

KJENNELSER

avsagt

i

2007

av

Klagenemnda

for

oljeskatt

Oljeskattekontoret – Brit Thu Gundersen

desember 2012

Klagenemndas sammensetning i 2007 var slik:

Lagdommer Anne Magnus
Advokat Gudrun Bugge Andvord
Canc. oecon. Juul Bjerke
Statsautorisert revisor Steinar Farstad
Advokat Jens I. Kobro
Statsautorisert revisor Thore Mørch
Advokatfullmektig Anne Taran Tjølsen

1	KJENNELSE 26. FEBRUAR 2007 FRADrag FOR AVSETNING TIL NEDERLANDSK MILJØSKATT	5
2	KJENNELSE 26. MARS 2007 TILLEGGSSKATT VED FEIL INNTEKT FRA INTERNSALG AV GASS	9
3	KJENNELSE 26. MARS 2007 TILLEGGSSKATT VED FEIL OPPGITT SALGSVOLUM AV RÅOLJE	16
4	KJENNELSE 26. MARS 2007 TILLEGGSSKATT KNYTTET TIL AVSKRIVNINGER PÅ IKKE-AVSKRIVBAR KJØPESUM	21
5	KJENNELSE 26. MARS 2007 TILLEGGSSKATT VED FOR HØYE AVSKRIVNINGER ETTER PETRSKTL. § 3 B	26
6	KJENNELSE 26. MARS 2007 INTERNPRISING AV TJENESTER	31
7	KJENNELSE 23. APRIL 2007 FORDELING AV NETTO FINANSPOSTER MELLOM SOKKEL OG LAND	44
8	KJENNELSE 23. APRIL 2007 FORDELING AV NETTO FINANSPOSTER MELLOM SOKKEL OG LAND	51
9	KJENNELSE 23. APRIL 2007 FORDELING AV NETTO FINANSPOSTER MELLOM SOKKEL OG LAND	55
10	KJENNELSE 23. APRIL 2007 FORDELING AV NETTO FINANSPOSTER MELLOM SOKKEL OG LAND	58
11	KJENNELSE 27. AUGUST 2007 TARIFF I STATPIPE SONE 3 (OPPFØLGING AV "STATPIPE-DOMMEN")	62
12	KJENNELSE 27. AUGUST 2007 SKJØNNSADGANG FOR (TIDL.) STATPIPE SONE 3 ETTER ETABLERINGEN AV GASSLED	72
13	KJENNELSE 27. AUGUST 2007 INTERNPRISING VÅTGASS	78
14	KJENNELSE 24. SEPTEMBER 2007 FORDELING AV NETTO FINANSPOSTER MELLOM SOKKEL OG LAND	88
15	KJENNELSE 19. NOVEMBER 2007 FORDELING AV NETTO FINANSPOSTER MELLOM SOKKEL OG LAND	90

16	KJENNELSE 19. NOVEMBER 2007 FRADrag FOR BIDrag TIL ET KUNNSKAPSSENTER	92
17	KJENNELSE 19. NOVEMBER 2007 TIDFESTING AV ERSTATNINGSOPPGJØR – NY LOVGIVNING	97
18	KJENNELSE 10. DESEMBER 2007 INTERNPRISING I VALUTAPOL-ORDNING	100

1 Kjennelse 26. februar 2007 Fradrag for avsetning til nederlandsk miljøskatt

Saken gjaldt krav om skattemessig fradrag for en regnskapsmessig avsetning for inntektsåret 2004. Sktl. § 14-4 (endret med virkning fra 2005) fastsatte at skattemessig tidfesting som hovedregel skulle følge regnskapet, men at det ikke skulle tas hensyn til fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk.

Selskapet solgte gass gjennom TCM (Troll Commercial Model), herunder til et nederlandsk kraftselskap. I Nederland hadde kjøpere av importert gass gjennom flere år vært pålagt en miljøskatt (Brandstoffenbelastning – BSB), men med virkning fra 1996 skjedde det en lovendring. I ettertid fattet nederlandske myndigheter miljøskattevedtak om etterbetaling for årene 1996-2000 som var rettet parallelt mot kjøperen og mot Statoil som operatør for Troll-gruppen. Begge selskapene bestred kravet. Skattemyndighetene forfulgte kravet overfor kjøperen, men dette endte med en rettsavgjørelse om at kjøperen ikke kunne holdes ansvarlig for skatten. Retten pekte på importøren som den ansvarlige for BSB. Gassprodusenten kunne tenkes å bli ansett som importør, men importør-begrepet i BSB-lovens forstand var ikke rettslig avklart. Selskapet mente at sannsynligheten for et ansvar for de norske gasselgerne, herunder TCM-deltakerne, var stor, og fradragsførte sin beregnede andel av skattekravet i regnskapet for 2004. Ved ligningsbehandlingen fikk selskapet ikke medhold i fradragskravet. På forespørsel fra kontoret under klagebehandlingen ble det opplyst at det ikke hadde funnet sted noen innbetaling av utlignet BSB-skatt.

Selskapet mente at det dreide seg om påløpte kostnader i regnskapsmessig og skattemessig forstand selv om det fortsatt heftet usikkerhet ved etterbetalingskravet. Videre hadde kostnadene direkte tilknytning til inntekter som var opptjent og beskattet i 1996-2000. Kostnadsføringen var derved skjedd etter sammenstillingsprinsippet, jf. også Shell-dommen¹. De ansvarsbetingende hendelsene som utløste forpliktelsen, var salg av gassen samt skattevedtaket som faktisk var fattet ift. Troll-gruppen. Usikkerheten vedrørende det endelige utfallet av skattekravet var ikke tilstrekkelig til å anse forpliktelsen som betinget. En fremtidig hendelse i form av dom eller

¹ Shell Rt 2004 s 1921

avtale ville bare ha betydning for oppfyllelse av kravet, men forpliktelsen som sådan hadde eksistert hele tiden. TCM-selskapene hadde klare forpliktelser gjennom avtalene med Troll-gruppen, og selskapet ville utvilsomt være forpliktet til å dekke en andel av skattekravet dersom Troll-gruppen ble holdt ansvarlig for dette.

Selv om man skulle anse etterbetalingskravet som en betinget forpliktelse, kunne dette ikke være avgjørende for beskatningen. Her kunne det ses hen til sontringen mellom resolute og suspensive betingelser som gjaldt for realisasjonsprinsippet. Tilsvarende sontring ville også være aktuelt ved tidfesting etter regnskapsprinsippet. Det foreliggende etterbetalingskravet hadde klare likhetstrekk med en resolutivt betinget forpliktelse, og det kunne da ikke kreves utsettelse av tidfestingen.

Selskapet pekte videre på at det dreide seg om et ensidig pålegg fra nederlandske myndigheter om etterbetaling av påløpt skatt. Et slik pålegg måtte normalt anses som en ubetinget betalingsforpliktelse. I denne sammenhengen kunne det ikke ha betydning at kravet var bestridt.

Også det forhold at TCM-ordningen opphørte i 2002, tilsa etter selskapets oppfatning at fremsatte krav som hadde sammenheng med TCM-salg, måtte kunne resultatføres med skattemessig effekt.

Oljeskattekontoret la til grunn at det regnskapsmessig hadde skjedd en korrekt tidfesting gjennom avsetningen. Bestemmelsen om at avsetninger etter god regnskapsskikk ikke fikk skattemessig effekt, hadde imidlertid som formål å motvirke skattekreditter. I ligningspraksis var det lagt til grunn at så vel usikkerhet om beløpets størrelse som usikkerhet om hvorvidt en forpliktelse ville inntreffe, var relevant i forhold til denne vurderingen. Kontoret var ikke enig i at sontringen mellom resolute og suspensive betingelser, som generelt vedrører realisasjonsspørsmålet, hadde noen betydning for den foreliggende saken. Kravet kunne uansett ikke anses som resolutivt betinget, fordi det faktisk ikke forelå noe krav som var rettet mot selskapet. Shell-dommen var ikke relevant i det foreliggende tilfellet, fordi det ikke var pådratt noen forpliktelse til å betale miljøskatt gjennom salget av gass. I henhold til avtale mellom Troll-gruppen og kjøperen skulle eventuelle skattekrav fordeles etter nærmere avtale. Etter kontorets oppfatning kunne det ikke være tilstrekkelig at selskapet antok at skattekravet ville bli aktualisert overfor Troll-gruppen og at kravet for en del ville bli viderebelastet til TCM-selskapene. Skattekostnaden kunne ikke

anses som faktisk pådratt før det var klarlagt at selskapet faktisk ble ansvarlig for en del av miljøskatten.

Klagenemnda viste til at det forelå et vedtak fra nederlandske myndigheter som påla Troll-gruppen etterbetaling av miljøskatt. Gjennom TCM fikk denne forpliktelsen også betydning for selskapet. Det forelå derved et ubetinget skattekrav, og det hadde ingen betydning at kravet var bestridt eller at det også var rettet mot kjøperen av gassen. Selskapet ble derved gitt medhold i sitt krav om fradrag for avsetningen.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagesaken gjelder spørsmålet om fradragsrett for avsetning som knytter seg til krav fra nederlandske myndigheter om etterbetaling av miljøskatt på solgt gass. Spørsmålet er om avsetningen kan fratrekkes med skattemessig virkning for 2004 i medhold av skatteloven (sktl.) § 14-4 annet ledd, eller om regelen i § 14-4 tredje ledd medfører at det ikke gis fradrag dette året. Sktl. § 14-4 er endret med virkning fra 2005. Da foreliggende sak gjelder inntektsåret 2004, er det bestemmelsens tidligere ordlyd som det her henvises til.

Av bestemmelsen i sktl. § 14-4 annet ledd fremgår 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. Det foreligger ingen uenighet om at det i dette tilfellet regnskapsmessig bør gjøres en avsetning. Etter sktl. § 14-4 tredje ledd skal det imidlertid ved fastsettelse av inntekten "ikke tas hensyn til fradrag for avsetning etter god regnskapsskikk". Selskapet har anført at avsetningen til nederlandsk miljøskatt ikke er en slik avsetning som omfattes av tredje ledd.

Fra selskapets side er det under klagebehandlingen anført at ensidig krav fra nederlandske myndigheter om etterbetaling av påløpt miljøskatt må anses som en ubetinget betalingsforpliktelse oppstått senest på det tidspunkt kravet fremmes. Forpliktelser knyttet til slike ensidige pålegg må anses "pådratt" når den hendelse som utløser kravet har inntrådt, som i dette tilfellet vil være selve innførselen og salg av gassen til kunde i Nederland. Selskapet hevder således at det dreier seg om en pådratt og periodisert kostnad i skattemessig forstand.

Oljeskattekontoret har derimot anført at etterbetalingskravet er en betinget forpliktelse for [Selskapet] ved ligningen for inntektsåret 2004 og at forholdet må bedømmes som en avsetning etter god regnskapsskikk, jf sktl. § 14-4 tredje ledd. Det er bl. a. vist til at etterbetalingskravet overfor nederlandske myndigheter er bestridt av Troll-gruppen (Statoil mfl.) og at det således ved utgangen av 2004 heftet usikkerhet ved etterbetalingskravet mot [Selskapet].

Det fremgår av sakens opplysninger at Troll-gruppen er pålagt å betale påløpt miljøskatt etter vedtak fra nederlandske myndigheter. Det foreligger således et krav om etterbetaling av miljøskatt. Kravet er fremsatt overfor Statoil på vegne av Troll-gruppen, men [Selskapet] vil likevel være forpliktet til å dekke deler av etterbetalingskravet gjennom TCM (Troll Commercial Modell og aktuelle forsyningsavtaler.)

Etter Klagenemndas oppfatning har det ingen betydning at Troll-gruppen bestrider kravet. Det foreligger uansett et ubetinget skattekrav så lenge nederlandske myndigheter ikke har frafalt kravet eller det på annen måte er fastsatt at det likevel ikke skal betales.

At nederlandske myndigheter opprinnelig valgte også å rette et tilsvarende krav mot gasskjøperne [...], får etter Klagenemndas mening ikke betydning i foreliggende sak. Det bemerkes at en nederlandsk underrettsdom i desember 2003 fastsatte at gasskjøperne [...] ikke kan være ansvarlig for kravet. I 2005 har nederlandsk høyesterett stadfestet underrettsdommen.

Etter Klagenemndas oppfatning må således pålegget fra nederlandske myndigheter behandles slik at kostnadene anses fradragsberettiget.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at [Selskapet] kan fradragsføre kr [...] i forbindelse med etterbetalingskrav for nederlandsk miljøskatt. Dette medfører at selskapets sokkelinntekt for inntektsåret 2004 reduseres med kr [...].

Selskapet har etter dette fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

2 Kjennelse 26. mars 2007 Tilleggsskatt ved feil inntekt fra internsalg av gass

Selskapets salg av gass skjedde gjennom et beslektet selskap. Ukommitert gass ble omsatt under en rammeavtale som ga salgsselskapet en brutto salgsmargin kalt Market Value Adjustment (MVA) på [en viss prosent]. I tillegg var det inngått en serviceavtale med salgsselskapet vedrørende håndtering av ulike praktiske sider ved selskapets avtaleportefølje. Som vederlag for servicefunksjonene fikk salgsselskapet dekket direkte og indirekte kostnader fastsatt etter allokeringssnøkler med et påslag på [en viss prosent].

I januar 2005 ble selskapet bedt om en del tilleggsopplysninger vedrørende salg og belastninger for 2003. I selskapets svarbrev fremkom det at det hadde oppstått feil på to punkter. For det første var kostnader som etter avtalen skulle omfattes av MVA-tillegget, også fordelt gjennom belastninger for utførte tjenester. For det annet hadde salgsselskapet gjort feil ved beregningen av MVA slik at overføringsprisen til utvinningsselskapet for salg under rammeavtalen var for lav. Ved vedtak i Oljeskattenemnda ble inntekten for 2003 økt, og det ble anvendt tilleggsskatt med 30%.

I juni 2005 ble selskapet i forbindelse med ligningsbehandlingen for 2004 stilt spørsmål om hvor mye MVA til salgsselskapet utgjorde dette året. Selskapet opplyste da at det hadde skjedd en feil ved beregning av overføringsprisen og at salgsselskapet derved hadde betalt for lite for gassen. Ved ligningen ble det gjort en økning av selskapets inntekt, og det ble anvendt tilleggsskatt med 30%.

Selskapet hadde innvendinger til anvendelsen av tilleggsskatt, idet forholdene måtte anses som unnskyldelige jf. ligningsl. § 10-3 bokstav b. Selskapet var ikke uenig i at det måtte identifiseres med det beslektede salgsselskapet, men mente at Oljeskattenemndas vurdering var for lite nyansert. Det faktiske forholdet var at utvinningsselskapet ikke hadde noen reell mulighet til på egenhånd å oppdage de feilene som hadde oppstått hos salgsselskapet. Når det gjaldt feilen i overføringsprisen, skyldtes denne en misforståelse hos vedkommende som hadde utført prisberegningen. Feilen opphørte – uten å bli oppdaget – i september 2004 ved at det skjedde et personellskifte og man samtidig tok i bruk nytt

dataverktøy. Ved nytt personellskifte i januar 2005 oppdaget salgsselskapet de tidligere feilene, men det fulle omfanget ble først klarlagt ved besvarelsen av kontorets forespørsel senere samme måned. Selskapet var enig med Oljeskattenemnda i at avtalen mellom partene var klar mht. hvordan overføringsprisen skulle beregnes, men ikke i at den manglende avdekkingen av feilen hadde bakgrunn i dårlige kontrollrutiner hos salgsselskapet. Også dersom man skulle bedømme det slik at salgsselskapet ikke hadde vært tilstrekkelig aktpågivende, var Oljeskattenemndas aktsomhetsvurdering for streng. Ikke enhver feil kunne gi grunnlag for tilleggsskatt. Lovgivers forutsetning var at tilleggsskatt skulle praktiseres med varsomhet, jf. Innst. O. nr 44 (1978-79), og dette var også FINs uttrykte syn i brev til Riksrevisjonen 5. november 1997. Selskapet hadde inngått en armlengdemessig avtale om kjøp av tjenester fra salgsselskapet, som skulle utarbeide prissrapporter, kostnadsoppgaver og øvrig materiale. Selskapet hadde derfor ikke selv nødvendige grunnlagsdata eller nødvendig kompetanse med hensyn til prisingen. Rimeligvis måtte selskapet kunne stole på de oppgavene det mottok, og være fritatt for å utføre de samme oppgavene som det hadde betalt salgsselskapet for å forestå. Nemndas vurdering ble da både urealistisk og urimelig streng. I Skattedirektoratets melding SK 9/01 pkt. 5.6.3.4 var det fremhevet at når skattyter var avhengig av selskapsoppgave eller lignende fra andre for å kunne fylle ut sin selvangivelse, ville det være *”naturlig å legge vekt på skattyters nærhet til saken og hans mulighet til å oppdage eventuelle feil ut fra en selvstendig vurdering”*.

Under enhver omstendighet var forholdet unnskyldelig i slik grad at tilleggsskattesatsen måtte settes ned til 15%. Denne satsen ble anvendt av ligningsmyndighetene i Schultz-saken² der skattyteren hadde hatt en lang mer aktiv rolle i forhold til den feilaktige informasjonen enn hva selskapet hadde i den foreliggende saken. Anvendelse av høyere sats enn 15% ville innebære en usaklig forskjellsbehandling. Tilleggsskatt var dessuten ansett som straff etter EMK, og det gjaldt da et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon, jf. Tuva Eiendom-dommen³.

Med hensyn til inntektsåret 2004 fremhevet selskapet dessuten at Oljeskattekontoret ved gjennomgangen av selvangivelsen allerede hadde mottatt opplysninger fra selskapet om at det var gjort feil i prisingen for 2003. Det måtte ha fremstått som svært sannsynlig for kontoret at feilen

² Schultz-dommen Rt 1997 side 1120 Utv 1997 side 943

³ Tuva Eiendom Rt 2006 side 333

var videreført til 2004, og det var også åpenbart at prisingen ville bli gjenstand for en fullstending gjennomgang fra selskapets side. Basert på det samarbeids- og lojalitetsforholdet som opplysningsplikten i lignl. § 4-1 var fundert på, hadde nemnda lagt til grunn et for strengt handlingskrav når det i vedtaket var gjort gjeldende at selskapet på eget initiativ burde opplyst om den mulige feilen. Iallfall for 2004 forelå det derved ikke grunnlag for å anvende tilleggsskatt fordi Oljeskattekontoret hadde mottatt relevante og tilstrekkelige opplysninger.

Oljeskattekontoret tok utgangspunkt i at det måtte skje en identifikasjon mellom de to selskapene, jf. Agip-dommen⁴ der det ble lagt til grunn at konsernets opplysninger om selskapets forsikringsforhold også måtte anses omfattet av selskapets kunnskap. Feilene hadde bakgrunn i misforståelser hos vedkommende som hadde utført beregningene, og det forelå ingen unnskyldelig grunn for slik misforståelse. Når feilen ikke ble oppdaget tidligere, måtte dette tilskrives dårlige kontrollrutiner i salgsselskapet. Aktsomhetsvurderingen som var anvendt av Oljeskattenemnda, var ikke for streng, verken i forhold til salgsselskapets forsømmelser eller i forhold til bedømmelsen av at utvinningsselskapet ikke hadde sørget for tilstrekkelig kontroll med grunnlagsmaterialet. Avtalen hjemlet adgang til å foreta kontroller, og det måtte legges til grunn at selskapet ikke ville latt være å gjennomføre dette dersom partene hadde vært ubeslektet. Etter kontorets oppfatning var forholdet heller ikke unnskyldelig i slik grad at det kunne begrunne anvendelse av redusert sats. Opplysningene om feilene måtte dessuten anses fremkalt ved kontrolltiltak, slik at heller ikke bestemmelsen om redusert sats ved frivillig retting kom til anvendelse.

