstitusjon på faktureringstidspunktet. Salgene skjer i NOK i de tilfelle USD-kursen er høyere på faktureringstidspunktet enn på leveringstidspunktet. Den positive valutaeffekten vil ikke bli bokført som en finansinntekt i selgernes regnskaper i og med at selskapene fører sine regnskap i NOK. Hovedspørsmålet i saken er om den positive valutaeffekt er en del av det salgsvederlag som skal erstattes av normprisen, eller om valutaelementet skal beskattes særskilt.

NCOPAS' og COPSAS' selvangivelser ble fraveket med hjemmel i skatteloven § 13-1 ved ligningen for inntektsåret 2003, og selskapene ble ilagt 45 % tilleggsskatt ved Oljeskattenemndas to vedtak 16. november 2004. Vedtaket bygger på at valutavalgretten betraktes som en valutaopsjon for kjøper inngått på leveringstidspunktet med forfall på faktureringstidspunktet. Vedtakene ble påklaget og Oljeskattekontoret utarbeidet 6. mars 2006 klagenotater til Klagenemnda for oljeskatt. I klagenotatene ble begrunnelsen for å fravike selvangivelsen endret under henvisning til at det forelå nye opplysninger. Det ble lagt til grunn at selger

har en fordring i USD fra leveringstidspunktet og frem til faktureringstidspunktet, og at den positive valutaeffekten på denne fordringen skal beskattes som en finansinntekt utenfor normprissystemet. Oljeskattekontoret innstilte dessuten på å forhøye tilleggsskattesatsen til 60%. Selskapene valgte å trekke klagen og tok i stedet ut stevning 9. mai 2006, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 3 annet ledd. Oljeskattekontoret varslet ved brev 11. mai 2006 NCOPAS og COPSAS om endring av ligning for inntektsåret 2003. Endringsadgangen ble bestridt av selskapene, men Oljeskattenemnda traff 20. juni 2006 endringsvedtak i tråd med Oljeskattekontorets innstilling. Vedtakene om 60% tilleggsskatt ble begrunnet med at selskapene forsettlig hadde gitt mangelfulle og uriktige opplysninger i selvangivelsen og under ligningsbehandlingen. Vedtakene ble stadfestet 18. juni 2007 av Klagenemnda for oljeskatt. Samlet økning i selskapenes finansinntekter ble satt til MNOK 80,4. Partene er enige om at rettens prøving også omfatter Klagenemndas kjennelser.

NCOPAS' og COPSAS' selvangivelser ble også fraveket ved ligningen for inntektsåret 2004, uten at det ble ilagt tilleggsskatt. Klagenemnda for oljeskatt stadfestet 11. desember 2006 ligningene for 2004. Samlet økning i selskapenes finansinntekter ble satt til MNOK 108,9. Selskapene tok 5. juni 2007 ut stevning vedrørende lovligheten av ligningene for 2004.

De påstevnede saker ble forent til felles behandling ved rettens beslutning 13. august 2007. Hovedforhandling ble avholdt i tidsrommet 28. januar til 1. februar 2008. Det ble ført tre sakkyndige vitner, og for øvrig foretatt slik bevisførsel som rettsboken viser.

Saksøkerne har i det vesentlige anført:

Formålet med valutavalgordningen er inntektsøkning både før og etter skatt, og innebærer en lovlig tilpasning til normprissystemet.

Valutavalgordningen går ut på at selger på faktureringstidspunktet vil velge oppgjør i NOK i de tilfellene standardkursen på leveringstidspunktet (M1) er lavere enn standardkursen på faktureringstidspunktet (M2), og terminkursen (T) er lik eller høyere enn M2. Ved valg av NOK vil det ikke oppstå noen regnskapsmessig valutaeffekt, i og med at selskapene har NOK som sin funksjonelle valuta. Det er ikke i strid med regnskapsloven eller reglene om god regnskapsskikk å benytte terminkursen som omregningskurs ved salg i NOK. Valutavalgordningen inneholder ingen preferanse for USD. Klagevedtakene bygger derfor på en faktisk feil når det legges til grunn at selger får en fordring mot kjøper i USD på leveringstidspunktet som det knytter seg en valutagevinst til på faktureringstidspunktet.

Normprisen skal erstatte avtalt salgspris, og det finnes ikke hjemmel i normprisregelverket for å sette avtalt salgspris til side. Normprisforskriften § 1 inneholder ingen bestemmelser om når, hvor eller hvordan salget skjer. Heller ikke forskriften § 2 om normprispunktet, sier noe om den underliggende salgssavtale. Bestemmelsen er utelukkende et direktiv for ligningen, og fastslår at særskatteregimet stopper på normprispunktet. Forskriften § 4 er uttømmende i forhold til justering av normpris i de tilfellene det er avtalt lenger kredittid enn 30 dager. Forskriften § 5 fastslår at det ikke er fradragsrett for kostnader pådratt etter normprispunktet. Dersom salgssavtalen gir merinntekter etter normprispunktet, er disse skattefrie. Det finnes flere eksempler på at inntektselementer etter normprispunktet erstattes av normprisinntekten, for eksempel fraktinntekter, valutaelementer og svinn ved levering på c.i.f. vilkår. Normprisregelverket er detaljert, rigid og "urettferdig", og må håndheves i tråd med ordlyden hva enten det er i statens favør eller disfavør.