I spørsmålet om aktsomhetskravet viste Klagenemnda til saken referert i Rt 2006 side 1409, der Høyesterett la til grunn at tilleggsskatt med 30% ble fastsatt på tilnærmet objektivt grunnlag. Uttalelsen i SK 9/01 var etter Klagenemndas oppfatning ikke relevant for bedømmelsen av den foreliggende saken. Det forelå ikke unnskyldelige grunner for de uriktige opplysningene i selvangivelsen. Gjennom forsvarlige kontrollrutiner burde selskapet oppdaget feilen selv. Selskapet burde også tatt forbehold i selvangivelsen for 2004 om at feilen kunne være videreført til dette året. Det forelå heller ikke grunnlag for å redusere tilleggsskattesatsen til 15% for noen av årene. Feilen var ikke lett kontrollerbar for 2004, idet Oljeskattekontoret ikke hadde det korrekte inntektsbeløpet tilgjengelig.

⁴ Agip-dommen Rt 2001 side 1265

Anvendelse av 30% tilleggsskatt kunne ikke anses som uforholdsmessig. Ileggelsen av tilleggsskatt ble på denne bakgrunn opprettholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1 Generelt

Klagen gjelder spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt.

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

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

Etter lovens § 10-3 skal tilleggsskatt ikke fastsettes:

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

Satsene for tilleggsskatt er regulert i lignl. § 10-4. Det siteres:

- 1. Tilleggsskatt skal i alminnelighet beregnes med 30 pst. Er handlingen som nevnt i § 10-2 nr. 1 utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet, kan tilleggsskatt beregnes med inntil 60 pst. Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.
- 2. Tilleggsskatt skal fastsettes med halvparten av de satser som er angitt i nr. 1 første og tredje punktum når det foreligger forhold som nevnt i § 10-3 b, men disse ikke tilsier at tilleggsskatten helt skal falle bort.
- 3. Tilleggsskatt kan beregnes med lavere sats enn angitt i nr. 2 eller sløyfes når skattyteren, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller opplysninger som er gitt tidligere slik at det kan beregnes riktig skatt og avgift. Dette gjelder ikke hvis rettingen kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne ha fått fra andre.

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

2 Den konkrete saken

Et vilkår for å ilegge tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1, er at skattyter må ha gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger. I foreliggende tilfelle er det ikke omtvistet at selskapet har inngitt uriktige opplysninger. De grunnleggende forutsetninger for ileggelse av tilleggsskatt er således oppfylt.

Selskapet gjør prinsipalt gjeldende at tilleggsskatt ikke skal benyttes, og viser til lignl. § 10-3 bokstav b. Etter denne bestemmelsen skal tilleggsskatt ikke fastsettes "når skattyterens forhold må anses unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak som ikke kan legges ham til last".

[Selskapet] bestrider ikke at selskapet som utgangspunkt blir å identifisere med [Salgsselskapet], og at det dermed ikke er unnskyldelig at [Salgsselskapet] har anvendt feil metodikk ved beregningene av overføringsprisen og konsernbelastningene. Selskapet anfører imidlertid at Oljeskattenemnda har anvendt en for streng aktsomhetsvurdering. Selskapet mener at lignl. § 10-3 bokstav b kommer til anvendelse idet [Selskapet] ikke hadde noen reell mulighet til å oppdage de feil som ble gjort hos [Salgsselskapet]. Det vises til Innst O nr. 44 (1978-79) side 11:

Komiteen vil imidlertid understreke at før ligningsmyndighetene kan gå til det skritt å ilegge tilleggsskatt må det være klarlagt at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og at dette ikke kan anses som unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom eller uerfarenhet. Etter komiteens mening kan også andre årsaker tilsi at tilleggsskatt frafalles i det enkelte individuelle tilfelle. Ordningen må derfor praktiseres med varsomhet.

Når det gjelder spørsmålet om aktsomhetskravet, vil Klagenemnda vise til Høyesteretts plenumsdom av 9. november 2006, Rt 2006 s. 1409, som gjaldt straffeforfølgning for grovt skattesvik. I avsnitt 69 uttalte Høyesterett følgende om tilleggsskatt og aktsomhetsnormen:

Denne gjennomgåelse viser at 30 prosent tilleggsskatt etter §10-2 nr. 1 og nr. 2 jf. §10-4 nr. 1 første punktum, fastsettes på tilnærmet objektivt grunnlag. §10-3 bokstav b gjelder unnskyldelige forhold hos skattyter som skyldes rent personlige omstendigheter.

Videre viser selskapet til Skattedirektoratets melding SK nr 9/01 pkt 5.6.3.4 for å begrunne at [Selskapet] har vist tilstrekkelig aktsomhet til tross for at de aktuelle feil i oppgaver fra [Salgsselskapet] ikke ble oppdaget. I meldingen heter det:

Der skattyter er avhengig av en selskapsoppgave eller lignende fra andre for å kunne fylle ut sin egen selvangivelse, vil det være naturlig å legge vekt på skattyters nærhet til saken og hans mulighet til å oppdage eventuelle feil ut fra en selvstendig aktsomhetsvurdering.

Etter Klagenemndas oppfatning er denne uttalelsen ikke relevant i nærværende sak. Det dreier seg i dette tilfellet ikke om en selskapsoppgave eller lignende fra andre som [Selskapet] måtte ha for å kunne fylle ut selvangivelsen.

Klagenemnda kan ikke se at det foreligger unnskyldelige grunner for at det ble gitt uriktige opplysninger i selvangivelsen. I foreliggende sak dreier det seg om feil [Selskapet] burde oppdaget gjennom forsvarlige kontrollrutiner. Selv om [Salgsselskapet] er engasjert til å ta seg av de aktuelle oppgaver, bør man kunne forutsette at selskapet sjekker grunnlagsmaterialet for regnskapsføring og utfylling av ligningsoppgavene. Det vises her til Lignings- ABC 2004 s. 1088:

Heller ikke fritar det at skattyteren ikke har sørget for tilstrekkelig kontroll med grunnlagsmateriale for regnskapsføring og utfylling av ligningsoppgavene, eller med selve utfyllingen.

For inntektsåret 2004 har selskapet særskilt anført at det må ha fremstått som rimelig klart at feilen også var videreført i 2004. Da feilen allerede var avdekket, og det forelå en løpende dialog mellom [Selskapet] og Oljeskattekontoret, anså selskapet det ikke som nødvendig å gi beskjed om at feilen også kunne gjøre seg gjeldende det påfølgende året.

Det fremgår av sakens opplysninger at [Selskapet] hadde indikasjoner på at feilen også var videreført i 2004. Etter Klagenemndas mening burde selskapet dermed på eget initiativ tatt forbehold om denne feilen i forbindelse med innsendelse av selvangivelsen. Det at [Selskapet] angivelig ville ta opp dette ved et senere møte med Oljeskattekontoret, kan ikke tillegges vekt.

Etter lignl. § 10-4 nr. 1 første punktum skal tilleggsskatt i alminnelighet beregnes etter en sats på 30 %. Selskapet gjør gjeldende at redusert sats på 15% må komme til anvendelse. Det er gitt delvis ulik begrunnelse for inntektsårene 2003 og 2004.

For inntektsåret 2003 påberoper [Selskapet] lignl. § 10-4 nr 2 og nr 3.

Etter lignl. § 10-4 nr 2 kan tilleggsskattesatsen reduseres når skattyterens forhold er unnskyldelig, men ikke så meget at tilleggsskatten skal falle bort, jf. lignl. § 10-3 bokstav b.

Klagenemnda kan ikke se at det foreligger omstendigheter som tilsier anvendelse av § 10-4 nr 2. Det vises til nemndas bemerkninger foran

Når det gjelder lignl. § 10-4 nr 3, er Klagenemnda av den oppfatning at selskapet ikke har foretatt frivillig retting. Selskapets brev med opplysninger om feilen må anses fremkalt av Oljeskattekontorets spesifikke forespørsel.

[Selskapet] viser også til Schultz-dommen (Rt. 1997 s. 1117) for å begrunne at tilleggsskatt med 30 % er urimelig høyt. Klagenemnda kan ikke se at det foreligger forhold i nærværende sak som gjør at illeggelse av tilleggsskatt med en slik sats i seg selv er urimelig.

For inntektsåret 2004 har selskapet anført at tilleggsskattesatsen må reduseres til 15 % - idet den aktuelle feilen allerede var avdekket under 2003- forespørselen og således gjelder et forhold som lett kunne kontrolleres ”ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over”, jf lignl. § 10-4 nr 1 tredje punktum.

I Lignings-ABC 2004 uttales på s. 1093 bl.a. følgende vedrørende ”forhold som lett kan kontrolleres”:

Videre må det riktige formues-/inntektsbeløp følge direkte av opplysningene som ligningsmyndighetene rår over.

Klagenemnda finner ikke at bestemmelsen kan komme til anvendelse i foreliggende sak. Det korrekte inntektsbeløp fremgår ikke av de opplysningene Oljeskattekontoret hadde tilgjengelig.

For å begrunne at ordinær sats ikke skal ilegges, har [Selskapet] også vist til Rt 2006 s. 333 (Tuva Eiendom) og Rt 2006 s. 593 (Eksportfinans). I sistnevnte dom uttales det bl.a.:

(39) Når jeg er blitt stående ved den tolkning av ligningsloven § 10-3 a som er den for skattyter gunstigste, har jeg sett hen til at tilleggsskatt er straff i relasjon til Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Det følger av plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 at ordinær tilleggsskatt (30%) er å anse som straff – ”criminal charge” – i forhold til EMK artikkel 6 nr. 1. Konvensjonens straffebegrep må videre etter Høyesteretts praksis, ha samme innhold i forhold til artikkel 7 (”criminal offence”), slik at lovskravet også gjelder for tilleggsskatt.

(40)...

Et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon er et sentralt trekk ved konvensjonens straffebegrep, jf. også Høyesteretts dom 14. mars 2006 i sak HR-2006-00438-A [Tuva-eiendom], avsnitt 58.

Klagenemnda er enig med selskapet i at dette viser at det gjelder et lovskrav for tilleggsskatt og et krav om forholdsmessighet mellom handling og reaksjon. Klagenemnda kan imidlertid ikke se at det i denne saken foreligger omstendigheter som tilsier at det er uforholdsmessig å ilegge 30% tilleggsskatt.

I Eksportfinans-dommen ble det drøftet nærmere hva som lå i uttrykket en ”åpenbar regne- eller skrivefeil”, jf lignl. § 10-3 bokstav a, mens Høyesterett i Tuva Eiendom-dommen vurderte spørsmålet om det ved ordinære periodiseringsfeil skal benyttes netto- eller bruttometoden. Nærværende sak gjelder ikke noen av disse spørsmålene.

Selskapet gis etter dette ikke medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig

3 Kjennelse 26. mars 2007 Tilleggsskatt ved feil oppgitt salgsvolum av råolje

Ved ligningsbehandlingen ble det avdekket et avvik mellom selskapets opplysninger om løftet oljevolum og informasjon fra Oljedirektoratet. Selskapets opplysninger fremkom i normprisskjema, der rapporteringen skjer feltvis og pr salg. Direktoratets oppgaver var derimot spesifisert på skipningsmengde pr last. Det dreide seg om en blandingsolje fra fire felt der selskapet var deltaker. Det var derfor nødvendig for kontoret å summere opplysninger fra fire normprisskjemaer for å kontrollere volumet mot skipningslistene. Feilen gjaldt volumet fra ett av de fire feltene. Den var oppstått ved at antall fat for en levering i oktober var blitt kopiert over til rubrikken for volum levert i desember. Normprisskjemaet for det aktuelle feltet viste tolv løftinger hvorav altså de to siste hadde identiske volumer. Ved for lav inntekt fra normprissalg blir det normalt ilagt tilleggsskatt med 15%, men i dette tilfellet ble normalsatsen på 30% anvendt fordi forholdet ikke ble ansett som lett kontrollerbart. Tilleggsskatten utgjorde kr 0,9 mill.

Selskapet mente at tilleggsskatten måtte falle bort av to ulike grunner og at den subsidiært måtte settes ned til det halve.

For det første skyldtes feilrapporteringen et hendelig uhell som man i praksis ikke kunne gardere seg mot. Slike forhold kunne ikke bebreides skattyter som uaktsomt, og feilen måtte derved anses som unnskyldelig jf. lignl. § 10-3 bokstav b. Det hadde ikke vært lovgivers forutsetning at det skulle ilegges tilleggsskatt på rene inkurier som uten videre ble oppklart under ligningsbehandlingen. I Schultz-dommen var det lagt til grunn at lignl. § 10-3 bokstav b var "en generell regel om at unnskyldelige forhold ikke skal lede til tilleggsskatt", og dette var ensbetydende med et krav om uaktsomhet. Selskapet hadde omfattende kontrollrutiner for de forskjellige sidene ved regnskapsrapporteringen, men det kunne ikke kreves at disse rutinene skulle avdekke alle feil.

For det annet måtte tilfellet anses som en åpenbar skrivefeil, jf. lignl. § 10-3 bokstav a. Sannsynligheten for at to laster skulle falle ut med nøyaktig samme kvantum for dette feltet var så liten at det ved en normalt nøyaktig gjennomgang av selskapets oppgaver måtte fremstå som åpenbart at det forelå en feil. En normalt våken saksbehandler ville oppdaget feilen også

uten kontrollopplysningene fra Oljedirektoratet. Riktignok kunne det forekomme på andre felt at ulike laster hadde likt volum, men dette gjaldt satelittfelt der det skjedde en avrunding av de rapporterte volumene. I det foreliggende tilfellet var det imidlertid snakk om et nøyaktig kvantum. Ved en gransking ”med alminnelig nøyaktighet” kunne kontoret ikke unngå å oppdage feilen. Oljeskattekontoret hadde opplyst at normpriskontroll bare fant sted på stikkprøvebasis, men hensett til de betydelige verdiene dette dreide seg om kunne en slik praksis ikke anses som en faglig forsvarlig ligningskontroll. Selskapet festet ikke lit til kontorets opplysning på dette punktet, og krevde fremlagt en detaljert redegjørelse for volumkontroll ved ligningsbehandlingen.

Under enhver omstendighet måtte Oljedirektoratets rapportering til Oljeskattekontoret medføre at forholdet ble ansett som lett kontrollerbart slik at tilleggsskatten måtte reduseres til det halve. At det i dette tilfellet ikke var full overensstemmelse mellom rapportering i normprisskjemaet (pr felt) og opplysningene fra direktoratet (pr last) slik at kontoret måtte utføre en summering, kunne ikke tilsløre at kontrollen var særdeles enkel. Med en normalt grundig kontroll ville det være tilnærmet 100% sannsynlig at en volumfeil ville bli oppdaget under ligningsbehandlingen.

Oljeskattekontoret viste til at Klagenemnda (under dissens) i en prinsipiell kjennelse fra 1991 hadde kommet til at tilleggsskatt kunne anvendes uten at skattyteren hadde utvist uaktsomhet. Denne avgjørelsen var lagt til grunn i senere saker. Det måtte stilles høye krav til nøyaktighet og orden i regnskapsførselen til utvinningsselskapene. Et minstekrav måtte være at det forut for innlevering av selvangivelse ble foretatt nødvendige kontrollberegninger. Unntaket for unnskyldelige forhold kom derved ikke til anvendelse.

Etter kontorets oppfatning forelå det heller ikke en åpenbar skrivefeil. I Schultz-dommen⁵ var det lagt til grunn at en feil var åpenbar dersom ligningsmyndighetene straks ville oppdage den. Dette hadde også støtte i lovforarbeidene⁶. Det var ikke mulig å se av selvangivelsen med vedlegg at oppgitt oljemengde fra den angjeldende oljelasten var feil. Kontrollen av normprisskjemaene var også stikkprøvebasert, og feilen kunne derfor forblitt uoppdaget. Kontoret fant det ikke riktig å redegjøre for ligningsmyndighetenes kontrollrutiner.

⁵ Schultz-dommen Rt 1997 side 1117

⁶ Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 123

Etter en helhetsvurdering kom imidlertid kontoret til at volumavviket måtte anses som lett kontrollerbart. Tilleggsskatten ble derfor foreslått satt ned til 15%.

Klagenemnda bemerket at det etter kjennelsen fra 1991 måtte anses som en fast praksis at tilleggsskatt kunne ilegges uten hensyn til om skattyteren hadde utvist uaktsomhet. Nemnda fant støtte i en uttalelse fra Sivilombudsmannen samt i en plenumsdom for at denne praksis var i samsvar med gjeldende rett. I det foreliggende tilfellet kunne feilen ikke anses som unnskyldelig. Under henvisning til Eksportfinans-dommen ga imidlertid Klagenemnda selskapet medhold i at feilen var en åpenbar skrivefeil. Tilleggsskatten falt derfor bort.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1 Generelt

[Som pkt. 1 i kjennelsen referert ovenfor]

2 Den konkrete saken

Klagen gjelder spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt i tilknytning til feil oppgitt salgsvolum av råolje.

[Selskapet] har akseptert at det er gitt uriktige opplysninger i selvangivelsen, men er uenig i det skal ilegges tilleggsskatt.

Selskapet anfører at lignl. § 10-2 ikke kan leses isolert, men må sammenholdes med § 10-3 hvor det fremgår at tilleggsskatt ikke skal ilegges ”når skattyters forhold må anses unnskyldelig på grunn av årsak som ikke kan legges han til last”. Etter selskapets syn fremgår det av denne bestemmelsen at tilleggsskatt ikke skal ilegges når skattyter ikke har opptrådt uaktsomt. Det hevdes at oljeskattemyndighetene synes å stille spesielt høye aktsomhetskrav til utvinningsselskapene uten at det er holdepunkter for dette i gjeldende rett. Dette synspunktet er nærmere utdypet i klagen.

Når det gjelder spørsmålet om aktsomhetskrav vil Klagenemnda vise til Sivilombudsmannens uttalelse gjengitt i Utv. 1994 s. 1556, hvor det fremgår at det overfor næringsdrivende er ”berettiget å stille relativt store aktsomhetskrav”. Det vises også til Schultzdommen (Rt. 1997 s. 1117 flg.). Høyesterett har dessuten i en plenumsdom avsagt 9. november 2006 (Rt. 2006 s. 1409) vedrørende straffeforfølgning for grovt skattesvik uttalt seg om tilleggsskatt og aktomhetsnormen.

Fra dommens avsnitt 69 gjengis:

Denne gjennomgåelse viser at 30 prosent tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum, fastsettes på tilnærmet objektivt grunnlag. § 10-3 bokstav b gjelder unnskyldelige forhold hos skattyter som skyldes rent personlige omstendigheter.

Klagenemnda kan etter dette ikke se annet enn at oljeskattemyndighetenes praktisering av aktsomhetskravet er i samsvar med gjeldende rett.

I klagen er det anført at tilleggsskatten må falle bort da selskapets feil må anses unnskyldelig i henhold til unntaksbestemmelsen i lignl. § 10-3 bokstav b.

Det er opplyst at feilrapportert oljemengde skyldes et hendelig uhell ved utfylling av normprisskjemaet for [X]-feltet. Selskapet har forklart at det ved en inkurie kom i skade for å kopiere mengden fra foregående last (last 1012) over i rubrikken for mengde ved påfølgende levering (last 2003 -12-3/02). Feilen ble heller ikke oppdaget av selskapet ved utferdigelse av selvangivelsen med vedlegg. Etter selskapets syn kan ikke slike feil bebreides skattyter som uaktsomt.

Klagenemnda finner ikke at tilleggsskatt kan unnlates i medhold av lignl. § 10-3 bokstav b. De forhold selskapet har påberopt seg kan ikke anses unnskyldelige. Etter Klagenemndas syn må det forventes at utvinningsselskapene har kontrollrutiner som avdekker slike feil som i foreliggende sak.

[Selskapet] har også gjort gjeldende at det her foreligger en åpenbar regne- eller skrivefeil som i henhold til lignl. § 10-3 bokstav a må føre til at tilleggsskatt ikke skal fastsettes.

Det anføres at sannsynligheten for at to påfølgende laster på samme felt har eksakt samme volum er svært liten, og at en alminnelig nøyaktig kontroll mot Oljedirektoratets opplysninger ville avdekket avviket.

Klagenemnda er enig med selskapet i at feilen må karakteriseres som en regne- eller skrivefeil. Spørsmålet er imidlertid om feilen er åpenbar.

I Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans) avsnitt 32 heter det:

Utgangspunktet er klart nok: Det må med grunnlag i skattyters oppgaver lett kunne konstateres at det foreligger en feil. For en som kontrollerer oppgavene, må det ved normal grundighet i gjennomgangen "springe i øynene" at her er det noe galt. Det er en objektiv vurdering som må foretas, slik at det ikke er avgjørende om en ligningsfunksjonær faktisk oppdager at det er en feil eller ikke. Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Klagenemnda er enig i selskapets vurdering av at feilen i dette tilfellet var åpenbar. Det fremgår av oppstillingen i normprisskjemaet for [feltet], som var vedlagt selskapets selvangivelse, at det er levert et eksakt likt kvantum, 108 608 fat, den 24. oktober og 5. desember 2003. Tallene i skjemaet der feilen er oppstått, står rett under hverandre, jf. foran [...]. Nemnda er enig med [Selskapet] i at sannsynligheten for at disse opplysningene

er riktige, er liten, særlig når det som her dreier seg om eksakte tall på ulike tidspunkter og det ikke er delte laster. Tilleggsskatt skal etter dette ikke fastsettes.

I vedtak av 16. november 2004 er tilleggsskatt ilagt med kr 868 193. På bakgrunn av den konklusjon Klagenemnda er kommet til vil tilleggsskatten bortfalle.

Selskapet har etter dette fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

4 **Kjennelse 26. mars 2007 Tilleggsskatt knyttet til avskrivninger på ikke-avskrivbar kjøpesum**

Under ligningsbehandlingen ble selskapet bedt om å spesifisere en post kalt ”Reversering av finansiell avskrivning på ikke avskrivbar kjøpesum” som var inntektsført som en permanent forskjell. I selskapets svarbrev ble det gjort rede for at det var oppdaget en feil som medførte at det inntektsførte beløpet var blitt for høyt og måtte reduseres med kr 38,7 mill. Feilen gjaldt avskrivninger på selskapets eierandel i felt A. Imidlertid viste Oljeskattekontorets analyse av selskapets spesifikasjon at det også måtte ha oppstått en feil vedrørende permanente forskjeller knyttet til felt B, som var blitt solgt dette året. Feilen besto i at et avskrivningsbeløp var blitt hensyntatt to ganger, og medførte isolert sett at selskapets inntekt måtte økes med kr 41,6 mill. Ved ligningsbehandlingen ble det anvendt tilleggsskatt med 30% for denne feilen. Tilleggsskatten utgjorde kr 9,7 mill.

Selskapet mente først at det ikke forelå grunnlag for å anvende tilleggsskatt, men aksepterte dette i løpet av klagebehandlingen. Selskapet aksepterte også at forholdet ikke var lett kontrollerbart ut fra opplysningene i selvangivelsen, men pekte på at nettoeffekten av feilene ville ha ført til en inntektsfastsettelse som var kr 2,9 mill. for lav. Dersom det skulle anvendes tilleggsskatt med ordinær sats, måtte beregningsgrunnlaget være skatteeffekten av feilen i selvangivelsen.

Den feilaktige påstanden som ville ført til fastsettelse av en inntekt som var kr 41,6 mill for lav, var fremkommet i selskapets svarbrev. Dette brevet var imidlertid også vedlagt den spesifikasjonen som dannet grunnlaget for avdekkingen av feilen. Forholdet måtte da anses som lett kontrollerbart slik at tilleggsskatten måtte halveres. For forståelsen av innholdet i uttrykket ”lett kan kontrolleres” kunne man finne veiledning i Høyesteretts dom i Eksportfinans-saken⁷, der retten tok stilling til innholdet i begrepet ”åpenbar”. Det ble her lagt til grunn at det var tilstrekkelig at det for ligningsmyndighetene måtte fremstå som klart at det forelå en feil i skattyterens oppgaver, og at det ikke kunne stilles et tilleggskrav om at det skulle kunne konstateres hva feilen besto i. Høyesterett fremhevet sterkt at anvendelse av reglene om tilleggsskatt måtte ses i lys av plenumsavgjørelsen i Rt 2002 side 509 om at ordinær tilleggsskatt var å anse som

⁷ Eksportfinans-dommen 18.5.2006

straff i forhold til EMK. Det faktiske forholdet i den foreliggende saken var at Oljeskattekontoret hadde avdekket feilen ved bare å sammenholde opplysningene i selvangivelsen med den senere fremlagte spesifikasjonen, og det måtte ha ”sprunget kontoret i øynene” at noe var galt. I denne forbindelse måtte det også hensyntas at Oljeskattekontoret var tildelt atskillige ressurser nettopp for å foreta en nøye kontroll av selskapenes oppgaver.

Videre var det selskapets oppfatning at den aktuelle feilen måtte betraktes som eller likestilles med en periodiseringsfeil. I Tuva Eiendom-saken⁸ la Høyesterett til grunn at skattyteren mest sannsynlig ville ha oppgitt inntekten til beskatning det påfølgende året og at tilleggsskatten derfor måtte beregnes av tidfestingsfordelen. I den foreliggende saken la selskapet frem en uttalelse fra selskapets revisor som beskrev hvilke standard prosedyrer som ble fulgt i forbindelse med mottatt ligning, og som bekreftet at det var ”sannsynlig at feilen ville blitt avdekket og selskapet ville blitt anmodet om å foreta korreksjon”.

Oljeskattekontoret holdt fast ved at feilen ikke kunne anses som lett kontrollerbar. Den ble oppdaget på bakgrunn av selskapets svar på kontorets forespørsel og en påfølgende analyse av tallmaterialet, og altså ikke på grunnlag av materiale som ligningsmyndighetene ”selv rår over”. Kontoret fant det videre høyst usikkert om feilen ville blitt oppdaget av selskapet senere. Det faktiske forholdet var at det var ført et dobbelt fradrag, og det var ikke nødvendig å gå inn på hvilken sannsynlighet som forelå for en senere oppdagelse. Feilen måtte anses som en endelig unndragelse av inntekt fra beskatning. I forhold til spørsmålet om hvilket beløp tilleggsskatten skulle beregnes av, pekte kontoret på at de to feilene som gikk hver sin vei, gjaldt forskjellige forhold og også forskjellige felt. Det var da ikke grunn til å fravike den etablerte hovedregelen om at hvert forhold skulle vurderes for seg i forhold til bestemmelsene om tilleggsskatt.

Klagenemnda pekte på at Eksportfinans-dommen gjaldt en annen bestemmelse enn den som var aktuell i den foreliggende saken, og fant at dommen da ikke kunne tillegges noen betydning. Vedrørende spørsmålet om hvorvidt forholdet var lett kontrollerbart, viste nemnda til at kontorets henvendelse til selskapet var en ordinær kontrollhandling som ikke hadde bakgrunn i at det var oppdaget en feil. Det var ikke grunnlag for å anse selskapets svar på henvendelsen som opplysninger som

⁸ Tuva Eiendom Rt 2006 side 333, Utv. 2006 side 501

ligningsmyndighetene råde over. Den aktuelle feilen ble heller ikke oppdaget av selskapet selv. Tuva Eiendom-dommen kunne ikke få betydning for den foreliggende saken, fordi feilen utvilsomt ikke var en tidfestingsfeil. Det var heller ikke grunnlag for å beregne tilleggsskatten av nettovirkningen av to feil som gjaldt forskjellige forhold.

Saken ble brakt inn for retten. Ved Oslo tingretts dom av 31. januar 2008 ble staten frifunnet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1 Generelt

[Som pkt. 1 i kjennelsen referert som sak 2 ovenfor]

2 Den konkrete saken

Klagen gjelder spørsmål om ileggelse av tilleggsskatt i tilknytning til fradrag for avskrivninger på ikke avskrivbar kjøpesum for [et felt].

Det fremgår av selskapets tilsvare at det ikke lenger er uenighet om at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er tilstede.

Selskapet anfører at tilleggsskatten skal beregnes etter en sats på 15 %. Det hevdes at det her "gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over" i henhold til lignl. § 10-4 nr. 1. Selskapet mener at vurderingen av om den lavere sats kan anvendes må knyttes til selskapets opplysninger i brevet av 16. juni 2004.

Det er i tilsvaret vist til en høyesterettsdom inntatt i Rt. 2006 s. 593 (Eksportfinans) der hovedspørsmålet gjaldt om feilen var en "åpenbar" regne- eller skrivefeil.

Som selskapet selv har nevnt, gjelder spørsmålet i den saken en annen bestemmelse i ligningsloven. Klagenemnda kan ikke se at denne dommen har betydning i foreliggende sak.

Det følger direkte av lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum at den får anvendelse også når de nødvendige opplysninger må søkes andre steder enn i den inngitte selvangivelse og i oppgaver knyttet til denne. En slik forståelse har også støtte i lovens forarbeider. I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 124 heter det:

Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi

kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger og kunne rette ligningen, f.eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.

Klagenemnda finner i foreliggende sak ikke holdepunkter for å legge til grunn at Oljeskattekontoret, da selskapet ble tilskrevet, hadde oppdaget at det forelå en feil i selvangivelsen. Dette er heller ikke anført av selskapet. I brev av 1. juni 2004 ble selskapet bedt om å gi en mer spesifisert oppsplitting av den ikke avskrivbare kjøpesummen. Dette må anses som en ordinær kontrollhandling fra kontorets side. På bakgrunn av denne henvendelsen oppdaget selskapet selv at det forelå en feil.

Klagenemnda kan ikke se at det er grunnlag for å hevde at opplysninger gitt i selskapets brev av 16. juni 2004 også skal tas med i vurderingen av om det foreligger tilleggsopplysninger som ligningsmyndighetene rådde over. Nemnda kan heller ikke se at forholdet kan anses for å være lett kontrollerbart i og med selskapet selv ikke oppdaget hva feilen besto i før ved annen gangs henvendelse fra kontoret.

Klagenemnda er etter dette kommet til at forholdet ikke faller inn under lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum annet alternativ. Det er derfor ikke grunnlag for å anvende 15% tillegsskatt.

Selskapet har også anført at den aktuelle feilen bør betraktes som eller likestilles med en tidfestingsfeil. Det er vist til en høyesterettsdom inntatt i Rt. 2006 side 333 (Tuva Eiendom).

Fra dommens avsnitt 65 i.f. gjengis:

Jeg finner på denne bakgrunn at tillegsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden.

Selskapet har også vist til avsnitt 66 i dommen der det står:

Jeg har ikke foranledning til å gå nærmere inn på situasjonen hvor spørsmålet om hvorvidt det dreier seg om en ordinær tidfestingsfeil, byr på mer tvil enn i vår sak. Jeg bemerker likevel at når det er tvil om det dreier seg om rene tidfestingsfeil, må bevisvurderingen ta preg av at tillegsskatt er å anse som straff.

Etter Klagenemndas syn er det ikke tvilsomt at feilen i foreliggende sak ikke kan karakteriseres som en tidfestingsfeil. Det gjelder her et beløp som er feilaktig fradragsført. Sitatet ovenfor gjelder en situasjon der spørsmålet om det dreier seg om en tidfestingsfeil, byr på tvil. Tuva Eiendom-dommen har derfor ikke betydning i foreliggende sak.

Selskapet har vedlagt tilsvaret en erklæring fra [et revisjonsselskap] der det uttales at revisor anser det som sannsynlig at feilen ville blitt avdekket, og at selskapet ville blitt anmodet om å foreta korleksjon.

Etter det syn Klagenemnda har på saken, finner nemnda ikke grunn til å drøfte dette spørsmål nærmere.

Selskapet har anført at det er påstanden i selvangivelsen som skal legges til grunn dersom tilleggsskatten skal beregnes ut fra at inntekten anses å være endelig unndratt fra beskatning. Hvis denne forutsetningen legges til grunn, vil tilleggsskattegrunnlaget utgjøre kr 2,9 mill, som er nettovirkningen av feilene som ble oppdaget. Som påpekt i klagenotatet [...], gjaldt feilene to forskjellige forhold og også forskjellige felt. Både Oljeskattenemnda og Klagenemnda har fulgt den praksis at hvert forhold må vurderes for seg når det gjelder spørsmål om beregningen av tilleggsskatt. Klagenemnda kan ikke se at forholdene i foreliggende sak tilsier at denne praksis bør fravikes.

Klagenemnda er etter dette kommet til at tilleggsskattevedtaket av 16. november 2004 fastholdes. Selskapet har ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

5 Kjennelse 26. mars 2007 Tilleggsskatt ved for høye avskrivninger etter petrsktl. § 3 b

Ved ligningsbehandlingen ble selskapets avskrivninger kontrollert.

Kontrollen avdekket at avskrivningene for enkelte felt var for høye mens de for andre felt var lavere enn lovens maksimum på 16 2/3%. Til sammen var avskrivningene blitt kr 4,5 mill. for høye. Det ble anvendt tilleggsskatt med 30% som utgjorde kr 1,1 mill.

Feilen hadde oppstått som følge av at selskapet dette året forlot sin tidligere lokale versjon av regnskapssystemet SAP og tok i bruk en utvidet versjon som dekket konsernets behov. Det nye avskrivningssystemet var saldobasert, og avskrivningssatsene økte derfor for hvert år for å tilsvare en lineær avskrivning slik petroleumsskatteloven foreskriver. Systemet foretok ”valg” av oppstart for avskrivningene dersom dette ikke ble lagt inn eller korrigert manuelt. Den tidligere versjonen av SAP hadde beregnet avskrivningene etter petroleumsskattelovens regler, og selskapet var derfor ikke oppmerksom på at oppstartstidspunktet for tilleggsinvesteringer måtte registreres manuelt for at de ikke skulle bli avskrevet sammen med hovedinvesteringen og derved få for høy avskrivningssats.

Selskapet anførte prinsipalt at tilleggsskatten måtte falle bort fordi feilen var unnskyldelig. Ved introduksjon av nye systemer ville det i en overgangsfase lett oppstå feil som var ”usynlige” inntil man vant erfaring med det nye systemet. Dette måtte anses som hendelige uhell. En annen grunn til at det ikke kunne ilegges tilleggsskatt var at feilen måtte anses som en regne- og skrivefeil som – gitt det materialet Oljeskattekontoret var i besittelse av – var åpenbar. Selskapet viste i denne forbindelse til Gezina- og Eksportfinansdommene fra 2006. Subsidiært påberopte selskapet at Oljeskattekontorets kunnskap om selskapenes årlige investeringer måtte medføre at forholdet ble ansett som lett kontrollerbart slik at tilleggsskattesatsen måtte reduseres til 15%. Endelig måtte det ved beregningen av tilleggsskatten legges til grunn at effekten av feilen ville reversert over tid slik at den ikke representerte en endelig skattebesparelse.

Oljeskattekontoret mente at tilleggsskatten burde fastholdes. Til selskapets anførsel om at det dreide seg om en tidfestingsfeil anførte kontoret at dette ikke var tilstrekkelig sannsynliggjort.

Klagenemnda viste til at tilleggsskatt ble ilagt på tilnærmet objektivt grunnlag og at avskrivningsfeil ikke var ansett unnskyldelig i tidligere ligningspraksis. Med henvisning til Eksportfinansdommen fant Klagenemnda at feilen måtte anses som en regnefeil men at denne ikke var åpenbar, bl.a. fordi den utgjorde en svært liten del av selskapets samlede avskrivninger. Det var derfor ikke grunnlag for å la tilleggsskatten falle bort.

I forhold til spørsmålet om tilleggsskattesats delte Klagenemnda seg i et flertall og et mindretall. Flertallet (5 medlemmer) pekte på at feilen ikke ville blitt oppdaget uten manuelle beregninger fra Oljeskattekontorets side og at forholdet da ikke kunne anses som lett kontrollerbart. Mindretallet (2 medlemmer) fremholdt at når avskrivningene først ble kontrollert, skulle det en svært enkel regneoperasjon til for å konstatere at det forelå en feil.

En samlet nemnd la til grunn selskapets forklaring om at feilen automatisk ville reversert i senere inntektsår. I henhold til Tuva Eiendom-dommen måtte da tilleggsskatten beregnes etter nettometoden. Nemnda aksepterte selskapets beregning av tidfestingseffekten og reduserte tilleggsskatten fra kr 1,1 mill. til kr 0,2 mill.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

1 Generelt

[Som pkt. 1 i kjennelsen referert som sak 2 ovenfor]

2 Den konkrete saken

Spørsmålet gjelder illeggelse av tilleggsskatt i tilknytning til for høye avskrivninger etter petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 b.

Selskapet har akseptert at de objektive vilkår for ileggelse av tilleggsskatt er til stede. Det hevdes midlertid at tilleggsskatten bør bortfalle da forholdet må anses å være unnskyldelig i henhold til lignl. § 10-3 bokstav b. Det anføres at det å implementere et nytt datasystem for rapportering av så vel regnskapsmessige som skattemessige avskrivninger krever en viss tilvenning før alle nødvendige rutiner er innarbeidet. Det kan lett oppstå feil som følge av oppstartproblemer. Det er også vist til en klagekjennelse for et annet selskap avsagt 3. desember 1990.

Klagenemnda kan ikke se at kjennelsen det er vist til har noen betydning ved avgjørelsen i foreliggende sak. Kjennelsen ble avsagt før prinsippkjennelsen av 11. februar 1991 som nå danner grunnlag for Klagenemndas praksis, jf. pkt. [1].

Oljeskattenemndas praksis når det oppdages feil i skattemessige avskrivninger, har i en årrekke vært å ilegge tilleggsskatt. Det har heller ikke vært akseptert at feilene er unnskyldelige pga. feil i eksisterende eller nye dataprogrammer. Denne praksis har også vært fulgt av Klagenemnda.

Høyesterett har i en plenumsdom inntatt i Rt. 2006 s. 1409 vedrørende straffeforfølgning for grovt skattesvik uttalt seg om tilleggsskatt og aktsomhetsnormen.

I dommens avsnitt 69 heter det:

Denne gjennomgåelse viser at 30 prosent tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og nr. 2 jf. § 10-4 nr. 1 første punktum, fastsettes på tilnærmet objektivt grunnlag. § 10-3 bokstav b gjelder unnskyldelige forhold som skyldes rent personlige omstendigheter.