Vilkårene for å anvende den ulovfestede gjennomskjæringsregel slik disse er kommet til uttrykk i dommen inntatt i Rt. 2006 s. 1232 (Telenor eiendom), er heller ikke til stede. Det bestrides ikke at valutavalgordningen er skattemotivet, men ordningen fører i tillegg til inntektsøkning før skatt som også har vært motiverende for selskapene. Erfaring viser at det er lønnsomt å inngå terminkontrakter fordi terminkursen i de fleste tilfellene vil ligge over spotkursen på betalingstidspunktet, den såkalte "random walk"-effekten. Det er også sannsynlig at spotkursen på betalingstidspunktet vil ligge lavere enn spotkursen på faktureringstidspunktet. Det er derfor ikke riktig at terminkontraktene er et null-sum spill, slik ligningsmyndighetene har hevdet. Selskapene har realisert betydelige merinntekter på terminkontraktene i 2003 og 2004.

Vilkårene for å endre ligningene for inntektsåret 2003 er heller ikke til stede, da det verken er gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger slik ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a krever. Det fremgikk av selvangivelsene (normpris skjemaene) for 2003 at selskapene mottok oppgjør i vekselvis USD og NOK, og det var dessuten mulig å regne seg frem til omregningskursen. Ligningsmyndighetene måtte forstå at det lå forretningsmessige overveielser bak valget av valuta, og burde selv ha undersøkt valutavalgordningen nærmere. Under enhver omstendighet ble eventuelle mangler rettet opp under den ordinære ligningsbehandlingen.

Da selskapene verken har gitt ufullstendige eller mangelfulle opplysninger, er uansett ikke vilkårene for å ilegge tilleggsskatt til stede. Selskapene har eventuelt vært i unnskyldelig rettsvillfarelse, og ligningsloven § 10-3 bokstav b hjemler da unntak fra tilleggsskatt. Dersom vilkårene for å ilegge tilleggsskatt finnes å være til stede, må 15 %-satsen benyttes, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 2. Vilkårene for å

ilegge forhøyet tilleggsskatt foreligger uansett ikke, da selskapene verken har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsom slik § 10-4 nr. 1 krever.

60 % tilleggsskatt ilegges etter forvaltningspraksis kun ved forsett.

Forsettalternativet innebærer at skattyter både har forstått at han har gitt mangelfulle opplysninger, og at disse vil kunne føre til for lav skatt. Selskapene har handlet i den tro at valutaordningen var en lovlig tilpasning til normprisreglene. I og med at tilleggsskatt er straff i relasjon til Den europeiske menneskerettskonvensjon, må reglene tolkes restriktivt i skattyters favør. Retten har dessuten full kompetanse, også til å prøve forholdsmessigheten og til å fastsette en annen sats enn den ligningsforvaltningen har anvendt.

Saksøkerne har nedlagt slik påstand:

- 1 Ligningen av Norske ConocoPhillips AS for inntektsåret 2003 og 2004 oppheves.
- 2 Ligningen av ConocoPhillips Skandinavia AS for inntektsårene 2003 og 2004 oppheves.
- 3 Tilleggsskatt ilegges ikke.
- 4 Ved de nye ligningen legges selvangivelsens tall hva angår salgsinntekter og finansposter til grunn.
- 5 Norske ConocoPhillips AS og ConocoPhillips Skandinavia AS tilkjennes saksomkostninger.

Saksøkte har i det vesentlige anført:

Valutavalgretten gjør at selskapene kan optimalisere sin skatteposisjon ved å velge den valuta som gir lavest skattebelastning. Selskapene har ikke fulgt sin egen modell, men valgt den oppgjørsvaluta som gir sikre skattebesparelser selv om det skulle medføre sannsynlig redusert inntekt før skatt. Dette viser at skattetilpasning er hovedformålet med systemet.

Salgsavtalen fremstår som et salg i USD, med rett til å velge NOK på faktureringstidspunktet. Kjøper har aldri betalt mer enn normpris i USD, og sikrer seg mot kursrisikoen i NOK ved å inngå terminkontrakter. Selger har aldri mottatt normpris i NOK. Frem til faktureringstidspunktet har selger en fordring på kjøper i USD. Ved valg av NOK inkluderer vederlaget et valutaelement tilsvarende kursoppgangen på USD mellom leverings- og faktureringstidspunktet. Disse valutaelementene skal beskattes særskilt utenfor normprissystemet.

Normprisregelverket er et rammeverk som må tolkes og utfylles i lys av normprisreglenes formål. Det finnes flere eksempler på slik utfylling, jf. blant annet Høyesteretts dom 4. desember 2007, Eidsivating lagmannsretts dom 24.

februar 1989 og Klagenemndas kjennelse 15. juni 1992. Normprisen skal erstatte avtalt salgsvederlag i den grad det er samsvar mellom de elementer som inngår i salgsvederlaget og normprisvedtaket, jf. forskriften § 2. Valutaelementer etter levering skal ikke erstattes av normprisen.

Valutavalgordningen innebærer uansett en illojal omgåelse av skattereglene, som gir grunnlag for gjennomskjæring. Skattebesparelsen er sikker og betydelig, og har medført en samlet inntektsreduksjon i størrelsesorden MNOK 200 i inntektsårene 2003 og 2004. I de skriftlige redegjørelsene under lignings- og klagebehandlingen ser det ut til at selskapene har vært mest opptatte av regnskapseffekten ved å allokere inntektene til driftsresultatet på bekostning av finansposten. Den forretningsmessige egenverdi som ligger i en forventet "random walk" effekt, er usikker og spekulativ. Den forretningsmessige betydning må uansett nedjusteres for et risikoelement. Verken "random walk" effekten med fullt gjennomslag eller de faktisk dokumenterte virkninger av terminkontraktene kan ha inngått i selskapenes motiv for valg av valuta. Disse effekter skal derfor ikke tillegges vekt ved bedømmelsen. Så lenge det ikke er fremlagt sikrere talloppstillinger, er det ikke dokumentert noen forretningsmessig egenverdi. Det er enda mindre dokumentert at det ligger et forutsigbart inntektspotensial i at spotkursen på oppgjørstidspunktet ligger under spotkursen på terminkontrakttidspunktet. Valutavalgmodellen slik den praktiseres ved at valutagevinster erstattes av normprisen mens valutatap fradragføres utenfor normprissystemet, er i strid med regelverkets formål. Den asymmetriske regnskapsføringen er dessuten i strid med regnskapsloven og reglene om god regnskapsskikk.