Klagenemnda kan ikke se at det i denne saken er påvist særlige forhold som tilsier at selskapets feil må anses som unnskyldelige.

Selskapet har også hevdet at det foreligger en åpenbar regne- eller skrivefeil som i henhold til lignl. § 10-3 bokstav a) må føre til at tilleggsskatt ikke skal fastsettes.

Det er vist til to høyesterettsdommer inntatt i Rt. 2006 side 593 og Rt. 2006 side 602 (Eksportfinans og Gezina). Selskapet anfører at det fremgår av dommene at det ikke er noe vilkår for at feilen skal være "åpenbar" at ligningsmyndighetene av selvangivelse og ligningsoppgaver må kunne se hva feilen består i.

Klagenemnda er enig med selskapet i at feilen må karakteriseres som en regnefeil. Spørsmålet er imidlertid om feilen er åpenbar.

I Eksportfinansdommen gjengis følgende fra avsnitt 32 når det gjelder spørsmålet om feilen er åpenbar:

Utgangspunktet er klart nok: Det må med grunnlag i skattyters oppgaver lett kunne konstateres at det foreligger en feil. For en som kontrollerer oppgavene, må det ved normal grundighet i gjennomgangen "springe i øynene" at her er det noe galt. Det er en objektiv vurdering som må foretas, slik at det ikke er avgjørende om en ligningsfunksjonær faktisk oppdager at det er en feil eller ikke. Kan det som ser påfallende ut, ha en plausibel forklaring og derfor være riktig, er man utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Ved vurderingen må det etter Klagenemndas syn ses hen til at oljeselskapene er en skattytergruppe med komplekse saksforhold, som medfører at kontrollen av selskapenes selvangivelser både kan være vanskelig og tidkrevende. For inntektsåret 2003 var skattemessige sokkelavskrivninger for [Selskapet] oppgitt til kr 873 272 977 i selvangivelsen. Feilen i avskrivninger utgjorde samlet kr 4 540 749, dvs. 0,5% av de totale avskrivningene. Klagenemnda kan ikke se at dette er en feil som "springer i øynene", jf. ovennevnte sitat. I dette tilfellet ville ikke feilen blitt avdekket hvis ikke kontoret hadde

foretatt en manuell kontroll av avskrivningene. Selskapet har ved sin internkontroll ikke funnet feilen og det var også feil i selskapets skattemessige avskrivninger i selvangivelsen for inntektsåret 2004.

Klagenemnda finner etter dette ikke grunnlag for å anse feilen som åpenbar.

[Selskapet] har subsidiært anført at tilleggsskatten må reduseres til 15% etter lignl. § 10-4 nr. 1 tredje punktum da det dreier seg om et "forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over." Det pekes på at ligningsmyndighetene har materiale knyttet til selskapenes årlige investeringer i de ulike anlegg på norsk sokkel som medfører at de lett kan kontrollere om selskapenes avskrivninger er i samsvar med lovens regler.

Når det gjelder dette spørsmålet, har Klagenemnda delt seg i et flertall og et mindretall:

Flertallet (Magnus, Bugge Andvord, Farstad, Kobro og Tjølsten) mener at forholdet ikke kan anses å være lett kontrollerbart. Feilen ble ikke oppdaget ved opplysninger som Oljeskattekontoret ellers har, men ved at kontoret foretok egne beregninger av maksimale tillatte avskrivninger. Feilen ville ikke blitt oppdaget uten slike beregninger.

Mindretallet (Bjerke og Mørch) er enig med selskapet i at feilen i dette tilfellet er lett kontrollerbar. Når avskrivningene for dette selskapet først ble kontrollert, var det ikke vanskelig å oppdage at det forelå feil. Beregningen er foretatt ved at tilgang i avskrivningsgrunnlaget for det enkelte felt i 2003 og i de fem foregående år er summert og dividert med seks. De maksimale avskrivninger som fremkommer av dette er sammenholdt med [Selskapets] faktiske avskrivninger.

På bakgrunn av det standpunkt flertallet er kommet til vil tilleggsskattesatsen på 30% fastholdes.

Selskapet hevder for øvrig at feil i avskrivningene må anses som en tidfestingsfeil og har vist til Esso-dommen avsagt av Oslo byrett, inntatt i Utv. 2000 s. 417 og Tuva Eiendom-dommen inntatt i Rt. 2006 side 333. I følge selskapet dreier det seg i foreliggende sak om rene tidfestingsfeil som følge av at systemet kan "kopiere" avskrivningssats etter et saldosystem som er høyere enn det faktiske anskaffelsestidspunkt for en tilleggsinvestering skulle tilsi. Selskapet har i tilsvaret forklart hvordan for høye avskrivninger automatisk vil bli reversert i senere år. [Selskapet] har anmodet om at tilleggsskatten beregnes ut fra neddiskonterte verdier som vist i selskapets klage.

Samtlige medlemmer av Klagenemnda finner etter dette å kunne legge til grunn at det er sannsynlig at feilene i selskapets avskrivninger vil bli reversert.

I Tuva Eiendom-dommen avsnitt 62 heter det:

Ved tidfestingsfeil med såkalt automatisk reversering gjør effektivitetshensyn seg ikke gjeldende. Da vil for lavt nettoskattegrunnlag ett år uten videre motvirkes fullt ut i ett eller flere senere år som følge av den automatiske sammenhengen mellom

skattegrunnlagene fra år til år, jf. NOU 2003:7. Tilleggsskatt m.m. side 118. I Oslo byretts dom 19. november 1999 – den såkalte Essodommen – ble det derfor lagt til grunn at nettoprinsippet skal følges i slike tilfeller. Dommen ble ikke påanket av staten og er senere fulgt i ligningspraksis, jf. blant annet Lignings-ABC side 1110.

Høyesterett konkluderte med at tilleggsskatten ved rene periodiseringsfeil må beregnes etter nettometoden. Tilleggsskatten i foreliggende sak må på denne bakgrunn også bli å beregne etter denne metoden.

Hvordan reverseringen i foreliggende sak vil skje i praksis er det vanskelig å vite noe sikkert om. Av praktiske grunner finner Klagenemnda å legge selskapets eget forslag som følger som vedlegg til klagen, til grunn ved beregningen, jf. klagenotatet [..].

Klagenemnda har valgt å sette neddiskonteringsrenten lik 5 årig statsobligasjonsrente per 2. januar 2004 med en margin på 0,5%. Renten vil etter dette være 3,82%.

Beregningen vises nedenfor:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	SUM
nominelle beløp	4540749	2741218	-681516	256179	-7246538	389904	0
neddiskonteringsfaktor	1	0,95858896	0,91889279	0,88084048	0,84436396	0,80939796	
nåverdi	4540749	2627701	-626240	225653	-6118716	315588	964735

Nåverdien av for høye avskrivninger utgjør etter dette kr 964 735 som således vil være beregningsgrunnlaget for illeggelse av tilleggsskatt.

Tilleggsskatten blir dermed å fastsette slik:

Nåverdi av for høye avskrivninger	964 735
Skatt som kunne vært unndratt (78%)	752 493
Tilleggsskatt (30%)	225 748

I tilleggsskattevedtaket av 26. oktober 2004 ble tilleggsskatt ilagt med kr 1 062 535. Tilleggsskatten vil etter dette bli nedsatt med kr 836 787 til kr 225 748.

Selskapet er gitt delvis medhold i klagen.

Kjennelsen er avsagt med slik dissens som fremgår foran.

6 Kjennelse 26. mars 2007 Internprising av tjenester

Selskapet hadde ikke egne ansatte, og ble drevet av morselskapet. Det var betalt vederlag på kr 15,5 mill. for direkte tjenester (i særlig grad tekniske) og kr 4,0 mill. for indirekte tjenester. Saken gjaldt de direkte tjenestene, som var registrert ved timeskriving av de aktuelle ansatte i morselskapet. Prisingen tok utgangspunkt i disse personenes lønn og relaterte kostnader. På disse kostnadene var det gjort et påslag som ikke var beregnet som en prosentvis margin, men som var ment å bringe belastningen opp til det nivået selskapet måtte betalt dersom det i stedet hadde kjøpt tjenestene i markedet. Påslaget utgjorde dette året kr 4,3 mill. av belastningen på kr 15,5 mill (mao. 38,4% av morselskapets kostnader på kr 11,2 mill), og ble ikke godtatt ved ligningsbehandlingen. Fravikelsen ble da begrunnet med at det ikke var i samsvar med armlengdeprinsippet å beregne fortjenestepåslag på konserninterne tjenester.

Under klagebehandlingen fastholdt Oljeskattekontoret at resultatet av ligningsbehandlingen var riktig, men med endret begrunnelse.

Prinsipalt mente kontoret at inntekten var redusert fordi selskapet hadde anvendt markedspris på en transaksjon som ikke fant sted i markedet. Selskapet hadde i sin helhet overlatt ledelse, administrasjon og kjernevirksomhet til et annet selskap, og dette var en modell som bare ble anvendt mellom beslektede parter. Det hadde aldri forekommet at et selskap på norsk sokkel hadde basert sin virksomhet utelukkende på kjøp av tjenester fra uavhengige. Kontoret viste i denne sammenhengen til de lovbestemte kravene til organisasjon for sokkelselskapene, jf. petrl. § 10-2. Selskapet ble prekvalifisert året før det aktuelle inntektsåret, og hadde ved utgangen av inntektsåret andel i to produksjonslisenser i tillegg til flere letelisisenser. Til sammen representerte dette en virksomhet med ikke ubetydelig økonomisk omfang. Etter kontorets oppfatning var det helt usannsynlig at man ville oppnådd denne posisjonen dersom man skulle ha kjøpt alle tjenester fra uavhengige parter.

Kontoret aksepterte at det var en forretningsmessig begrunnelse som lå til grunn for at funksjonene ble utført i morselskapet, og det var derfor ikke tale om en tilsidesettelse av selve transaksjonene. Ved prisvurderingen måtte man imidlertid ta i betraktning hvilke økonomiske alternativer som sto til selskapets rådighet, jf. OECD-retningslinjene pkt. 7.2 og 7.33. Når

man tenkte bort interessefellesskapet, var selskapets eneste alternativ til de foreliggende transaksjonene å utføre de aktuelle oppgavene selv.

Kostnadene for selskapet ved å utføre funksjonene selv måtte antas å være de samme som kostnadene som var pådratt i morselskapet. Det var derved ikke grunnlag for en vurdering etter SUP-metoden mot priser i markedet.

Subsidiært anførte kontoret at internprisen var høyere enn den ville vært i markedet. Det dreide seg om tjenesteområder der det forelå opplysninger om uavhengige priser. Kontoret var derfor enig med selskapet i at dersom det først skulle foretas en prisvurdering basert på den faktiske modellen, måtte SUP-metoden legges til grunn i den grad det kunne foretas rimelig presise prisjusteringer ift. ulikheter mellom transaksjonene. Hoveddelen av belastningene fra morselskapet gjaldt tekniske tjenester, og selskapet hadde dokumentert tilsvarende kjøp fra uavhengige tjenesteytere til en timepris på kr 1050-1362. Det var disse prisene som lå til grunn for at morselskapets lønnskostnader til teknisk personale var økt med det nevnte påslaget som utgjorde 38,4%, og det samme prosentvise påslaget var anvendt også for andre tjenestegrupper. Imidlertid påpekte kontoret at timepriser i uavhengige forhold vil være inkludert indirekte kostnader av forskjellig art, mens det i det foreliggende tilfellet var gjort en separat belastning på kr 4,0 mill, jf. ovenfor. Denne belastningen dekket en andel av husleie, strøm, IT mv. Dersom dette ble omregnet ift. registrerte tjenestetimer ble gjennomsnittlig pris som var betalt for tekniske tjenester fra morselskapet, kr 1 559. Prisen var mao. høyere enn den høyeste prisen selskapet hadde betalt til uavhengige. For sekretærtjenester og økonomi/regnskap hadde selskapet ikke oppgitt markedspriser, men kontorets erfaringsmateriale viste at også de fakturerte timeprisene for disse tjenestene ble høyere enn markedspris når man justerte for de indirekte belastningene.

Dessuten mente kontoret at det måtte tas hensyn til ulikheter mht. risiko når man sammenlignet med uavhengige forhold. Siden selskapet ikke hadde egne ansatte, var omfanget av tjenestene ensidig fastsatt av morselskapet. Dette medførte at morselskapets resultatrisiko, kredittrisiko og markedsrisiko avvek i betydelig grad fra den risikoen en uavhengig tjenesteyter påtok seg. Dersom morselskapet bar risikoen for sykdom mv. for de ansatte, slik det var hevdet, måtte det i prinsippet tas hensyn til dette. Selskapet hadde imidlertid ikke klart å frembringe noe tallmateriale i denne forbindelse, og det måtte da legges til grunn at risikoen var liten.

I forhold til *skjønnsutøvelsen* innebar kontorets prinsipale syn at tjenestene måtte prises lik morselskapets kostnader. I forhold til det subsidiære skjønnsgrunnlaget fremholdt kontoret at selv om dette var basert på SUP-metoden, ville kost pluss-metoden gi et mer pålitelig resultat for den skjønsmessige fastsettelsen av inntekten. Størrelsen av pluss-elementet var avhengig av funksjoner og markedsforhold. For ledelses- og administrasjonstjenester mente kontoret at det ikke var naturlig med påslag. På samme måte som de indirekte kostnadene var disse generert i begge selskapenes interesse. For de tekniske tjenestene var dette annerledes. Hensett til omstendighetene og risiko ved tjenesteytingen kunne fortjenestepåslaget her settes til 1%.

Selskapet fremholdt at det var historiske og forretningsmessige årsaker til den valgte konsernstrukturen. Selskapets fremtid ble bedømt som usikker i det aktuelle inntektsåret, og ved å la alle ansettelsesforhold være i morselskapet ble det oppnådd en personalmessig fleksibilitet som var nødvendig under disse omstendighetene. Gitt den usikre situasjonen var det ikke noe alternativ for selskapet å foreta ansettelser for å utføre de aktuelle funksjonene selv. Både innenfor oljebransjen og andre bransjer fantes det eksempler på at både administrasjon og toppleder var innleid fra uavhengige for kortere eller lengre perioder, og innleie av andre funksjoner var enda mer vanlig. Den valgte strukturen måtte respekteres av ligningsmyndighetene, jf. OECDs retningslinjer pkt. 1.36. Oljeskattekontorets standpunkt innebar at man i realiteten etablerte og priset en annen transaksjon enn den selskapet faktisk hadde gjennomført.

Likeens måtte det respekteres at det var anvendt en direkte metode for hoveddelen av belastningene fra morselskapet. Dette var også i samsvar med OECDs anbefalinger, jf. pkt. 7.20, og SUP var OECDs foretrukne metode. Det relevante sammenligningsgrunnlaget var hva tjenestene ville kostet dersom de hadde vært kjøpt i det uavhengige markedet. I prisfastsettelsen hadde selskapet tatt hensyn til at et langvarig utleieforhold normalt ville innebære rabatterte priser. Det var også foretatt en kartlegging av den enkelte ansattes kompetansenivå for å komme frem til en riktig pris. Også den prisen som operatørselskaper anvendte ved belastning av lisensfellesskapene, var på tilsvarende nivå eller høyere enn prisen som var anvendt i den foreliggende saken. Den prosentvise størrelsen av fortjenestepåslaget var irrelevant ved anvendelse av SUP-metoden. Påslaget var heller ikke et rent fortjenesteelement, idet

morselskapet bar det fulle arbeidsgiveransvaret for de ansatte inkludert ansvar for sysselsetting og kompetanseutnyttelse.

Selskapet var ikke uenig med kontoret i at en uavhengig tjenesteyter ville inkludert sine egne indirekte kostnader i tjenestepreisen. I det foreliggende tilfellet gjaldt imidlertid den indirekte belastningen på kr 4 mill. kostnader som i realiteten var det tjenestemottakende selskapets, jf. at det ville vært nødvendig å ha egne kontorlokaler dersom selskapet skulle basert sin virksomhet på innleide konsulenter. Selskapet var derfor uenig i den beregningen som var foretatt av Oljeskattekontoret der den indirekte belastningen var lagt på toppen av de fakturerte timeprisene slik at man kom frem til nye og høyere timepriser.

Videre mente selskapet at kontorets henvisninger til bestemmelsene i petroleumsloven var irrelevante i forhold til spørsmålet om prising av konserninterne tjenester. Selskapet oppnådde de nødvendige godkjennelsene, og dette var et faktum man måtte forholde seg til. I prinsippet skulle det ikke ha avgjørende betydning om man bekledde nødvendige posisjoner med bistand fra beslektede selskaper eller med uavhengige konsulenter. Under enhver omstendighet var de nevnte reglene ikke gitt strengere anvendelse i praksis enn at selskaper kunne ha 2-4 ansatte og for øvrig basere seg på innleide tjenester. Ingen av godkjennelsene selskapet hadde oppnådd, stilte krav om egne ansatte.

Subsidiært mente selskapet at man ved anvendelse av kost pluss-metoden måtte akseptere et påslag på 15-20% på så vel direkte som indirekte kostnader. I det norske konsulentmarkedet måtte dette anses som et lavt anslag på en markedsmessig margin.

Klagenemnda opprettholdt ligningen. Skattemyndighetenes prøvelsesrett etter sktl. § 13-1 var ikke begrenset til prissammenligning, men omfattet alle sider av transaksjonenes forhold til armlengdeprinsippet. OECDs retningslinjer var en relevant rettskilde som det måtte ses hen til, og disse ga som utgangspunkt støtte for selskapets oppfatning om at den faktiske transaksjonen måtte legges til grunn ved armlengdevurderingen. Imidlertid åpnet retningslinjenes pkt. 1.37 for at det også kunne skje en prøvelse av andre sider ved transaksjonen enn prisvilkårene. Nettopp i en så spesiell situasjon som den foreliggende – der selskapet ikke hadde noen egne ansatte men kjøpte tjenester til en antatt markedspris – kunne det være grunnlag for å vurdere om uavhengige ville inngått en tilsvarende

avtale, og om det økonomiske innholdet i transaksjonen stemte overens med den rettslige konstruksjonen. Vurderingstemaet i saken var derved om et uavhengig selskap under sammenlignbare forhold ville kjøpt *alle* funksjoner fra *ett* annet selskap.

Praksis blant sokkelselskapene var at man enten utøvet sin virksomhet gjennom egne ansatte eller at man gjorde bruk av ansatte i et beslektet selskap etter et prinsipp om kostnadsdeling. Selskapets forretningsmessige begrunnelse for ikke å ha egne ansatte var usikkerhet mht. selskapets fremtid på sokkelen. Basert på selskapets posisjon i det aktuelle inntektsåret kunne ikke Klagenemnda se at det var grunnlag for slik usikkerhet. Petrl. § 10-2 innebar et kjernekrav til egen organisasjon, og uten interessefellesskapet kunne selskapet derfor ikke valgt å basere sin virksomhet utelukkende på kjøp av tjenester. Overfor myndighetene hadde selskapet også selv fremhevet morselskapets kompetanse som sin egen. Dersom interessefellesskapet ble tenkt bort, verken kunne eller ville selskapet ha kjøpt samtlige aktuelle tjenester eksternt. Også andre faktiske omstendigheter tilsa at forholdet skatterettslig ikke kunne bedømmes slik. Den økonomiske substansen i forholdet var at selskapet og morselskapet var en enhet som drev sokkelvirksomheten i fellesskap. Det måtte derved skje en kostnadsdeling mellom selskapene. Morselskapets faktiske kostnader var det beste estimatet på hvilke kostnader selskapet ville pådratt seg ved å ha egne ansatte. Ligningen ble derved opprettholdt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Saken gjelder spørsmål om [Selskapet] skal få fradrag som påstått for tjenester utført av [Morselskapet]. Ved ligningen ble selskapets fradrag for tjenestene redusert med kr 4 307 614 med hjemmel i i skattelovens (sktl.) § 13-1. Bestemmelsen lyder slik:

- (1) Det kan foretas fastsettelse ved skjønn hvis skattyters formue eller inntekt er redusert som følge 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 skjønnen skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Bestemmelsens første ledd oppstiller tre vilkår som alle må være oppfylt for at det skal foreligge hjemmel for skjønn etter tredje ledd: (1) Det må foreligge et interessefellesskap, (2)

det må foreligge en inntektsreduksjon, og (3) det må foreligge årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefelleskapet. Dersom alle vilkårene er oppfylt skal selskapets inntekt etter tredje ledd fastsettes slik den ville vært uten interessefelleskapet.

I foreliggende sak er det på det rene at kravene til interessefelleskap og årsakssammenheng er oppfylt, og det er dermed utelukkende spørsmål om selskapets inntekt er redusert.

Bestemmelsen, og vilkåret om inntektsreduksjon, er i lovforarbeidene ved revisjonen av tidligere sktl. av 1911 § 54 (Ot.prp. 26 (1980-81) s 66) omtalt slik:

Det må videre ha skjedd en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter på grunn av interessefelleskapet. Dette er tilfelle når en transaksjon – eller en samhandel totalt over tid – er økonomisk dårligere for skattyter enn den ville ha vært i et uavhengig forhold. Måten dette har skjedd på er i prinsippet uten betydning. Det kan gjøres ved uriktig prisfastsetting på varer, tjenester eller andre ytelser, unaturlig høy lånefinansiering m.v.

I forarbeidene til gjeldende sktl. §13-1 (Ot.prp. 86 (1997-98)) heter det videre:

Bestemmelsen er en videreføring av gjeldende skattelov § 54 første ledd. 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. Bestemmelsen er kun en av flere såkalte omgåelses- eller gjennomskjæringsregler. Med omgåelses- eller gjennomskjæringsregel menes en regel som gir grunnlag for å ”skjære gjennom” en transaksjon eller et annet forholds ytre eller angitte kjennetegn, og behandle den etter det som den reelt er.

Når det gjelder bestemmelsens anvendelsesområde, har selskapet i tilsvaret til Oljeskattekontorets klagenotatet anført at myndighetenes prøvelsesrett etter § 13-1 er begrenset til prissammenligning.

Klagenemnda er ikke enig i dette. Som det framgår av forarbeidene er måten inntektsreduksjonen har skjedd på i prinsippet uten betydning. Myndighetenes prøving av selskapets disposisjoner etter bestemmelsen gjelder etter Klagenemndas syn alle sider av transaksjonens forhold til armlengdeprinsippet, herunder blant annet om transaksjonen er av en art som uavhengige ville innlatt seg på i en tilsvarende situasjon.

Selskapet mener å finne støtte for sitt syn i OECDs retningslinjer for internprising (heretter retningslinjene) artikkel 1.36, som lyder slik:

En skattemyndighets granskning av en kontrollert transaksjon bør ordinært basere seg på den transaksjon som faktisk har funnet sted mellom de nærstående foretakene slik de har strukturert den, ved bruk av de metoder som skattyter har anvendt i den grad disse er konsistent med de metoder som skattyter har anvendt i den grad disse er konsistente med de metodene som er beskrevet i kapittel II og

III. Kun i eksepsjonelle tilfeller bør skattemyndigheten se bort fra de faktiske transaksjonene eller erstatte disse med andre. Restrukturering av berettigede forretningsstrategier ville være en fullkomment vilkårlig manøver, hvis urettferdighet vil kunne forverres av dobbeltbeskatning dersom den andre skattemyndigheten ikke har samme syn på hvordan transaksjonen bør struktureres.

Klagenemnda er enig i at retningslinjene er en relevant rettskilde som skal tas i betraktning ved spørsmålet om inntekten er redusert. Det vises til Rt. 2001 side 1265 Agip, jf dommens side 1277-78:

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

Klagenemnda er for så vidt enig med selskapet i at utgangspunktet må være at den faktiske transaksjon legges til grunn. Dette følger ikke bare av retningslinjene, men også av rettspraksis vedrørende tolkningen av § 13-1, jf Høyesteretts avgjørelse blant annet i Dowell Schlumbergersaken, Rt. 1995 side 124, der Høyesterett har formulert vurderingstemaet etter gamle sktl. §54, som tilsvarer nåværende § 13-1, som følger:

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

Det er dermed som utgangspunkt kun interessefellesskapet som skal tenkes bort. Øvrige faktiske omstendigheter skal normalt legges til grunn ved vurderingen av om transaksjonen er armlengdemessig.

Dette utgangspunkt er imidlertid modifisert også av OECD-retningslinjene selv i artikkel 1.37, som lyder slik:

Det er imidlertid to bestemte situasjoner hvor det unntaksvis kan være både hensiktsmessig og berettiget for en skattemyndighet å vurdere å se bort fra den strukturen en skattyter har benyttet ved inngåelse av en kontrollerte transaksjon. Det første tilfellet er der den økonomiske substansen i en transaksjon avviker fra dennes form. I en slik situasjon kan skattemyndigheten se bort fra transaksjonen og rekarakterisere denne i henhold til dens substans. (...) Det andre tilfellet oppstår når transaksjonens form og substans riktignok stemmer overens, mens de

ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte, samtidig som den faktiske strukturen i transaksjonen i praksis forhindrer skattemyndigheten fra å fastsette en korrekt internpris.

Slik Klagenemnda ser det gir OECDs retningslinjer ikke bare anvisning på en prissammenligning, men de gir også anvisning på en prøving av alle sider av transaksjonens armlengdemessighet.

Selskapet har valgt ikke å ha noen egne ansatte og kjøper istedenfor – til en av selskapet antatt markedspris – alle funksjoner fra morselskapet. Klagenemnda mener dette er en så spesiell situasjon at det nettopp kan være grunnlag for både å vurdere om avtalen er av en art som uavhengige ville ha innlatt seg på, og om transaksjonens økonomiske innhold er i overensstemmelse med den rettslige konstruksjon som selskapet har valgt. I denne forbindelse vil Klagenemnda også drøfte innholdet og betydningen av de krav som petroleumsloven oppstiller til egen organisasjon.

Vurderingstemaet i foreliggende sak er etter Klagenemndas syn om et uavhengig selskap i [Selskapets] situasjon ville ha kjøpt alle funksjonene.

Oljeskattekontoret har både i klagenotatet og senere brev til selskapet påpekt at det ikke kjenner til et eneste selskap på norsk sokkel som har basert sin virksomhet utelukkende på kjøp av tjenester fra uavhengige. Det selskaper på norsk sokkel har gjort, er enten å ha de ansatte i eget selskap, eller å ha de i et annet konsernselskap, men da slik at det skjer en ren kostnadsdeling. Dette har i visse tilfeller vært supplert med at enkelte tjenester kjøpes fra uavhengige.

I brev av 24.11.06 fra selskapet heter det:

Det er godt mulig, til og med sannsynlig, at det finnes slike eksempler, men det vi har ment å si i brev datert 27.09.2006 er kun at det finnes eksempler på at alle typer posisjoner, herunder ledende og administrative, funksjoner kjøpes inn fra uavhengige selskap.

Klagenemnda kan ikke se at påstanden om at det finnes selskaper som har innrettet seg slik at samtlige tjenester kjøpes fra uavhengige er dokumentert. Nemnda legger derfor Oljeskattekontorets redegjørelse til grunn i den videre drøftelse. Klagenemnda er videre enig med Oljeskattekontoret i at vurderingstemaet må være om en uavhengig ville ha kjøpt inn *alle* funksjoner. Den faktiske transaksjon går ut på å kjøpe *alle* funksjoner fra *ett* annet selskap. Sammenligningsgrunnlaget må da være tilsvarende.

Klagenemnda mener for øvrig at sammenligningsgrunnlag fra andre bransjer ikke er relevante, særlig på grunn av de lovbestemte krav som gjelder for oppstrøms petroleumsvirksomhet. Dette kommer Klagenemnda nærmere tilbake til.

Ved vurderingen av hvilken transaksjon [Selskapet] ville ha inngått uten interessefelleskapet, er det naturlig å starte med en vurdering av den forretningsmessige

begrunnelse selskapet selv har gitt for å ha de ansatte i morselskapet. Avtalen er ikke skriftlig nedfelt, men går ifølge selskapet ut på at [Morselskapet] skal fungere som en uavhengig tjenesteyter overfor [Selskapet].

Selskapets begrunnelse for å ikke å ha egne ansatte, men derimot å kjøpe alle funksjoner fra morselskapet som en uavhengig tjenesteyter, er i klagen beskrevet slik:

[Selskapet] ble etablert i 1971 og virksomhetens størrelse og suksess har variert gjennom årene. I perioden 1990-95 ble selskapet sterkt nedbemannet og virksomheten redusert pga vanskelige markedsmessige forhold. I 1995 hadde hele konsernet kun 3 ansatte. I 1996 ble det besluttet at det skulle satses på mindre oljefelt og "haleproduksjon" med sterk fokus på prosjekt orienterte samarbeid (nettverksmodell), siden [Selskapet] ikke var i besittelse av tilstrekkelig spesialkompetanse og personelle ressurser. Man kjøper seg opp på [et annet lands] sokkel, deretter i 1998 i [et tredje land] gjennom [Morselskapet]. Først i 2000 starter man opp igjen aktiviteten på norsk sokkel gjennom [Selskapet].

Fleksibilitet vedrørende konsernets ansatte har således vært meget viktig. Det er i den sammenheng et sentralt poeng at virksomheten i [Morselskapet] inntil 2001 var større enn virksomheten i [Selskapet] og at det var således i [Morselskapet] man trengte de ansatte. Dette er den forretningsmessige og historiske begrunnelse for den ordning som var på plass i 2001.

Videre heter det i selskapets tilsvarende til Oljeskattekontorets klagenotat:

Det er nettopp i en slik situasjon som [Selskapet] var i perioden 2000-2002, med et relativt nystartet selskap uten noen etablert portefølje og med stor usikkerhet knyttet til videre eksistens, at et selskap vil se det fordelaktige i å benytte seg av innleide funksjoner. Dette gjelder både for ledelses funksjoner og for spesialist funksjoner.

Lignende synspunkter fremmes i selskapets brev av 24.11.06:

En viktig årsak til dette er den fleksibilitet bruk av utenforstående tjenesteytere gir selskapet, herunder raskere å kunne redusere kostnadsnivået, samt øvrige forpliktelser knyttet til det å ha egne ansatte.

Etter Klagenemndas syn kan det stilles spørsmål om framtiden for [Selskapet] på norsk sokkel i 2001 måtte fortone seg som særlig usikker. Selskapet hadde allerede i 2000 fått godkjent kjøp av en produksjonslisens[...], som ville være i produksjon i flere år fremover. Videre hadde selskapet inngått avtale med [et annet selskap] om kjøp av andel i et felt med produksjonsstart i 2002 [...]. Selskapet hadde også inngått avtaler om kjøp av flere letelisenser, selv om disse kjøpene ikke var godkjent av OED. Det framgår av korrespondansen med OED at det var på norsk sokkel selskapet hadde tenkt å bruke kompetansen til det personell som ble ansatt i [Morselskapet] i 2001.

Den historiske begrunnelse for å ha de ansatte i morselskapet – at virksomheten fram til og med 2000 var større i morselskapet enn i [Selskapet] – kan etter Klagenemndas syn i seg selv ikke tillegges avgjørende vekt.

Det er flere forhold som indikerer at selskapet uten interessefelleskapet ikke kunne ha valgt å basere sin virksomhet utelukkende på kjøp av tjenester.

Klagenemnda viser til petroleumslovens regler, som stiller krav til å ha egen organisasjon. Lovens § 10-2(1) første punktum lyder slik:

§10-2. Ledelse av petroleumsvirksomhet, base m.v.

Rettighetshaver skal, med mindre departementet bestemmer noe annet, ha en organisasjon som er i stand til selvstendig å lede petroleumsvirksomheten fra Norge.

I Ot.prp. 86 2002-2003 er unntakshjemmelen forklart slik:

Bestemmelsen viderefører gjeldende lov, men innfører i *første ledd første punktum* en hjemmel for departementet til å fravike kravet om egen organisasjon i Norge. Kompetansen til å fravike kravet om egen organisasjon i Norge vil kunne anvendes for selskaper som har eierandeler med et lite økonomisk omfang. For rettighetshavere med en betydelig portefølje av utvinningstillatelser er det nødvendig med egen organisasjon i Norge, og det legges ikke opp til at departementet skal fravike kravet for disse selskapene.

Klagenemnda legger til grunn at § 10-2 ikke innebærer en generell skranke mot å kjøpe kompetanse eksternt, men at den innebærer et kjernekrav til egen organisasjon som medfører at en lisensinnehaver skal ha kompetanse innenfor ledelse og petroleumsfag som geologi, boring o.s.v internt, enten i eget selskap eller tilknyttet konsernselskap. En slik intern kompetanse er en forutsetning for å kunne lede virksomheten forsvarlig på en selvstendig måte, og også for å kunne vurdere den kompetanse som kjøpes eksternt forsvarlig. Klagenemnda legger videre til grunn at kravene til organisasjon hos rettighetshavere som er operatører for felt i produksjon, er mer omfattende enn for rettighetshavere som ikke innehar operatørskap, jf også forarbeidene til tidligere petroleumslov § 35 (Ot.prp. 72 1982-83) der det på side 48 uttales:

Operatøren forestår den daglige ledelse av virksomheten i henhold til samarbeidsavtalen og de fullmakter som er gitt ham av styringskomiteen, som er et overordnet organ sammensatt av representanter for ledelsen i de enkelte selskaper som er tildelt lisensen sammen. Det stilles derfor særlige krav til operatørens tekniske og geologiske ekspertise, finansielle styrke og den tillit myndighetene har til samarbeidsvilje osv.

At det også stilles krav til organisasjonen for rettighetshavere som ikke er operatører framgår imidlertid av samme Ot.prp. side 84:

NIFO påpeker i sin høringsuttalelse at det er interessentskapets fellesorganer, som har den øverste ledelse av virksomheten, og at det derfor ikke er noen grunn til å stille operatøren i en særstilling i denne sammenheng. Kravet bør derfor

rettes mot rettighetshaver. Departementet er enig i dette og har utformet paragrafen tilsvarende.

Klagenemnda vil også fremheve reglene om lisenstildeling, der søkers kompetanse er et vesentlig tildelingskriterium, jf petroleumsforskriftens § 10, som lyder slik:

§10. Tildelingskriterier

Utvinningsstillatelse tildeles på grunnlag av følgende kriterier slik at den best mulige ressursforvaltning fremmes:

- søkerens tekniske kompetanse og finansielle kapasitet
- søkerens plan for leting og utvinning for det området som søkes tildelt

[Selskapet] har for øvrig selv lagt vekt på å ha kompetanse internt overfor myndighetene. Klagenemnda viser til de søknader [Selskapet] har sendt, og de svar Olje- og Energidepartementet har avgitt i forbindelse med lisenstildeling og forhåndsvurdering som rettighetshaver og operatør. I [Selskapets] brev av 08.11.00 til Olje og Energidepartementet, der det søkes om godkjennelse av [Selskapet] som rettighetshaver på norsk sokkel, heter det:

Status for [Selskapet] er som følger:

(...) Selskapet har økt antall ansatte fra 7 til 14 fagpersoner og er i ferd med å ansette ytterligere 3 ut i fra søkermasse på 75.

Fra selskapets søknad av 21.desember 2001 om å være operatør for [en lisens] hitsettes følgende:

[Selskapet] har ansvar for alle aspekter relatert til lisensstyring og undergrunnsforståelse, mens [to eksterne selskaper] supplerer med personell for å bidra med operativ ekspertise innen brønn og produksjonsteknologi i samråd med [Selskapets] egen ekspertise.

Selskapet fremhever her egen (morselskapets) ekspertise, og at det selv har ansvar for lisensstyring. Det framgår at de uavhengige tjenesteytere utgjør et supplement til denne ekspertisen. Gjennomgående er det således slik at selskapet fremhever morselskapets kompetanse/organisasjon som sin egen.

Tilsvarende har myndighetene i svar på søknadene lagt vekt på den kompetanse som finnes i [Selskapet] ved lisenstildeling og annen godkjenning. Som eksempler vil Klagenemnda nevne OEDs brev av 23.11.00 og 05.07.02. I brev av 23.11.00 uttales:

Det forutsettes at [Selskapet] foretar en videre styrking av selskapets kompetanse, særlig innenfor områdene bore- og brønnteknologi, samt seismisk innsamling og prosessering.

I brev av 05.07.02 uttales det videre:

Teknisk og geofaglig kompetanse er vurdert, jf petroleumsforskriftens § 10. Myndighetene har også vurdert helse, sikkerhets og miljømessig kompetanse. Det presiseres at denne vurderingen er basert på den informasjon søkeren selv har gjort tilgjengelig for myndighetene i denne forbindelse.

Med dette utgangspunkt er det departementets oppfatning at [Selskapet] tilfredsstiller de krav som stilles til operatører på norsk kontinentalsokkel.

Klagenemnda mener etter dette at det er åpenbart at selskapet, om interessefelleskapet tenkes bort, verken kunne eller ville ha kjøpt samtlige aktuelle tjenester eksternt. For å tilfredsstille kravene til å ha egen organisasjon måtte [Selskapet] som et uavhengig selskap hatt kompetansen tilknyttet ledelse og petroleumsfag i selskapet.

Klagenemnda vil også peke på at det er andre omstendigheter ved den måten skattyter har innrettet seg på som tilsier at forholdet skatterettslig ikke kan bedømmes som kjøp av tjenester fra uavhengige:

- [Selskapet] og [Morselskapet] har felles kontor
- 60% av arbeidet utført i [Morselskapet] gjelder [Selskapet] sin virksomhet, og de ansatte yter ikke tilsvarende tjenester til uavhengige foretak
- [Selskapet] har i søknad om lisenstildeling og operatørskap framstilt morselskapets organisasjon som sin egen

Klagenemnda minner i denne forbindelse om selskapets brev av 08.11.00 til Olje og Energidepartementet, der det søkes om godkjennelse av [Selskapet] som rettighetshaver på norsk sokkel:

Status for [Selskapet] er som følger:

(...) Selskapet har økt antall ansatte fra 7 til 14 fagpersoner og er i ferd med å ansette ytterligere 3 ut i fra søkermasse på 75.

Selskapet har her enten gitt opplysninger som er i direkte strid med det som er opplyst til skattemyndighetene, at det er [Morselskapet] som har de ansatte, eller lagt til grunn at [Selskapet] og [Morselskapet] i denne sammenheng er å anse som en økonomisk enhet.