Det foreligger endringsadgang for inntektsåret 2003 da selskapene både har gitt ufullstendige og uriktige opplysninger i selvangivelsene og senere under ligningsbehandlingen. Ligningsmyndighetene har ikke misligholdt sin undersøkelsesplikt.

Når det gjelder tilleggsskatten, gjelder ikke ligningsloven § 10-4 nr. 3 der retting er foranlediget av ligningsmyndighetenes kontrolltiltak. Selskapene har utvist forsett som kvalifiserer for tilleggsskatt på 60 %. Selskapene har uansett utvist grov uaktsomhet som i praksis sanksjoneres med 45 % tilleggsskatt. Villfarelse med hensyn til hvordan skattereglene er å forstå, må bedømmes på samme måte som strafferettens vurdering av forsett ved rettsvillfarelse. Det er uansett ikke grunnlag for å gå lavere enn 30 %.

Saksøkte har nedlagt slik påstand:

I saken reist om inntektsåret 2003:

1 Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.

- 2 Staten v/ Oljeskattekontoret tilkjennes sakens omkostninger med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.

I saken reist om inntektsåret 2004:

- 1 Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.
- 2 Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakens omkostninger med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.

Rettens vurderinger:

Et hovedspørsmål i saken er om normprisen skal erstatte det avtalte salgsvederlag uansett hvilke elementer som inngår i salgsvederlaget.

Retten tar utgangspunkt i normprisforskriften § 1 som lyder slik:

Til bruk ved formues- og inntektslikningen, herunder utligning av særskatt, ansettes solgt petroleum, petroleum uttatt til egen bruk og lagerbeholdning av petroleum til normpris.

I Finansdepartementets kommentarer til normprisforskriften, inntatt som vedlegg til Skattedirektørens rundskriv 14. januar 1977, står det at normprisen "skal legges til grunn ved beregningen av brutto skattepliktig inntekt uavhengig av hvilken salgspris som kan være oppnådd ved den enkelte omsetning". Normprisreglene innebærer derfor at selger kan bli skattlagt både for høyere og lavere inntekt enn den som faktisk innvinnes.

Forskriften § 2 om normprispunktet regulerer når petroleumen anses "skattemoden", det vil si på hvilket tidspunkt skatterelevant pris og mengde skal fastsettes. I Finansdepartementets kommentarer til bestemmelsen står følgende:

Det fremgår av det ovenstående at det er det leveringssted som er forutsatt ved normprisfastsettelsen som er avgjørende. Det faktisk avtalte leveringssted vil være irrelevant. Hvis den skattepliktige selger på franco betingelser når normprisvedtaket forutsetter fob eller cif, vil den merpris han oppnår ved salget blir korrigert etter § 5 ved at de meromkostninger som han får ved å påta seg andre leveringsbetingelser, skal tillegges ved beregning av bruttoinntekt etter normpris.

Denne uttalelsen synes å bygge på at det i praksis vil skje en korreksjon av "effektiv" normpris ved at pådratte kostnader ved avvikende leveringsvilkår ikke tillates fradragsført. Det vil imidlertid også kunne knytte seg merinntekter til slike

avvikende leveringsbetingelser, som for eksempel kan være generert av en gunstig underliggende fraktavtale. Slike positive inntektselementer, som faller utenfor normprisvedtakets forutsetninger, vil bli erstattet av normprisen.

Da normprisregelverket ble utarbeidet, vurderte departementet å tillate reduksjon av normpris i de tilfellene avtalte salgsvilkår var mindre omfattende enn de forutsetninger normprisvedtaket bygger på. Dette ble forkastet av administrative og kontrollmessige grunner. Ligningsmyndighetene hadde ikke kapasitet til å skjønne over individuelle fradrag i normprisen. Disse hensyn gjør seg typisk gjeldende i forhold til allokering av merinntekter knyttet til en gunstig underliggende fraktavtale. Retten er derfor enig med saksøkerne i at normprissystemet ikke bygger på en forutsetning "om at det er identitet mellom faktisk avtalt salgpris og normpris", slik Klagenemnda skriver i sine kjennelser 11. desember 2006.

Forskriften § 4 inneholder en særbestemmelse om regulering av normpris ved avvikende kredittid i forhold til normprisvedtakets forutsetninger. Verken kontrollmessige eller administrative hensyn taler mot at det gjøres slike reguleringer. Hvorvidt disse hensyn gjør seg gjeldende, kan imidlertid i seg selv ikke være avgjørende for behandlingen av inntektselementer utenfor normprisvedtakets forutsetninger. Ved for eksempel salg fritt levert i utenlandsk valuta, vil salgsvederlaget som skal erstattes av normprisen kunne inneholde et avvikende valutaelement etter normprispunktet som kunne vært fastsatt uten å skjønne. Dette valutaelementet, som vil være ukjent på avtaletidspunktet, vil bli erstattet av normprisen.

Slik retten ser det, gjelder den aktuelle sak ikke denne type "normalavvik" fra normprisvedtakets forutsetninger. Vi står tvert i mot overfor en valutavalgordning som systematisk tilpasser salgsvederlaget til kjente valutasvingninger mellom leverings- og faktureringstidspunktet. Selskapene har ikke bestridt at tilpasningen til normprissystemet er et vesentlig motiv for valutavalgordningen.

Retten vil i det følgende foreta en nærmere gjennomgang av valutavalgordning.

Avtalens vederlagsbestemmelse lyder slik:

The price shall be the Norm price as stipulated by the Norwegian petroleum Price Board in effect for Ekofisk Oil for the calendar month in which the Oil passes the Delivery point (s), and shall be in Norwegian Kroner (NOK) or U.S. dollars (USD) at Sellers option.

Avtalens ordlyd tilsier at salgsvederlaget utgjør normprisen slik denne er fastsatt av Petroleumspriserådet i "norske kroner" eller i "amerikanske dollar", jf. eksempelvis normprisfastsettelsen for 1. kvartal 2004. Slik er imidlertid ikke avtalen blitt praktisert.

I de tilfellene selger velger å fakturere i NOK, fastsettes vederlaget med utgangspunkt i normpris i USD omregnet til NOK til terminkurs på faktureringsstidspunktet. Fremgangsmåten viser at man går veien om normpris i USD også i de tilfellene selger velger NOK som valuta. Kjøper betaler på sin side aldri mer enn normprisen i USD, i og med at kursrisikoen mot NOK sikres gjennom terminkontraktene. Retten er på denne bakgrunn enig med staten i at valutavalgmodellen inneholder en preferanse for USD, som gjør at selgers fordring frem til faktureringsstidspunktet må anses å være i USD. Det sakkyndige vitnet Atle Johnsen, professor i regnskap ved Norges Handelshøyskole, forklarte under hovedforhandlingen at det ikke var i strid med transaksjonsprinsippet å legge terminkursen på valutavalgstidspunktet til grunn for regnskapsføringen. Ved valg av NOK innebærer valutavalgmodellen derved at stigningen i valutakursen på USD mellom leveringstidspunktet og faktureringsstidspunktet "konsumeres" av salgsvederlaget i regnskapene. Avgjørende for selgers valg av NOK er nettopp kursstigningen og hensynet til å unngå særskilt beskatning av denne valutagevinsten.

I de tilfellene selger velger å fakturere i USD fastsettes vederlaget i tråd med avtalens ordlyd, det vil si til normpris i USD. Dersom valutaene hadde vært prinsipielt likestilt slik selskapene anfører, skulle kursen på samme omregningstidspunkt som ved valg av NOK vært benyttet, det vil si standardkursen på faktureringsstidspunktet (M2). Atle Johnsen forklarte at spot- eller standardkursen på valutavalgstidspunktet også burde vært benyttet ved valg av USD, uavhengig av om den underliggende avtale inneholder en preferanse for USD eller likestiller de to valutaene. Når standardkursen på leveringstidspunktet (M1) benyttes, bokfører selskapene USD-salgene som om valutavalgretten ikke fantes. Kursfallet på USD mellom leverings- og faktureringsstidspunktet fremkommer derved som et valutatap i finansregnskapet. Også dette viser valutaordningens preferanse for USD.

Valutavalgordningen innebærer etter dette at selgerne velger hvilke valutaelementer de vil "beholde" og hvilke valutaelementer de vil "konsumere" i regnskapene. Selskapene får dermed i "pose og sekk" gjennom inntektsfradrag for kursnedgang på USD etter leveringstidspunktet, samtidig som kursstigning på USD i samme periode ikke kommer til beskatning. Retten finner at denne asymmetrisk praktisering av valutavalgretten, som verken kan sees å være

regnskapsmessig eller forretningsmessig begrunnet, er en omgåelse av skattereglene.

Selskapene har anført at normprisregelverket er detaljert, rigid og "urettferdig", og at det må praktiseres strengt etter sin ordlyd både i statens favør og disfavør. I forlengelsen av dette har selskapene gjort gjeldende at det også må være mindre rom for gjennomskjæring ved tilpasninger til normprisregelverket. Retten er enig i at slike fortolkningsprinsipper kan være relevante, men også ved praktiseringen av normprisregelverket må det settes en grense mot de rene omgåelser. I Totaldommen avsagt 4. desember 2007 uttaler Høyesterett i avsnitt 40 at "[f]orarbeidene viser at formålet med normprissystemet også er å hindre ordninger som tar sikte på å omgå reglene om normpris, slik som rabatter eller prisavslag".

Grensen mellom salgsinntekter og kursgevinster og –tap, er behandlet av Jan Syversen i "Skatt på petroleumsutvinning", 1991, avsnitt 10.5.3.3. Etter omtalen av Klagenemnda for oljeskatts kjennelse inntatt i Utv. 1978 s. 254, hvor kursstigning etter leveringstidspunktet ble skattlagt som finansinntekt i tillegg til normprisinntekten, gis følgende anvisning på en presiserende tolkning av normprisregelverket:

På bakgrunn av nevnte kjennelse, må det være nærliggende å oppstille den tese at bare de poster som har *direkte tilknytning til selve vareleveransen*, kan betraktes som salgsinntekt. Poster som knytter seg til en særskilt aktivpost, og som altså bare indirekte er innvunnet gjennom selve leveringen av salgsobjektet, må karakteriseres som annen inntekt.

Anvendt på vår sak, vil kursstigning på USD-fordringene før de på faktureringstidspunktet konverteres til fordringer i NOK, måtte karakteriseres som "annen inntekt". Retten viser i denne forbindelse også til Finansdepartementets kommentarer til normprisforskriften § 5 hvor det står:

Valutadifferanser på fordringene tas i betraktning ved inntektsansettelsen etter skattelovens vanlige regler. Tap ellers på utestående fordringer er normalt også fradragsberettiget.