Også de andre faktiske forhold som er påpekt ovenfor tilsier at [Selskapet] og [Morselskapet] er å betrakte som en økonomisk enhet. Når det gjelder [Selskapet], så har selskapet i 2001 lisenser, men ingen ansatte. [Morselskapet] har ingen lisenser, kun ansatte. Dette medfører at ingen av selskapene vil kunne utøve sin inntektsskapende virksomhet uten det andre selskapets medvirkning. Selskapene driver også sin inntektsskapende virksomhet fra fysisk samme adresse i kontorfelleskap. De ansatte jobber i realiteten for begge selskaper, og yter ikke tjenester til uavhengige. 60% av arbeidet for de ansatte i [Morselskapet] gikk med til arbeid for [Selskapet].

Slik Klagenemnda ser det er den reelle økonomiske substans i forholdet mellom [Morselskapet] og [Selskapet] i 2001 at selskapene i felleskap drev virksomheten på norsk sokkel. Det får som konsekvens at kostnadene ved den felles virksomhet må deles. Den konstruksjon som selskapet har påberopt seg - at [Morselskapet] med skatterettslig

virkning har fungert som en uavhengig tjenesteyter - synes således ikke å ha noen realitet i det underliggende forhold. Klagenemnda vil i denne sammenheng påpeke at også etter en kostnadsdelingsavtale ville selskapet på bakgrunn av armlengdebetraktninger ha måttet holde rede på antall timer/indirekte kostnader o.s.v. som skulle henføres til de to ulike virksomheter.

Etter dette er Klagenemnda kommet til at selskapets fradrag med hjemmel i sktl. §13-1 må fastsettes til hva det ville ha kostet å ha de ansatte i eget selskap. Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det beste anslaget på hva det ville kostet å ha de ansatte selv, er kostnaden ved å utføre tjenestene i [Morselskapet], det vil si kostnaden ved å utføre tjenestene uten påslaget på kr 4 307 614.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

7 Kjennelse 23. april 2007 Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land

Regelen om fordeling av finansnetto mellom sokkel og land ble endret med virkning fra inntektsåret 2002 slik at fordelingsgrunnlaget ble basert på skattemessige formuesverdier. Den nye regelen gjaldt t.o.m. inntektsåret 2006. Det er gjort rede for innholdet i bestemmelsen i Kjennelser 2004 sak 17, som dekket åtte avgjørelser. Se også Kjennelser 2005 sak 1 (oppreguleringsbestemmelsen) og Kjennelser 2006 sakene 1-5.

Selskapet hadde kjøpt en andel av en produserende lisens for et gitt kontantvederlag. Avtalen inneholdt dessuten en bestemmelse om at når det i fremtiden ble rettet innbetalingskrav fra operatøren til lisenspartnerne i forbindelse med hel eller delvis fjerning av feltinstallasjonen, skulle kravet sendes videre til selger, som – opp til et gitt maksimumsbeløp – ville foreta oppgjør på vegne av selskapet. Dersom kostnadene ble lavere enn det angitte beløpet, skulle differansen utbetales. Spørsmålet i saken gjaldt klassifiseringen av retten til dekning av fjerningskostnader i forhold til fordelingsbestemmelsen i § 3 d. Det var ikke omtvistet at fordringen hadde økonomisk verdi. Regnskapsmessig var den ført i balansen som motpost til fremtidig fjerningsforpliktelse. Skattemessig hadde selskapet holdt den utenfor fordelingsgrunnlaget. Ved ligningsbehandlingen ble den henført til landgrunnlaget.

Selskapet anførte *prinsipalt* at fordringen ikke hadde noen skattemessig verdi ved utgangen av det aktuelle inntektsåret og derfor ikke skulle inngå i fordelingsgrunnlaget. Dette fulgte for det første av skattelovens generelle bestemmelser. Avtalen måtte forstås slik at dersom staten i fremtiden benyttet sin mulighet til å overta installasjonen slik at det faktisk ikke påløp noen fjerningsutgifter, ville selskapet ikke motta noen betaling fra selger. Et krav mot selger var derved betinget av en fremtidig begivenhet, nemlig at det ble rettet et krav fra operatøren mot selskapet, og betingede fordringer hadde ingen skattemessig verdi, jf. sktl. § 4-2 første ledd pkt. a. Under enhver omstendighet kunne fordringen ikke anses som skattemessig innvunnet, jf. at de motsvarende fremtidige fjerningsutgiftene ikke ble ansett som pådratt i skattemessig forstand og derved ikke var fradragsberettiget. For det annet kunne det også utledes fra petroleumsskatteloven at fordringen ikke hadde noen verdi. Selskapets

situasjon var lik situasjonen for selskaper som hadde krav på fjerningstilskudd fra staten etter (den tidligere) fjerningstilskuddsloven. Det var uttrykkelig fastsatt i fordelingsbestemmelsen at slike krav skulle henføres til sokkelgrunnlaget når operatørens regnskap over påløpte fjerningsutgifter var godkjent av departementet, og det fulgte da implisitt at kravet ikke skulle hensyntas etter fordelingsbestemmelsen før slikt regnskap forelå. For det tredje var de skattemessige effektene av den aktuelle lisensoverdragelsen regulert gjennom departementets vedtak etter petrsktl. § 10. Det gikk frem av vedtaket at fordringen mot selger ikke skulle inntektsføres før ved utbetaling, og på bakgrunn av lovforarbeidene måtte det da følge at fordringen heller ikke skulle ha en skattemessig verdi før dette tidspunktet. Resultatet av å inkludere fordringen i landgrunnlaget ga også resultater som var i strid med den grunnleggende forutsetningen om nøytralitet som petrsktl. § 10 bygde på.

Subsidiært mente selskapet at fordringen måtte fordeles til sokkelgrunnlaget. Fordringen kunne ikke omsettes på selvstendig basis, og verdien måtte derved anses som en del av lisensandelen. Den måtte da henføres til sokkelgrunnlaget etter alternativene a), b) og/eller f) (driftsmiddel eller immaterielt formuesobjekt). Også alternativene g) (kundeordring), i) (krav på fjerningstilskudd fra staten) og j) (forskuddsbetalt vederlag) var anvendelige. Etter selskapets oppfatning var det ikke grunnlag i lovforarbeidene for å anvende en strengere ordlydsfortolkning på dette området enn det som fulgte av alminnelige fortolkningsprinsipper. Oljeskattekontorets strenge fortolkning av fordelingsbestemmelsen hadde bakgrunn i departementets kommentarer vedrørende finanskapital, og denne begrunnelsen var trukket ut av sin sammenheng. Fortolkning av bestemmelsen burde derimot utøves med en viss grad av skjønn og fleksibilitet slik at det ble tatt rimelig hensyn til at det overordnede prinsippet for lovgivers valg av fordelingsmetode var direkte tilordning.

Oljeskattekontoret viste som utgangspunkt til Klagenemndas tidligere avgjørelser, der det var lagt til grunn at fordelingsbestemmelsen var en sjablonregel som i liten grad ga rom for utvidende og analogisk fortolkning. Etter kontorets oppfatning kunne kravet mot kjøperselskapet ikke anses som en betinget fordring. Ved overdragelse av lisensandeler var det vanlig å gjøre fradrag i vederlaget for estimerte nedstengings- og fjerningsutgifter, og i forhold til denne ordningen var det klart at selskapet hadde betalt for mye for lisensen. Det var helt usannsynlig at selskapet hadde gått med på

at refusjon av denne merbetalingen skulle være betinget. Også opplysninger i selskapets § 10-søknad tydet på at selskapet hadde ansett fordringen som ubetinget. Tidligere ligningsavgjørelser som tillot at betingede fordringer, for eksempel konsernbidrag, ble holdt utenfor fordelingsgrunnlaget, var da ikke relevante.

Vedrørende betydningen av § 10-vedtaket var det kontorets oppfatning at fordringen på selger ikke kunne anses som omfattet av vedtaket med tanke på formuesverdier. Det var heller ikke grunnlag for å anvende nøytralitetsforutsetningen bak § 10 som et fortolkningsmoment i forhold til fordelingsbestemmelsen i § 3 d. Lovens system var at uønskede skattemessige effekter ble nøytralisert gjennom vilkårene i departementets vedtak.

Hensett til Klagenemndas tidligere avgjørelser så kontoret ikke grunn til en nærmere vurdering av selskapets synspunkter på hvordan generelle fortolkningsprinsipper skulle anvendes på fordelingsbestemmelsen. I forhold til bestemmelsen om forskuddsbetalte vederlag påpekte kontoret at selskapet ville få refundert merbetalingen i forbindelse med fremtidig fjerning, og at kravet derfor ikke kunne betraktes som en forskuddsbetaling i lovens forstand. Bestemmelsen om kundefordringer var ment å ha et avgrenset virkeområde som omfattet salg av petroleum eller rørledningstjenester. Fordringen kunne heller ikke henføres til noen av de øvrige sokkelgrunnlagene som var påberopt av selskapet.

Klagenemnda viste til at det som utgangspunkt foreligger en ubetinget rett til motytelse for den part som har oppfylt sine forpliktelser etter en kontrakt. Avtalebestemmelsen om at selskapet ikke kunne gjøre sin fordring gjeldende før operatøren hadde rettet krav mot lisenspartnerne, måtte anses som en bestemmelse om fordringens forfallstidspunkt. I realiteten var fordringen et refusjonskrav fordi selskapet hadde betalt mer ved lisensoverdragelsen enn det som var vanlig. Plikten til å foreta nedstenging av feltet i fremtiden var ubetinget fra feltets produksjonsstart. Heller ikke § 10-vedtaket hadde betydning for det foreliggende spørsmålet. Ved behandlingen av søknaden hadde departementet forutsatt at fordelingsspørsmålet skulle løses ved ligningen. Lovens system var også at uønskede skattemessige effekter av overdragelsen skulle løses gjennom § 10-vedtaket, og det kunne da ikke tas hensyn til eventuelle ikke-nøytrale effekter ved fortolkningen av fordelingsbestemmelsen. Klagenemnda fant ikke grunnlag for å anse fordringen som en del av lisensverdien eller av de spesifikke verdigruppene som var angitt i fordelingsbestemmelsen.

Lovforarbeidene måtte forstås slik at fordelingsbestemmelsen var en uttømmende sjablonregel. Ligningen ble derfor fastholdt.

Saken ble brakt inn for domstolen. Ved Oslo tingretts dom av 5. mars 2008 ble staten frifunnet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder fastsettelse av fordelingsgrunnlaget ved fordeling av netto finansposter mellom sokkel- 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.

Foreliggende sak gjelder en fordring [Selskapet] har på selgerselskapene i forbindelse med overdragelse etter petrsktl. § 10. Fordringen gir [Selskapet] krav på dekning av fremtidige nedstegnings- og fjerningsutgifter. I klagen har [Selskapet] hevdet at kravet mot selgerselskapene er betinget og følgelig uten skattemessig verdi etter petrsktl. § 3 d. Selskapet viser til avtalen og har anført at selgerselskapene ikke er forpliktet til å betale noe så lenge det verken er truffet vedtak om nedstegning og eventuelt fjerning, eller fremmet krav fra operatøren. Dersom det ikke blir noen fjerningsforpliktelse, f.eks. om staten overtar installasjonene etter lov om petroleumsvirksomhet av 29. november 1996 § 5-6, vil det ikke bli betalt noe fra selgerselskapenes side.

I henhold til petrsktl. § 8 skal skattelovgivningens alminnelige regler komme til anvendelse på beskatning av utvinning av petroleum med mindre annet følger av petroleumsskattelovens bestemmelser. Klagenemnda legger derfor til grunn at begrepet ”formuesobjekt” i petrsktl. § 3 d må tolkes i samsvar med de alminnelige formuesskattereglene og at man ved verdsettelsen skal legge inntektsskattereglene til grunn. I henhold til skatteloven § 4-2 (1) bokstav a skal betingede rettigheter ikke anses som skattemessig verdi i forhold til formuesbeskatningen. Betingede krav vil følgelig ikke være et formuesobjekt etter petrsktl. § 3 d.

I ligningspraksis skilles det mellom suspensive og resolutive betingelser, jf. Lignings-ABC 2004 side 464 punkt 4.4.1 hvorfra gjengis følgende:

Betingede rettigheter hvor kravet bare kan gjøres gjeldende hvis en fremtidig, uvisst betingelse inntreffer, f.eks. en ulykkeforsikring, er ikke skattepliktig formue (suspensivt betinget rettighet). Rettigheter hvor det ikke er knyttet noen

betingelser til kravet, men som faller bort dersom en fremtidig uviss betingelse inntreffer, skal ikke unntas fra formuesbeskatning (resolutivt betinget rettighet). Det samme gjelder krav som forfaller på en fastsatt dato eller når skyldneren dør.

I dette tilfellet dreier det seg om et krav som har grunnlag i en kontrakt mellom partene. I gjensidig bebyrdende forhold vil skattyter i utgangspunktet ha en ubetinget rett til motytelsen når han har oppfylt sine forpliktelser etter kontrakten, uavhengig av forfallstidspunktet.

Av avtalen fremgår det at [Selskapet] skal sende ut krav til hver av selgerne når beslutning om "full or partial abandonment" er fattet og operatøren har sendt ut krav til lisenshaverne.

Slik Klagenemnda ser det, er det en rekke forhold som taler for at denne bestemmelsen bare er ment å referere til fordringens forfallstidspunkt.

[Selskapet] har oppfylt sine kontraktsforpliktelser i og med betaling av det avtalte beløp i forbindelse med overdragelsen. [Selskapet] har også mottatt sin motytelse i form av lisensene.

Fordringen på selgerselskapene er i realiteten et refusjonskrav som følger av den avtalte oppgjørsmåten for lisensene. Ved overdragelse av lisenser gjøres det regelmessig fradrag for de estimerte fremtidige nedstegnings- og fjerningsutgiftene ved beregning av vederlaget som betales ved overdragelsen. I dette tilfellet har ikke [Selskapet] fått et slikt fradrag, og selskapet har følgelig betalt mer ved overtakelsen av lisensene enn det som er vanlig. Slik Klagenemnda ser det, har partene isteden for avtalt at [Selskapet] skal ha krav på å få refundert denne merbetalingen senere når nedstegning og eventuelt fjerning er besluttet og operatøren har fremmet krav overfor rettighetshaverne. Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det er lite sannsynlig at [Selskapet] ville gått med på en slik avtale, dersom kravet på refusjon av denne merbetalingen var betinget av en fremtidig uviss betingelse. I så fall ville [Selskapet] ha fått en langt dårligere posisjon enn om det var gjort fradrag for de estimerte kostnadene allerede ved overdragelsen av lisensene.

Under ingen omstendighet kan Klagenemnda se at kravet mot selgerselskapene kan anses som et betinget krav i henhold til skatteloven § 4-2 (1) bokstav a.

Det er de faktiske forholdene som legges til grunn for beskatningen uansett hvordan skattyter selv betegner eller for øvrig beskriver forholdet. Etter Klagenemndas oppfatning kan en beslutning om "full or partial abandonment" ikke sees som en fremtidig uviss betingelse.

Det er riktignok departementet som avgjør hvorvidt lisenshaverne skal pålegges å fjerne installasjonene når produksjonen på et oljefelt er avsluttet, jf. petroleumsloven § 5-1, jf. § 5-3. Lisenshaverne har imidlertid en ubetinget plikt til å foreta nedstegning av feltet, jf. petroleumsloven § 4-2 jf. § 5-1 med tilhørende forskrift av 27. juni 1997 nr 653 §§ 21, jf. Ot. prp. nr 43 (1995-1996) om lov om petroleumsvirksomhet side 20. Denne forpliktelsen følger av retten til å produsere og blir fastsatt i planen for utbygging og drift av feltet. Plikten er betinget på det tidspunktet utvinningstillatelsen blir gitt, og blir ubetinget når

feltet blir åpnet og produksjonen settes i gang. Plikten til å foreta nedstegning er derfor ikke avhengig av en fremtidig uvisst hendelse. Fordringen mot selgerselskapene kan derfor heller ikke anses betinget av en fremtidig uvisst hendelse.

At det foreligger en mulighet for at lisenshavernes plikt til å foreta nedstengning kan bortfalle dersom staten overtar installasjonene, kan etter Klagenemndas mening ikke tillegges vekt. Avtalen mellom partene omhandler ikke denne situasjonen.

For øvrig bemerker Klagenemnda at selskapet selv synes å ha forutsatt at det aktuelle kravet har skattemessig verdi i forhold til petrsktl. § 3 d. Det vises til selskapets anmodning i § 10-søknaden om at kravet skal henføres til sokkelgrunnlaget.

På denne bakgrunn mener Klagenemnda at fordringen mot selgerselskapene må anses som et ubetinget krav. Fordringen skal henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd såfremt den ikke faller inn under en naturlig tolkning av alternativene i petrsktl. § 3 d, 3. og 4. ledd.

I klagen har selskapet også vist til § 10-vedtakets punkt 4 annet avsnitt som fastsetter at fordringen først skal skattemessig inntektsføres ved betaling. Etter selskapets mening vil en direkte og naturlig konsekvens av at fordringen ikke skal inntektsføres før betalingstidspunktet inntreffer, være at fordringen heller ikke har noen skatterettslig formuesverdi før dette tidspunkt.

Klagenemnda har forstått det slik at ovennevnte vilkår ble utformet med sikte på symmetrisk behandling av fordringen ved inntekts- og kostnadsføringen hos [Selskapet] og selgerselskapene. Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det verken kan ha vært meningen eller forutsatt at dette vilkåret også skulle regulere hvilken skattemessig verdi fordringen skal ha ved beregningen av fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d. Under behandlingen av § 10-søknaden fremgår det dessuten uttrykkelig at Finansdepartementet ikke ønsket å ta stilling til behandlingen av fordringen i forhold til petrsktl. § 3 d, men henviste til at dette måtte løses ved ligningen ut fra petroleumsskattelovens bestemmelser. Klagenemnda kan da ikke se at § 10-vedtaket medfører noe unntak fra det som følger av petroleumsskattelovens regler når det gjelder behandlingen av fordringen i forhold til fordelingsgrunnlaget for netto finansposter.

I klagen har selskapet videre hevdet at det vil være i strid med forutsetningen i petrsktl. § 10 om nøytralitet dersom fordringen henføres til landgrunnlaget.

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det er Finansdepartementets oppgave å nøytralisere de uønskede skattemessige effektene av lisensoverdragelsene gjennom § 10-vedtakene. Det er derfor ingen grunn til å fravike verdsettelsesregelen i petrsktl. § 3 d for å hindre eventuelle finansielle effekter av overdragelsen som ikke er nøytralisert gjennom § 10-vedtaket i det enkelte tilfelle.

Subsidiært har selskapet hevdet at fordringen skal henføres til sokkelgrunnlaget som en del av lisensene, slik at den må anses inkludert i den skattemessige verdien som utvinningstillatelsen har etter § 10-vedtaket.

Etter Klagenemndas oppfatning må fordringen mot selgerselskapene anses som et eget formuesobjekt. Som nevnt ovenfor fremstår fordringen som et rent refusjonskrav som følger av den avtalte oppgjørmåten for lisensene. Klagenemnda kan ikke se at dette medfører at fordringen må anses som en del av lisensene og de skattemessige verdiene lisensene har etter § 10-vedtaket.