En slik rettsanvendelse vil, slik retten ser det, være best i tråd med realitetene i valutavalgordningen uten hensyn til om også de positive valutaelementene synliggjøres i regnskapene. Dette innebærer at normprisregelverket ikke gir selskapene rett til å erstatte reelle kursgevinster på USD-fordringene mellom leverings- og faktureringstidspunktet, med normprisen.

Foranlediget av partenes prosedyrer, vil retten i det følgende også behandle spørsmålet om gjennomskjæring.

Partene har prosedert omgåelsesspørsmålet med utgangspunkt i kriteriene for ulovfestet gjennomskjæring, slik disse er oppstilt i blant annet Telenordommen inntatt i Rt. 2006 s. 1232, avsnitt 46 flg. Selskapene erkjenner at grunnvilkåret om at det må foreligge et dominerende skattemotiv, er til stede. Spørsmålet er om det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Valutavalgordningen består av flere disposisjoner; selve valutavalgretten i forholdet mellom kjøper og selger, og terminkontrakten mellom kjøper og finansinstitusjon. Det er terminkontraktene med ekstern finansinstitusjon, som eventuelt er egnet til å tilføre Conoco-konsernet reelle økonomiske verdier. Uenigheten mellom partene knytter seg først og fremst til terminkontraktenes forretningsmessige egenverdi, og retten behandler dette først.

Terminkontrakters primære formål er å sikre mot kursrisiko mellom terminavtaletidspunktet og oppgjørstidspunktet. Kontraktenes terminkurs er en fast funksjon av terminavtaledagens spotkurs multiplisert med rentedifferansen mellom de aktuelle valutaer. I henhold til økonomisk teori om renteparitet, vil terminkontrakter ikke generere merinntekter. Dette fordi terminkursen utgjør forventet spotkurs på oppgjørstidspunktet. I praksis er det imidlertid gjort undersøkelser som viser en statistisk sannsynlighetsovervekt for at spotkurs på oppgjørstidspunktet tilsvarende tenderer mot terminavtaledagens spotkurs, den såkalte "random walk" effekten. Terminkontrakten vil i de tilfelle dette slår til, generere en merinntekt tilsvarende differansen mellom terminkurs og spotkurs på oppgjørstidspunktet. Økonomer har også hevdet at spotkursen på oppgjørstidspunktet som oftest vil ligge under terminavtaledagens spotkurs, hvilket innebærer at terminkontraktenes inntektspotensial er større enn det "random walk" effekten skulle tilsi.

I selskapenes to første brev til ligningsmyndighetene, ble "random walk" effekten ikke nevnt som et motiverende forretningsmessig hensyn for selskapenes praktisering av valutavalgordningen. De forretningsmessige hensyn som da ble fremholdt, er ikke lenger påberopt av selskapene. I advokat Jan Syversens brev 25. oktober 2004 omtaler selskapene første gang "random walk" effekten. Det ble senere fremlagt formelark som inneholder beslutningsgrunnlaget for det enkelte valutavalg. Disse formelarkene viser at NOK også ble valgt i situasjoner hvor forventet inntektsøkning før skatt var negativ. Formelarkene viser dessuten at valget av NOK alltid hadden en positiv inntektseffekt etter skatt. Skattebesparelsen fremstår med andre ord her som det avgjørende element ved det enkelte

valutavalg. Oversikten over samtlige valutavalg i årene 2003 og 2004 viser at den samlede skattebesparelse ble beregnet til ca. MNOK 146.

Under hovedforhandlingen utarbeidet selskapene en oversikt over "fasiten" av terminkontraktenes lønnsomhet før skatt, med forbehold om at oversikten kunne være mangelfull. Staten hadde selv foretatt tilsvarende beregninger på et tidligere tidspunkt, uten at disse ble fremlagt under saksforberedelsen. Selskapenes og statens tall for samlede merinntekter i 2003 og 2004, ligger på henholdsvis MNOK 68.7 og MNOK 38.4. Selskapenes oversikt viser at tallene relatert til de ulike løft både er positive og negative, og dessuten avviker fra prognosene i formelarkene. Summen av merinntektene det enkelte år er imidlertid positiv med unntak av COPSAS for 2003, hvor selskapets tall er på minus MNOK 2,5, mens statens tall er på minus MNOK 19.

Staten har anført at forventet merinntekt knyttet til terminkontraktene ikke kan tillegges utslagsgivende vekt i totalvurderingen. Dette fordi valutavalgmodellen, i tillegg til skattebesparelsen, primært har vært motivert av selskapenes ønske om å synliggjøre salgsinntekter på bekostning av valutainntekter i regnskapene. Forventet merinntekt basert på "random walk" er uansett usikker, spekulativ og udokumentert, og må under enhver omstendighet nedjusteres for risikoelementene.

Retten finner det ikke nødvendig å ta stilling til terminkontraktenes egenverdi i forhold til den skattemessige effekt av valutavalgordningen. Dette fordi ligningsmyndighetene ikke har satt til side virkningene av terminkontraktene. Ved ligningsfastsettelsen er det lagt til grunn at "alle salg skjer i USD, men at selskapet på fakturatidspunktet kurssikrer fordringene på NOK salgene ved å inngå terminkontrakter med forfall på betalingstidspunktet", jf. eksempelvis Oljeskattenemndas endringsvedtak 20. juni 2006 s. 33 for NCOPAS. Nemnda uttaler i denne forbindelse at alle effekter av terminkontraktene før skatt kunne vært oppnådd uten å involvere kjøper i valutavalgordningen. Det er med andre ord selve valutavalgordningen som er tilsidesatt. Den skattemessige konsekvens av å anse alle salg for å skje i USD, er at både positive og negative kurselementer etter leveringstidspunktet behandles som finansposter ved ligningsfastsettelsen.

Utgangspunktet er at det er egenverdien av den disposisjon som gjennomskjæres, som er gjenstand for vurdering, jf. Bettina Banoun, "Omgåelse av skattereglene" s. 301 flg. med videre henvisninger. I artikkelen inntatt i Utv. 2007 s. 468 reiser advokat Jan Syversen spørsmål om dette fortsatt gjelder etter Telenordommen, hvor Høyesterett i avsnitt 49 uttaler:

Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet.

Dette avsnittet må, slik retten ser det, forstås i lys av avsnitt 52, hvor det fremgår at "[d]en viktigste begrunnelse for aksjeoverdragelsen var omorganiseringen av Telenor-konsernet og ønsket om å rendyrke Telenor communication AS som eiendomsselskap". Så lenge salget av aksjene ble ansett for å være ledd i en forretningsmessig begrunnet omorganisering, kunne man ikke se bort fra omorganiseringen ved vurderingen av aksjesalgets forretningsmessige betydning. Anvendt på vår sak er spørsmålet om valutavalgordningen og terminkontraktene utgjør en forretningsmessig naturlig helhet.

Som redegjort for ovenfor, består valutavalgmodellen av to ulike disposisjoner; prisfastsettelsen ved salg av råolje fra selskapene til CPPCUKL og terminkontrakten mellom CPPCUKL og ekstern finansinstitusjon. Sammenhengen mellom de to disposisjoner er at det er kjøper som gjennom valutavalget settes i vederlagsposisjon på terminkontraktens vilkår. Spørsmålet er da hvilken egenverdi det har at det er kjøper og ikke selger som inngår terminkontraktene. "Random walk" effekten er den samme uavhengig hvem av partene som inngår terminkontraktene. Selskapenes representant, Lars P. Haugen, forklarte imidlertid at det i uavhengige forhold ofte er kjøper som inngår terminkontraktene fordi selger kan risikere at kjøper misligholder sin betalingsforpliktelse. Han hevdet også at det var praktiske fordeler forbundet med at terminkontraktene inngås av et engelsk selskap, ConocoPhillips UK Ltd. (CPUKL) på vegne av et annet engelsk selskap, CPPCUKL.

Retten finner ikke at disse hensyn kan tillegges avgjørende vekt i den totalvurderingen som skal foretas. Hensynet til misligholdsrisikoen gjør seg ikke gjeldende i et langvarig kontraktsforhold med betalingsdyktig kjøper. Videre kan praktiske hensyn vanskelig sees å være til hinder for at terminkontraktene inngås på vegne av selger. Selv om selskaper i konsern må ha samme disposisjonsfrihet som uavhengige parter, kan konsernintern rollefordeling og representasjon nettopp være bestemt ut fra ønsket om å spare skatt. Slik rollefordelingen mellom selskapene er fremstilt i vår sak, er det ConocoPhillips Norway Inc (COPNO) som – på vegne av selger – foretar beregningene som ligger til grunn for valutavalget. Etter at valutavalget er tatt, er det CPUKL som – på vegne av kjøper – inngår terminkontraktene. Slik retten ser det, er det valutavalgordningen i seg selv, nærmere bestemt dens skattemessige virkning, som er bestemmende for denne rollefordelingen mellom selskapene. Rollefordelingen kan ikke sees å ha

egenverdi av betydning ut over dette. Så lenge vilkårene i kjøpers terminkontrakter videreføres til selger, fremstår kjøper som et unødvendig mellomledd.

Det er opplyst at NCOPAS på et tidligere tidspunkt praktiserte valutavalgordningen overfor eksterne kjøpere. Omstendighetene rundt denne praktiseringen er ikke nærmere klarlagt. Retten antar uansett at også ordninger som berører eksterne aktører er gjenstand for gjennomskjæring og subsumsjon basert på de reelle forhold.

Skattebesparelsen fremstår etter dette som den eneste, eller klart viktigste motivasjonsfaktor for selve valutavalgordningen. Det er terminkontraktene som eventuelt er egnet til å tilføre selskapene merverdier, men disse kunne like gjerne vært inngått av selskapene selv. Det er ingen nødvendig sammenheng mellom valutavalget og terminkontraktene, dersom man ser bort fra ønsket om at positive valutaelementer skal "konsumeres" av salgsvederlaget i regnskapene. Det er videre i strid med skattereglenes formål å innrømme fradrag for valutatap etter leveringstidspunktet, samtidig som reelle valutagevinster i samme tidsrom systematisk holdes unna beskatning. Retten er på denne bakgrunn kommet til at vilkårene for å skjære igjennom valutavalgordningen er til stede.

Selskapet er lignet etter følgende formel:

$$\text{Valutagevinst (-tap)} = \text{salgspris i USD} \times \text{volum} \times (\text{terminkurs-normpriskurs})$$

Selskapene har ikke anført at ligningene er ugyldige på grunn av uriktig bruk av metode. Partene har heller ikke problematisert spørsmålet om skattesatsen for de unndratte finansinntekter er 78 %. Retten går da ikke nærmere inn på disse spørsmål.

For inntektsåret 2003 knytter det seg to tilleggsspørsmål; ett i relasjon til endringsadgang og ett i relasjon til tilleggsskatt.