I klagen har selskapet videre anført at forarbeidene ikke gir grunnlag for den strenge tolkningen som er lagt til grunn ved praktiseringen av petrsktl. § 3 d. Selskapet mener at man må anse de grupper av verdier som er angitt i petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav a) – j) som utgangspunkt og hovedregel for hvilke eiendeler som omfattes av sokkelgrunnlaget. Det må etter selskapets mening utvises en viss grad av skjønn og fleksibilitet ved fortolkningen av disse bestemmelsene. På bakgrunn av dette har selskapet anført at fordringen faller inn under, eller må likestilles med, flere av postene som skal inngå i sokkelgrunnlaget etter 3. ledd. Dette gjelder alternativene forskuddsbetaling etter bokstav j), kundefordringer etter bokstav g) og tilskudd i henhold til fjerningstilskuddsloven etter bokstav i).

Petrsktl. § 3 d trådte i kraft fra og med inntektsåret 2002. Det foreligger en rekke kjennelser for forskjellige selskaper for inntektsårene 2002 og 2003 hvor forståelsen av denne bestemmelsen er behandlet. Etter Klagenemndas oppfatning fremgår det av forarbeidene at lovgiver har ment at bestemmelsen skal være en uttømmende sjablonregel hvor det er lite rom for utvidende og analogisk tolkning basert på formålsbetraktninger og reelle hensyn. Alle poster som ikke faller inn under en naturlig tolkning av alternativene i bestemmelsens 3. og 4. ledd, skal følgelig inngå i landgrunnlaget etter 5. ledd.

Etter Klagenemndas vurdering faller ikke fordringen mot selgerselskapene inn under en naturlig tolkning av noen av postene som skal henføres til sokkelgrunnlaget etter 3. ledd. Klagenemnda finner det her tilstrekkelig å vise til Oljeskattekontorets bemerkninger i klagenotatet, jf. foran side 27 til 29.

Atter subsidiært har selskapet hevdet at fordringen mot selgerselskapene skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav b. Dette alternativet gjelder krav mot annen rettighetshaver når kravet og den annen parts forpliktelser har grunnlag i deltakelse i samme utvinningstillatelse. Etter selskapets mening dekker bestemmelsen det faktiske forholdet selv om selgerselskapene og [Selskapet] ikke er deltakere i den samme lisensens på samme tid for så vidt gjelder den overdratte andelen.

Klagenemnda er uenig i dette og viser også på dette punkt til Oljeskattekontorets bemerkninger i klagenotatet, jf. foran side 29 til 30. Klagenemnda kan heller ikke se at fordringen kan holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter noen av de andre alternativene i petrsktl. § 3 d, 4. ledd.

Etter dette må fordringen mot selgerselskapene inngå i landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Selskapet har således ikke fått medhold i klagen.
Kjennelsen er enstemmig.

8 Kjennelse 23. april 2007 Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land

Se innledningen til sak 7.

Selskapet hadde balanseført en fordring på kr 25 mill. mot skattemyndighetene som følge av en ligningsavgjørelse som selskapet mente ville bli omgjort ved klagebehandlingen⁹. I forhold til fordelingsbestemmelsen i § 3 d var fordringen ansett som en landeiendel¹⁰. Ved ligningsbehandlingen ble det sett bort fra fordringen ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget.

Selskapet fremholdt at balanseføringen var gjort etter en grundig vurdering av den tidligere skattesaken, og at også den påfølgende innstillingen fra Oljeskattekontoret til Klagenemnda bekreftet at avgjørelsen ved ligningsbehandlingen var feil. Det ville være i strid med regnskapsreglene å resultatføre den urettmessige skatteforpliktelsen. Etter selskapets oppfatning falt den aktuelle saken ikke naturlig inn under NRS 13, men standarden inneholdt uttalelser om sannsynlighetsvurdering som hadde generell anvendelse innenfor regnskapsretten. Selskapet hadde mottatt et skattekrav som det anså som helt uberettiget. Innenfor andre rettsområder ville dette resultert i at selskapet ikke foretok noen betaling, og kravet ville ikke blitt reflektert i regnskapet. Skattekrav må imidlertid betales uansett, og for å unngå resultatføring hadde selskapet foretatt en aktivering for å vise et korrekt regnskap. Selv om selskapets krav inneholdt en del av de elementene som kjennetegner en betinget eiendel etter NRS 13, måtte det avgjørende være at den aktuelle utbetalingen ikke skulle regnskapsføres etter vanlige regnskapsprinsipper. Det måtte også ses hen til at standarden, dersom denne skulle legges til grunn, klart åpnet for avvikende løsninger i spesielle tilfeller.

Etter selskapets oppfatning var det ikke riktig å legge til grunn de alminnelige formuesskattereglene ved bestemmelsen av fordelingsgrunnlagene. Petrsctl. § 3 d representerte et selvstendig regelsett som måtte undergis en streng ordlydsfortolkning. Forarbeidene inneholdt dessuten en rekke henvisninger til regnskapsmessig balanse, og viste

⁹ Også denne saken gjaldt fordeling av finansposter. Klagenemnda ga selskapet medhold, se Kjennelser 2006 sak 5.

¹⁰ Selskapet hadde positiv finansnetto, og var derfor tjent med et høyt landgrunnlag.

tydelig at det ikke var noe samsvar mellom formuesreglene i skatteloven og den aktuelle fordelingsbestemmelsen. Balanseoppstillingen dannet utgangspunktet for hvilke eiendeler som skulle tas med i fordelingsgrunnlagene, og unntak – som for bankinnskudd mv. – måtte gå frem av loven. Også selve verdsettelsesreglene viste at det ikke forelå samsvar mellom skatteloven og fordelingsbestemmelsen, jf. at verdsettelse normalt tok utgangspunkt i omsetningsverdien mens det var den skattemessig nedskrevne verdien av formuespostene som skulle anvendes ift. fordelingsbestemmelsen. Lovgivers uttalte hensikt var å ta med alle balanseposter, men til en annen verdi enn det som fremgikk av regnskapet.

Etter selskapets oppfatning var det under enhver omstendighet ikke grunnlag for å anse tilbakebetalingskravet som en betinget fordring etter sktl. § 4-2 så lenge den utlignede skatten var åpenbart uriktig.

Oljeskattekontoret mente at regnskapsføringen ikke hadde noen betydning for den foreliggende saken. Lovgiver hadde bevisst valgt skattemessige verdier fremfor regnskapsmessige som grunnlag for verdsettelsen av de ulike postene som inngikk i fordelingsgrunnlagene. Lovens system var at formuesposter som ikke var definert som sokkelgrunnlag eller eiendeler som positivt skulle holdes utenfor fordelingsgrunnlagene, skulle allokere til landgrunnlaget. Fordelingen gjaldt imidlertid ”formuesobjekter”. Dette begrepet måtte fortolkes i samsvar med de alminnelige formues-skatte-reglene. Med bakgrunn i sktl. § 4-2 måtte da betingede fordringer holdes utenfor fordelingen fordi de ikke kunne anses som formuesobjekter. Dette var lagt til grunn i forhold til krav på konsernbidrag som ennå ikke var vedtatt av generalforsamlingen. I forarbeidene til skatteloven fremgikk det at § 4-2 omfattet omtvistede rettskrav hvor det forelå rimelig tvil om kravets rettsgrunnlag og/eller omfang. Ved regnskapsavslutningen for det aktuelle inntektsåret var skattesaken for det forutgående året fortsatt under behandling, og utfallet måtte anses som uvisst inntil saken var avgjort. At Oljeskattekontoret senere innstilte på at selskapet skulle gis medhold i klagen, hadde ikke betydning.

Kontoret stilte også spørsmål ved om selskapets regnskapsmessige behandling var korrekt. Etter NRS 13 utgjorde omtvistede rettskrav normalt ikke noen regnskapsmessig verdi. Det samme måtte gjelde for krav som var gjenstand for forvaltningsklage. Den utlignede skatten var betalt av selskapet, og klagen innebar en mulig rett til å få denne tilbakebetalt.

Skattebeløpet falt derved inn under definisjonen av betingede krav, og disse skal normalt ikke regnskapsføres.

Klagenemnda fastholdt ligningen. Begrepet ”formuesobjekt” i petrsktl. § 3 d måtte fortolkes i samsvar med de alminnelige formuesskattereglene. Etter sktl. § 4-2 skulle det ses bort fra betingede rettigheter. Som regel ville et omtvistet krav ikke bli ansett som en formuespost før det forelå en endelig avgjørelse. Under forutsetning av at det forelå rimelig tvil om kravets rettsgrunnlag og/eller omfang, måtte man da se bort fra omtvistede krav i forhold til fordelingsbestemmelsen. Oljeskattekontorets innstilling til Klagenemnda forelå først etter at selskapet hadde levert sin selvangivelse, og på alle de aktuelle tidspunktene forelå det derved rimelig tvil om kravets rettsgrunnlag.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[...]

Foreliggende sak gjelder henføringen av en fordring [Selskapet] mente å ha på skattemyndighetene i forbindelse med en klage over ligningen for inntektsåret 2004. Selskapet har hevdet at skattefordringen skal henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd. Selskapet har anført at det er selskapets regnskapsmessige balanse som skal være utgangspunkt for hvilke formueseiendeler som skal tas med i fordelingsgrunnlaget. Etter selskapets mening er det aktuelle skattekravet korrekt ført opp i selskapets balanse for 2004 i henhold til god regnskapsskikk, og skal følgelig inkluderes i fordelingsgrunnlaget. Ettersom det dreier seg om en fordring som ikke er omfattet av den positive oppstillingen av eiendeler i petrsktl. § 3 d, må fordringen etter selskapets syn regnes som en landeiendel. Under enhver omstendighet mener selskapet at fordringen ikke kan anses som en betinget fordring etter skattelovens § 4-2. Selskapet har i den forbindelse vist til teori hvor det fremgår at fordringer som i utgangspunktet skal oppfylles, men som kan falle bort hvis et usikkert faktum inntreffer, er skattepliktig etter hovedregelen.

I henhold til petrsktl. § 8 skal skattelovgivningens alminnelige regler komme til anvendelse på beskatning av utvinning av petroleum med mindre annet følger av petroleumsskattelovens bestemmelser. Klagenemnda legger derfor til grunn at begrepet ”formuesobjekt” i petrsktl. § 3 d, 5. ledd må tolkes i samsvar med de alminnelige formuesskattereglene og at man ved verdsettelsen skal legge inntektsskattereglene til grunn.

I henhold til skatteloven § 4-2 (1) bokstav a skal betingede rettigheter ikke anses som skattemessig verdi i forhold til formuesbeskatningen. Betingede krav vil følgelig ikke være et formuesobjekt etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Det fremgår av forarbeidene at skatteloven § 4-2 (1) bokstav a må tolkes slik at bestemmelsen også omfatter krav hvor det foreligger rimelig tvil om kravets rettsgrunnlag

og/eller omfang. Dette medfører at omtvistede krav som regel ikke anses som skattepliktig formue før det foreligger en endelig avgjørelse. Dette innebærer i realiteten et unntak fra den rådende oppfatning i norsk rett om at et rettskrav oppstår på det tidspunkt hvor de faktiske hendelsene som utløser kravet, inntreffer. Bakgrunnen for denne tolkningen er imidlertid ligningstekniske hensyn.

I forhold til petrsktl. § 3 d, 5. ledd, innebærer dette at omtvistet rettskrav heller ikke skal anses som skattemessig formuesverdi ved beregning av landgrunnlaget dersom det foreligger rimelig tvil om kravets rettsgrunnlag og/eller omfang.

Etter Klagenemndas oppfatning må det aktuelle skattekravet anses som et omtvistet rettskrav i inntektsåret 2004. Det dreide seg om en mulig rett til å få tilbakebetalt for mye ilagt og betalt skatt, såfremt selskapet fikk medhold i klagesaken som skattekravet springer ut av. Utfallet av denne klagesaken fremstod som uvisst både ved utløpet av inntektsåret 2004 og ved avslutning av regnskapet og innlevering av selvangivelsen. At Oljeskattekontoret i sin redegjørelse til Klagenemnda innstilte på at selskapet burde få medhold i sin klage, kan ikke tillegges betydning. Denne innstillingen ble først sendt til selskapet etter at regnskapet var avsluttet og selvangivelsen levert. Det forelå således rimelig tvil om skattekravets rettsgrunnlag i inntektsåret 2004. Skattekravet utgjorde da et betinget krav som ikke kan henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

På denne bakgrunn har Klagenemnda kommet frem til at skattekravet ikke skal medtas i beregningen av fordelingsgrunnlaget for netto finansposter i inntektsåret 2004.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

9 Kjennelse 23. april 2007 Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land

Se innledningen til sak 7.

Selskapet hadde en fordring mot sitt morselskap som skrev seg fra levering av tekniske tjenester. Ift. fordelingsbestemmelsen i petrsktl. § 3 d hadde selskapet behandlet fordringen som en kundefordring i sokkelvirksomhet, jf. tredje ledd pkt. g. Ved ligningsbehandlingen ble den ansett som en landeiendel.

Selskapet påpekte at det var uomtvistet at inntektene fra tjenesteytingen var særskattepliktige fordi de var en integrert del av selskapets sokkelvirksomhet. I tilfeller der angivelsen av de ulike formuesobjektene i fordelingsbestemmelsen ikke var helt presis, var det rom for en fortolkning etter alminnelige prinsipper. Den naturlige språklige forståelsen av ”kundefordring” var ikke på noen måte til hinder for å inkludere den aktuelle fordringen i sokkelgrunnlaget. Fortolkningen av petroleums-skattelovens utvinningsbegrep til også å omfatte ulike former for avledet virksomhet, jf. for eksempel Ballastvannssaken¹¹, måtte også få betydning for forståelsen av kundefordringsbegrepet i sokkelvirksomhet. Det fantes ingen reelle hensyn som talte mot en slik forståelse. Tvert imot ville denne fortolkningen være i samsvar med det grunnleggende prinsippet om at renteutgifter skal komme til fradrag i den virksomheten lånet betjener. Også ligningspraksis åpnet for en viss utvidende fortolkning, jf. en tidligere kjennelse der plasseringer i konsernselskap ble ansett som ”bankinnskudd” etter fordelingsbestemmelsen.

Subsidiært mente selskapet at fordringen ikke skulle inngå i fordelingsgrunnlagene, idet den måtte motregnes mot den langt større leverandørgjelden til morselskapet. Etter god regnskapsskikk burde disse postene vært nettoført for å unngå oppblåsing av balansen. Oljeskatte-myndighetene foretok ofte korreksjoner av feil i regnskapsføringen, og dette måtte kunne skje også til selskapets gunst. Fordelingsbestemmelsen i § 3 d var ikke til hinder for å bruke nettoverdier.

¹¹ Ballastvannssaken omtalt i Utv 1981 side 681

Oljeskattekontoret mente at de vurderingene som lå til grunn for bedømmelsen av om en inntekt hadde tilstrekkelig tilknytning til sokkelvirksomhet, ikke hadde betydning for den foreliggende saken. For at en formuespost skulle anses å inngå i sokkelgrunnlaget etter § 3 d var det – i tillegg til krav om sokkeltilknytning – en forutsetning at posten falt inn under en av de formuesgruppene som var fastsatt i loven. I Klagenemndas tidligere avgjørelser var det lagt til grunn at dette var en uttømmende sjablonregel som også kom til anvendelse for selskaper som utelukkende drev sokkelvirksomhet. Av lovens forarbeider gikk det frem at det normalt ikke ville være vanskelig å skille kundefordringer fra andre fordringer, og Klagenemnda hadde i tidligere avgjørelser lagt til grunn at begrepet var ment å dekke fordringer som direkte knyttet seg til salg av olje, gass eller rørledningstransport. Fordringer som gjaldt konsernintern tjenesteyting og fordring ifm. en § 10-overdragelse var derfor ikke ansett å være omfattet av sokkelgrunnlaget. Til selskapets subsidiære anførsel pekte kontoret på at motregning ikke var gjennomført verken i regnskapet eller i selvangivelsen. Etter kontorets oppfatning var det heller ikke adgang til nettoføring i forhold til fordelingsreglene med mindre dette uttrykkelig fremgikk av loven.

Klagenemnda fant at den aktuelle fordringen ikke falt inn under en naturlig tolkning av alternativet kundefordringer og at heller ikke noen andre av de spesifiserte postene i § 3 d var anvendelige. Fordringen måtte derved inngå i landgrunnlaget. Det var heller ikke anledning til nettoføring i det foreliggende tilfellet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[...]

I foreliggende sak har selskapet medtatt i sokkelgrunnlaget fordringer på morselskapet. Fordringene gjelder etter det opplyste tekniske tjenester knyttet til oppfølging av konsernets lete-, utbyggings- og produksjonslisenser.

Selskapet hevder at de aktuelle fordringene er kundefordringer etter petrsctl. § 3 d, 3. ledd bokstav g). Etter selskapets mening må selskapets virksomhet med egne ansatte anses som en del av selskapets sokkelvirksomhet ettersom formålet er å forestå selskapets virksomhet på sokkelen. Det er i den forbindelse vist til to Klagenemndskjennelser hvor sideaktiviteter ble ansett som integrert del av utvinningsvirksomheten fordi det forelå tilstrekkelig tilknytning til denne virksomheten. Det er videre anført at selskapet er et rent sokkelselskap og at det således etter formålet bak fordelingsreglene burde fått alle sine renteutgifter fordelt til sokkelen. Etter selskapets mening er det ikke grunnlag for å presse begrepsforståelsen og regeltolkningen i motsatt retning av det som er korrekt skattemessig

løsning ut fra grunnleggende prinsipper om at renteutgifter skal komme til fradrag i den virksomheten som lånene betjener.

Petrsktl. § 3 d trådte i kraft fra og med inntektsåret 2002. Det foreligger en rekke kjennelser for andre selskaper for inntektsårene 2002 og 2003 hvor forståelsen av denne bestemmelsen er behandlet. Etter Klagenemndas oppfatning fremgår det av ordlyden og forarbeidene at fordelingsreglene også gjelder for rene sokkelselskap. Det er videre ikke tilstrekkelig med sokkeltilknytning for at en post skal kunne henføres til sokkelgrunnlaget. I tillegg må den aktuelle posten også falle inn under en naturlig tolkning av alternativene i petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav a) – j). De kjennelser selskapet har vist til får således ikke betydning i foreliggende sak.

Etter Klagenemndas vurdering faller de aktuelle fordringene ikke inn under en naturlig tolkning av alternativet kundefordringer i petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav g. Klagenemnda finner det her tilstrekkelig å vise til Oljeskattekontorets bemerkninger i klagenotatet, jf. foran [..]. Fordringen faller videre ikke inn under noen av de andre postene som skal henføres til sokkelgrunnlaget. Klagenemnda kan heller ikke se at fordringen kan holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter alternativene i petrsktl. § 3 d, 4. ledd, bokstav a) – c). Fordringen skal derfor inngå i landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Subsidiært har [Selskapet] hevdet at fordringene skulle vært nettoført mot leverandørgjelden til [Morselskapet].

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at det ikke er adgang til nettoføring ved beregning av fordelingsgrunnlaget i dette tilfellet. Nemnda viser til Oljeskattekontorets bemerkninger vedrørende dette forhold i klagenotatet, jf. foran [..].

Klagenemnda har etter dette kommet til at fordringen skal inngå i landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Selskapet har således ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

10 Kjennelse 23. april 2007 Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land

Se innledningen til sak 7.

Selskapet hadde gjort en forskuddsbetaling i forbindelse med kjøp av lisensandeler, og hadde ført denne til sokkelgrunnlaget etter fordelingsbestemmelsen i § 3 d. Ved ligningsbehandlingen ble den skattemessige verdien av forskuddsbetalingen satt til 0. Videre hadde selskapet holdt en fordring på morselskapet utenfor fordelingsgrunnlaget. Ved ligningsbehandlingen ble fordringen allokert til landgrunnlaget.