Ligningene for inntektsåret 2003 ble endret ved Oljeskattenemndas to skjerpende vedtak 20. juni 2006. Fristen for å endre ligningen til ugunst for skattyter forlenges fra to til ti år etter inntektsåret dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1 sammenholdt med nr. 3. Vurderingen av om skattyter har misligholdt sin opplysningsplikt må knyttes til kravene i ligningsloven kapittel 4, blant annet § 4-3 om at selvangivelsen skal inneholde "opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen". Bestemmelsen må sees i sammenheng med § 4-1 som sier at skattyteren skal "bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt". Det fremgår av dommen inntatt i Rt. 1992 s. 1588 at "toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt

alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt" (s. 1593). Retten viser videre til dommen inntatt i Rt. 1997 s. 1430 (Elf) hvor Høyesterett legger til grunn at "de nakne regnskapstall ... ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten". Høyesterett uttalte at "den fremgangsmåte Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom", og fant på den bakgrunn at opplysningsplikten var misligholdt (s. 1437). Høyesterett viser til denne lovforståelsen i dommen inntatt i Rt. 2007 s. 360 avsnitt 68.

Av normprisskjemaet vedlagt selvangivelsene for 2003 fremgår det at pris pr. fat enten ble fastsatt i USD eller i NOK. Det er imidlertid ikke mulig å slutte seg til hvilke kriterier som ligger til grunn for betaling i henholdsvis USD og NOK, på hvilket tidspunkt valutavalget tas eller hvordan de ulike valutaene er behandlet i regnskapene. Så lenge selskapene ikke vedla en nærmere redegjørelse for praktiseringen av valutavalgordningen, har de gitt ufullstendige opplysninger. I og med at formålet med valutavalgordningen er tilpasning til normprissystemet, burde selskapene gitt tilstrekkelige opplysninger til at ligningsmyndighetene selv kunne vurdere ordningens skattemessige konsekvenser. Opplysningene som selskapene senere ga om valutavalgordningen reparerer ikke de mangelfulle opplysningene i selvangivelsene. Retten finner på denne bakgrunn at det forelå endringsadgang for inntektsåret 2003.

Konklusjonen er at ligningene av selskapene for inntektsårene 2003 og 2004 er gyldige.

Retten går så over til å behandle gyldigheten av Klagenemndas kjennelser 18. juni 2007 om å ilegge 60 % tilleggsskatt for inntektsåret 2003.

Vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er at skattyter har gitt "uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt", jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1. Som det fremgår av drøftelsen i tilknytning til endringsadgangen, finner retten dette vilkåret oppfylt.

Tilleggsskatt kan ilegges med forhøyet sats dersom skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet ved overtredelsen av § 10-2 nr.1, jf. § 10-4 nr. 1.

Klagenemnda finner at vilkårene om forhøyet tilleggsskatt er til stede. Flertallet mener selskapene handlet forsettlig, og begrunner dette blant annet med "at selskapet for å spare skatt bryter regnskapslovgivningen og på den måten gir uriktige opplysninger til skattemyndigheter og andre". Den nærmere gjennomgangen av selskapenes regnskapsførsel fremgår av Oljeskattekontorets klagenotat inntatt i Klagenemndas kjennelser 11. desember 2006 for inntektsåret

2004. Av klagenotatet fremgår det at bruddene på regnskapsloven dels skal bestå i at NOK salgene er bokført i strid med transaksjonsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 første ledd nr.1, og dels i at den asymmetriske bokføringen av USD salgene og NOK salgene er i strid med kravet til bruk av ensartede prinsipper i § 4-4.

Retten kan ikke se at selskapene har brutt de nevnte bestemmelser i sin regnskapsførsel. Det er ikke i strid med transaksjonsprinsippet eller god regnskapsskikk å bokføre NOK salgene til terminkurs på valutavalgtidspunktet. Valutavalgtidspunktets kurser skulle imidlertid også vært lagt til grunn ved bokføringen av USD salgene, men denne asymmetri ved valg av omregningstidspunkt rammes ikke av regnskapsloven § 4-4. Denne forståelsen av regnskapsloven er i samsvar med det sakkyndige vitnet, professor Atle Johnsen, redegjørelse under hovedforhandlingen. Klagenemndas kjennelser om tilleggsskatt bygger etter dette på en uriktig forståelse av regnskapsloven, og må oppheves allerede av den grunn. Det bemerkes i denne forbindelse at det under hovedforhandlingen ble opplyst at vår sak er det eneste tilfellet hvor Oljeskattenemnda har ilagt 60 % tilleggsskatt.

Retten går så over til å vurdere ligningslovens vilkår for å benytte de ulike satser for tilleggsskatt, eventuelt å la tilleggsskatten bortfalle.

Spørsmålet er for det første om selskapene har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Skyldkravet knytter seg både til det forhold at opplysningene var uriktige eller ufullstendige, og til at opplysningssvikten kunne føre til for lav skatt, jf. dommen inntatt i Rt. 2006 s. 1367 avsnitt 77, Harboe, Leikvang og Lystad: Ligningsloven, 6. utg. s. 517 og Lignings-ABC for 2006 pkt. 3.2.7. Retten nøyer seg i det følgende med å drøfte skyldkravet i relasjon til skattevirkningen, og viser til drøftelsen av endringsadgangen hva angår skyldkravet i relasjon til opplysningssvikten.

Selskapene har anført at valutavalgordningen ble ansett for å være en lovlig tilpasning til normprissystemet. Vitnet Lars Jørgen Palmer forklarte at ordningen ble vurdert av Conocos egen skatteavdeling før den ble iverksatt på begynnelsen av 1990-tallet. Han mente også at den var til vurdering hos eksterne advokater. Retten finner det på denne bakgrunn sannsynliggjort at selskapene har vurdert rettmessigheten av valutavalgmodellen, og ansett denne for å være en lovlig tilpasning til normprissystemet. Selskapene kan på denne bakgrunn ikke sees å ha opptrådt forsettlig i relasjon til skattevirkningen. Retten er følgelig ikke enig med Klagenemnda når den uttaler at saken er "et skatteunndragelsestilfelle".

Skyldgraden "grov uaktsomhet" er omtalt slik i Lignings-ABC for 2006 pkt. 3.2.8:

Grov uaktsomhet foreligger når 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.

Slik retten ser det, må dette utsagnet presiseres dit hen at det også kan foreligge grov uaktsomhet ved mangelfulle opplysninger, og at den grove uaktsomhet også må omfatte skattevirkningen. Retten viser videre til dommen inntatt i Rt. 1995 s. 1278, hvor Høyesterett fant at skattyter hadde opptrådt grovt uaktsomt, men uttalte følgende på generelt grunnlag:

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 ettertid 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 (1287).

Retten bemerker at vanskelige rettsanvendelsesspørsmål vedrørende tilleggsskatt lettere vil gå i skattyters favør i dag i og med at tilleggsskatt anses for å være straff i relasjon til den Europeiske menneskerettskonvensjon artikkel 6, jf. eksempelvis dommene inntatt i Rt. 2006 s. 593 avsnitt 39 og 40 og Rt. 2006 s. 333 avsnitt 65.

Retten har, som det fremgår ovenfor, funnet at valutavalgmodellen innebærer en rettsstridig omgåelse av skattereglene, og at grensene for den tillatelige tilpasning til normprisregelverket derved er overtrådt. På samme måte som ved andre rettsanvendelsesspørsmål som ikke allerede har funnet sin løsning gjennom praksis, vil slike grensedragninger kunne by på tvil. Angjeldende valutavalgordning er sammensatt av ulike elementer som isolert sett kan synes uangripelige. Det er sammensetningen av enkeltelementene som gjør at selskapenes praktisering av ordningen ikke kan legges til grunn ved beskatningen. I dette tilfellet finner ikke retten at selskapene "måtte forstå" at valutavalgordningen var i strid med skattereglene, og det foreligger følgelig ikke grov uaktsomhet i denne relasjon. Vilkårene for å illegge forhøyet tilleggsskatt er da ikke er til stede.

Normalsatsen ved ileggelse av tilleggsskatt er 30 %, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1. Selskapene har anført at tilleggsskatten må falle bort, eventuelt halveres på grunn av rettsvillfarelse. Retten finner ikke borfallsbestemmelsen i ligningslovens § 10-3 bokstav b anvendelig fordi den påberopte rettsvillfarelse ikke kan anses unnskyldelig. Av samme grunn finnes ikke vilkårene for nedsettelse av tilleggsskatt etter § 10-4 nr. 2 å være til stede. Selskapene burde forstått at den asymmetriske praktiseringen av valutavalgmodellen overskred grensen for en akseptabel tilpasning til normprissystemet. Det må kunne forventes at store profesjonelle aktører med egen skattejuridisk ekspertise forholder seg kritisk til holdbarheten av

ordninger som er utviklet med det formål å spare skatt. Retten viser i denne forbindelse til dommen inntatt i Rt. 2006 s. 333, hvor det står følgende:

(46) Etter mitt syn var det forståelig at de ankende parter tok feil av tidfestingsreglene. Det kan likevel ikke være avgjørende. Skattyterne burde ha innsett at dette kunne være et tvilsomt spørsmål, og at det var grunn til å opplyse om tilleggsvederlaget slik at ligningsmyndighetene selv kunne vurdere når denne delen av vederlaget skulle tidfestes. Jeg legger særlig vekt på at det gjaldt en stor transaksjon som medførte betydelige skattepliktige inntekter.

I og med at selskapenes senere opplysninger om valutavalgmodellen ble fremkalt ved kontrolltiltak, kommer heller ikke § 10-4 nr. 3 til anvendelse.

Retten finner på denne bakgrunn at ligningsforvaltningen har hjemmel til å ilegge selskapene tillegsskatt med normalsatsen på 30 % for inntektsåret 2003.

Saken vedrørende inntektsåret 2003 er dels vunnet, dels tapt, og hver av partene skal da bære sine egne omkostninger, jf. § 174 første ledd. Retten finner ikke grunn til å benytte unntaksbestemmelsen i annet ledd. I overensstemmelsen med hovedregelen i tvistemålsloven § 172 tilkjennes derimot staten saksomkostninger for saken vedrørende inntektsåret 2004. Retten finner ikke grunn til å benytte unntaksbestemmelsen i annet ledd. Staten har fremsatt samlet saksomkostningsoppgave på kr. 201 600, hvorav kr. 175 000 utgjør advokat Lunds salær. Omkostningene fordeler seg likt mellom de to saksøkerne og på de to inntektsårene. Selskapene har ikke protestert på statens omkostningsoppgave, og retten legger denne til grunn.

D o m s s l u t n i n g:

I saken reist om inntektsåret 2003:

1. Klagenemnda for oljeskatte kjennelser 18. juni 2007 oppheves for så vidt gjelder ileggelsen av 60% tillegsskatt. For øvrig frifinnes Staten v/Oljeskattekontoret.
2. Saksomkostninger tilkjennes ikke.

I saken reist om inntektsåret 2004:

1. Staten v/Oljeskattekontoret frifinnes.

2. Staten v/Oljeskattekontoret tilkjennes sakens omkostninger med kroner 100 800 – etthundredetusenåttehundrede – med tillegg av lovens rente fra forfall til betaling skjer.