Selskapet viste til at kjøpet av lisensandelen utvilsomt var knyttet til ren sokkelvirksomhet og at fordelingsgrunnlaget etter § 3 d tok sikte på å reflektere selskapenes kapitalbinding. Forskuddsbetaling av driftsmidler til bruk i sokkelvirksomhet måtte derved allokeres til sokkelgrunnlaget etter tredje ledd pkt. j.

Fordringen mot morselskapet skrev seg fra plassering av overskuddslikviditet. Ifølge Klagenemndas tidligere avgjørelser måtte det foretas en konkret vurdering av plasseringens karakter og innhold når man skulle avgjøre hvorvidt denne skulle anses som et bankinnskudd. I det foreliggende tilfellet fungerte morselskapet som en bank for sine datterselskaper, og midlene kunne til enhver tid disponeres av det innskytende selskapet. Plasseringen var sammenlignbar med en foliokonto eller kassakreditt i en ekstern bank. Overskuddslikviditeten var i sin helhet oppstått fra selskapets sokkelvirksomhet, og det ville gi et helt urimelig resultat om denne formuesposten skulle henføres til fordelingsgrunnlaget på land.

Oljeskattekontoret la til grunn at de aktuelle lisensandelene var driftsmidler i sokkelvirksomheten. Imidlertid skulle verdsettelsen av fordelingsgrunnlagene skje til skattemessige verdier. Det gikk frem av avtalen om lisensoverdragelse at forskuddsbetalingen gjaldt selve lisensandelene og at det skulle betales særskilt for de skattemessige verdiene som ble overført. Verdsettelsesspørsmål i forbindelse med lisensoverdragelser var særskilt drøftet i lovforarbeidene. Det gikk frem at Finansdepartementet var innforstått med at verdsettelsen ville bli betydelig

lavere enn kjøpers aktuelle finansieringsbehov dersom man ikke tillot en særskilt verdsettelse på kjøpers hånd. For å hindre finansielle effekter av transaksjonene var det likevel fastsatt at bare de skattemessige verdiene skulle inngå i fordelingsgrunnlaget. Forskuddsbetalinger i forbindelse med lisensoverdragelser kunne derfor bare hensyntas ift. fordelingsbestemmelsen dersom disse gjaldt skattemessige verdier etter § 10-vedtaket. Den aktuelle forskuddsbetalingen hadde derfor ingen verdi.

Hva angikk selskapets fordring på morselskapet, viste kontoret til at det forelå to tidligere avgjørelser fra Klagenemnda der det var lagt til grunn at de aktuelle fordringene måtte betraktes som bankinnskudd. Den ene saken gjaldt et beslektet selskap som fungerte som konsernbank og utførte banktjenester, men uten å oppfylle de formelle kravene som stilles til en bank. Det andre tilfellet gjaldt et konserninternt finansieringssenter som utførte en rekke banktjenester i tillegg til andre oppgaver. Imidlertid forelå det også en kjennelse fra 2006 der resultatet var blitt det motsatte. Forholdene i den foreliggende saken var slik at ingen av de nevnte kjennelsene kunne anses som avgjørende for bedømmelsen. I en slik situasjon måtte hensynet til et praktikabelt regelverk, som det var lagt stor vekt på ved utformingen av fordelingsreglene, være avgjørende. For å unngå skjønnsmessige vurderinger burde plasseringer av overskuddslikviditet etter kontorets oppfatning ikke holdes utenfor fordelingsgrunnlagene med mindre det fremgikk klart at forholdet faktisk tilsvarte et bankinnskudd.

Klagenemnda fastholdt ligningen. Det fremgikk av overdragelsesavtalen at forskuddsbetalingen gjaldt vederlaget for lisensene som bare hadde en regnskapsmessig verdi. De konkrete omstendighetene ved plasseringen av overskuddsmidler var også slik at dette forholdet ikke fungerte som en bankkonto. I samsvar med lovgivers intensjon måtte den aktuelle bestemmelsen tolkes restriktivt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

[...]

Foreliggende sak gjelder for det første henføringen av forskuddsbetaling for kjøp av [lisensandeler]. I klagen har [Selskapet] hevdet at denne forskuddsbetalingen skal henføres til sokkelgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav j). Selskapet har vist til at forskuddsbetalingen gjelder erverv av driftsmidler og lisensrettigheter som ene og alene er relatert til selskapets sokkelvirksomhet.

Klagenemnda er enig i at forskuddsbetaling for lisensrettigheter faller inn under en naturlig tolkning av alternativet forskuddsbetaling i henhold til petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav j). Spørsmålet er imidlertid med hvilken verdi forskuddsbetalingen skal inngå i sokkelgrunnlaget.

I følge petrsktl. § 3 d, 2. ledd skal postene verdsettes til skattemessige verdi pr 31.12 i inntektsåret ved beregning av fordelingsgrunnlaget for netto finansposter.

Vilkårene for overdragelsen av [lisensandelene] fra [Selger] til [Selskapet] er fastsatt i et § 10-vedtak. Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at forskuddsbetalinger i forbindelse med lisensoverdragelser bare skal inngå i sokkelgrunnlaget i den utstrekning det gjelder betaling for skattemessige verdier i henhold til § 10-vedtaket.

I følge salgsavtalen [...] pkt. 3.1. utgjorde vederlaget for lisensene USD [...]. I tillegg skulle det betales særskilt for de skattemessige verdier som skulle overføres, jf. avtalens punkt 3.3. Av førstnevnte beløp skulle det betales 15 % forskudd, jf. avtalens punkt 3.4. Forskuddsbetalingen var således et forskudd for lisensene og gjaldt ikke de skattemessige verdiene som det skulle betales særskilt for.

Av § 10-vedtakets pkt. 4 følger det at [Selskapet] skal overta [Selgers] grunnlag for skattemessige avskrivninger og friinntekt knyttet til investeringer på den overdratte andelen foretatt før effektiv dato 1. januar 2005. Av samme punkt framgår det at vederlaget for lisensene skulle være etter-skatt vederlag.

Forskuddsbetalingen gjelder derved vederlaget for lisensene som kun har en regnskapsmessig verdi.

Slik Klagenemnda ser det må forskuddsbetalingen etter dette inngå i sokkelgrunnlaget med verdi 0,- ved beregningen av fordelingsgrunnlaget for netto finansposter.

Foreliggende sak gjelder også henføringen av overskuddslikviditet som [Selskapet] har plassert i morselskapet. I klagen har [Selskapet] hevdet at plasseringen av overskuddslikviditeten må anses som bankinnskudd etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a). Selskapet har anført at denne plasseringen fullt ut kan likestilles med de plasseringer som ble behandlet av Klagenemnda for inntektsåret 2002. Etter selskapets mening har fordringene samme reelle innhold og karakter som et ordinært bankinnskudd. Selskapet hevder videre at plasseringen faktisk brukes som en foliokonto eller ren kassekreditt i en ekstern bank, og at selskapet har full disposisjonsrett over midlene.

Klagenemnda er ikke enig i at nærværende sak kan likestilles med tilfellene som ble behandlet for inntektsåret 2002. I disse sakene fremgikk det klart at det beslektede selskapet fungerte som en intern bank i forhold til utvinningsselskapet og at de konkrete innskudd hadde samme funksjon som et bankinnskudd i en ekstern bank. I den ene saken dreide det seg om plassering på kassekreditt/driftskonto i en konsernbank. I den andre saken dreide det seg om plassering i et internt finansieringssenter som utførte en rekke banktjenester i tillegg til andre oppgaver.

I nærværende sak dreier det seg om plassering av overskuddsmidler på kontoen til morselskapet. [Selskapet] hadde heller ikke mulighet til å disponere direkte over overskuddsmidlene som var plassert på morselskapets konto. Selskapet har selv opplyst at morselskapet måtte sørge for at det til enhver tid ble overført midler til selskapets egen bankkonto for betaling av regninger og andre utgifter.

Klagenemnda er enig med Oljeskattekontoret i at alternativet bankinnskudd i petrsktl. § 3 d, fjerde ledd bokstav a) må tolkes restriktivt dersom bestemmelsen skal fungere i samsvar med lovgivers intensjon om et praktikabelt regelverk. For å unngå at praktiseringen skal være avhengig av skønnsmessige vurderinger, må det kreves at det fremgår rimelig klart at plasseringen faktisk er et bankinnskudd i en intern bank. Klagenemnda kan ikke se at dette er tilfelle i nærværende sak.

Etter dette har Klagenemnda kommet til at plasseringen av overskuddsmidlene i morselskapets konto ikke faller inn under alternativet bankinnskudd i petrsktl. § 3 d, 4. ledd bokstav a). Fordringen faller videre ikke inn under en naturlig tolkning av de andre postene som skal holdes utenfor fordelingsgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 4. ledd. Fordringen kan heller ikke henføres til sokkelgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 3. ledd bokstav a) – j).

Fordringen mot morselskapet må etter dette henføres til landgrunnlaget etter petrsktl. § 3 d, 5. ledd.

Selskapet har således ikke fått medhold i klagen

Kjennelsen er enstemmig

11 Kjennelse 27. august 2007 Tariff i Statpipe sone 3 (oppfølging av ”Statpipe-dommen”)

Saken gjaldt oppfølging av Høyesteretts dom av 9. oktober 2003 (Statpipe-dommen)¹². I denne rettsavgjørelsen fikk selskapene medhold i at ligningen måtte oppheves, men ikke i at selvangivelsene skulle legges til grunn ved beskatningen. Dommen fastslo at det ved ny ligning skulle foretas en armlengdevurdering etter (nå) sktl. § 13-1 basert på situasjonen som forelå ved inngåelsen av Statpipe-avtalene (ex ante). I det etterfølgende endringsvedtaket, som nærværende klagesak gjaldt, ble inntektsfastsettelsen endret ytterligere i selskapenes disfavør¹³.

Den første Statpipe-saken

IS Statpipe ble etablert for å bygge, eie og drive virksomheten som skulle håndtere gassproduksjonen fra bl.a Statfjord-feltet. Beslutning om utbygging ble tatt våren 1981. Anlegget besto av fire soner hvorav den ene – sone 3, der fraksjoneringen av våtgass fant sted – var landvirksomhet uten særskatteplikt¹⁴. Statpipe-deltakerne var i stor grad de samme selskapene som i egenskap av gassprodusenter kjøpte tjenester fra anlegget. Statpipe var ikke eget skattesubjekt, og inntekter og utgifter ble fordelt brutto mellom de deltakende selskapene. I den grad det forelå sammenfall mellom eierskap og bruk (såkalt egenskap), oppsto det en skatteeffekt ved at tariffutgiftene i sone 3 kom til fradrag i selskapets sokkelinntekt (med 78% skatteeffekt) mens det samme beløpet ble inntektsført av selskapet som landinntekt (28% skatt)¹⁵. En eventuell for høy tariff i sone 3

¹² Statpipe-dommen Rt 2003 side 1324, Utv. 2003 side 1317. Dommen gjaldt inntektsårene 1993-1994. Klagebehandlingen for senere inntektsår ble stilt i bero i påvente av rettsavgjørelsen. Det påfølgende endringsvedtaket gjaldt årene 1993-2002. I Høyesterett fikk ett av selskapene, Conoco, medhold (dissens 3-2). Dette var begrunnet i at selskapet ikke var med som deltaker i Statpipe fra begynnelsen av, men hadde kjøpt sin eierandel til markedspris som var vesentlig høyere enn kostnaden for de opprinnelige selskapene. Se også sak 12 nedenfor.

¹³ Skjønnnet ble gjennomført ved at kapitalelementet i tariffen ble redusert med 55%. Ifølge opplysninger som er gjengitt i den senere dommen fra Borgarting lagmannsrett, utgjorde den samlede inntektsoverføringen for inntektsårene 1993-2001 drøyt kr 4 mrd, hvilket var ca kr 450 mill mer enn det tidligere skjønnnet. Også for senere inntektsår gjaldt saken betydelige beløp.

¹⁴ Sone 1 = rørledningen fra Statfjord til Kårstø for transport av rikgass. Sone 2 = anlegget på Kårstø for separering av rikgass til tørrgass og våtgass. Sone 3 = anlegget på Kårstø for fraksjonering av våtgass til ulike produkter, bl.a propan, for uttransportering med skip. Sone 4 = rørledningen fra Kårstø til Emden for transport av tørrgass.

¹⁵ Differansen mellom sokkel- og landbeskatning (særskatten) har vært 50% siden 1992. I de forutgående årene var den 35%.

ville mao. gi en forskyvning av inntekt fra sokkelbeskatning til landbeskatning. Tariffen i sone 3 var høyere enn salgsverdien av våtgassproduktene herfra, hvilket innebar at den ufraksjonerte våtgassen ikke var tillagt noen verdi ved inngangen til denne sonen. I den første Statpipe-saken la skattemyndighetene til grunn at verdiskapningen delvis hadde funnet sted i sokkelvirksomhet, dvs. før inngangen til sone 3. Det fantes ikke markedspriser som kunne anvendes for å fastsette verdien av den ufraksjonerte våtgassen. Inntektene fra salg av våtgass ble fordelt skjønnsmessig med 50% til land og 50% til sokkel, basert på kostnadsfordelingen mellom skatteregimene. I det påfølgende søksmålet fikk staten medhold i tingrett og lagmannsrett. Høyesterett fant imidlertid at det var gjort feil mht. det juridiske grunnlaget for tilsidesettelsen og derved også den metodiske tilnærmingen ved skjønnsfastsettelsen. Saken måtte, slik selskapene hevdet, bedømmes etter armlengdebestemmelsen i (nå) sktl. § 13-1. Skjønnsstemaet måtte være hva uavhengige parter ville avtalt i en tilsvarende situasjon. Det springende punktet var at tariffmodellen for anlegget var utarbeidet av selskapene i forkant av at myndighetene ga samtykke til at sone 3 skulle undergis ordinær beskatning¹⁶. Dette rammevilkåret førte til økt lønnsomhet, og Høyesterett mente at det da ville oppstått spørsmål om reforhandling av tariffen i sone 3 dersom partene hadde vært uavhengige. Olje- og energidepartementet, som foretok den etterfølgende formelle fastsettelsen av tariffen, ville neppe hatt noe å innvende til en reduksjon. Tariffmodellen var den samme for alle sonene, og tok sikte på å gi deltakerne en gitt egenkapitalavkastning. Samtykket til landbeskatning i sone 3 førte til en ”nærmest dramatisk forbedring” av lønnsomheten i denne delen av virksomheten. Ved ny ligning måtte derfor ligningsmyndighetene søke å komme frem til ”et balansert vederlag” i form av en tariff i sone 3 som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter under hensyn til landbeskatningen.

Ny inntektsfastsettelse

Som nevnt ledet Oljeskattenemndas påfølgende vedtak til en ytterligere skjerping av skjønnnet. I likhet med den tidligere saken var tilsidesettelsen begenset til såkalt egenskiping. I samsvar med Høyesteretts anvisning

¹⁶ Tariffformelen, som var lik for alle sonene, besto av et kapitalelement og et driftskostnadselement. Den var utarbeidet med sikte på å gi eierne en EK-avkastning på 10%, jf. Høyesteretts referanse til dette avkastningskravet. Beregningene ble utført av selskapene i slutten av 1980, men i ettertid var det usikkerhet mht. mange av forutsetningene som lå til grunn for beregningen av kapitalfaktoren. Departementet foretok enkelte endringer mht. de skattemessige rammevilkårene som medførte at avkastningen i sone 3 ble høyere enn opprinnelig forutsatt mens avkastningen i de andre sonene ble lavere. Den opprinnelige formelen ble likevel beholdt uendret.

knyttet vurderingene seg til forholdene på beslutningstidspunktet, som var 1. april 1981. Saken inneholdt også mange beregningstekniske spørsmål som det ikke gjøres rede for her.

Selskapenes anførsler

Selskapene fremholdt at Høyesterett hadde gitt anvisning på hvilket vurderingstema som skulle danne grunnlag for inntektsfastsettelsen. Det sto åpent hva som var konsekvensen av at ligningen var opphevet, og det var ikke noen nødvendig følge av dommen at det skulle skje en fravikelse i forhold til selskapenes selvangivelser. Det sentrale spørsmålet var om en tenkt forhandlingssituasjon mellom uavhengige parter på beslutningstidspunktet ville ledet til avtale om en lavere tariff i sone 3. Statpipe-anlegget måtte i denne sammenhengen vurderes som en helhet, og ikke sone for sone. Det dreide seg om én investeringsbeslutning, og det var heller ikke praktisk mulig å gjøre bruk av sonene hver for seg. Den faktiske transaksjonen som skulle bedømmes, gjaldt derfor denne helheten. Spørsmålet var for det første hvilken avkastning som lå til grunn for investeringen, og for det annet om det forelå rom for reduksjon av denne avkastningen. Dette var rene bevissspørsmål der det mest sannsynlige faktum måtte legges til grunn. Det kunne ikke foretas noen reduksjon dersom dette ville bringe avkastningen under det kritiske nivået for at eierne fortsatt skulle være villige til å foreta investeringen.

Sokkelselskapene hadde generelt høye krav til avkastningen på investert kapital, men man var klar over at myndighetene som skulle godkjenne tariffene i anlegget, neppe ville akseptere en høyere EK-avkastning enn 10%. Et viktig selskap som Conoco valgte å stå utenfor prosjektet fordi denne lønnsomheten var for lav. Ved behandlingen i Høyesterett var det mye usikkerhet knyttet til hvilke forutsetninger som var lagt til grunn av selskapene, og det forelå en mangelfull dokumentasjon for hvilken avkastning man bygde investeringsbeslutningen på. Statens fagkyndige vitne hadde på svært usikkert grunnlag beregnet den samlede avkastningen fra anlegget til 7,8%¹⁷. I forbindelse med den nærværende klagesaken hadde imidlertid Statoil i sine arkiver funnet frem til materiale som fjernet usikkerheten fra lønnsomhetsspørsmålet. Det kunne nå påvises at forventet EK-avkastning på beslutningstidspunktet var 9,86%.

¹⁷ Den beregnede avkastningen på 7,8% besto av en lønnsomhet på land (sone 3) på 16,5% og en lønnsomhet på sokkel (øvrige soner) på 4,7%

Forventningen om 10% egenkapitalavkastning var blitt kommunisert til departementet i lisenssøknaden. Statens første tilbud forelå 24. mars 1981. De skattemessige rammevilkårene i dette tilbudet, særlig mht. avskrivninger, var ikke gunstige og avvek fra de forutsetningene selskapene hadde lagt til grunn. Den følgende uken pågikk det en omfattende aktivitet, herunder et møte i Finansdepartementet der selskapene ble gjort kjent med at sone 3 ikke ville bli underlagt sokkelbeskatning. Fra selskapenes side var dette ikke tilstrekkelig. Ved brev til departementet 31. mars reduserte Hydro sin påtenkte eierandel i prosjektet, og de utenlandske selskapene trakk seg. På et møte 1. april ble det fra myndighetenes side gitt forsikringer vedrørende økte inntekter gjennom innfasing av andre felt. De utenlandske selskapene med unntak av Phillips valgte da likevel å gå inn i prosjektet sammen med Statoil. Avtalen mellom departementet og selskapene ble inngått samme dag. Landbeskatning i sone 3 inngikk altså i den helhetsvurderingen som selskapene foretok, og var en grunnleggende forutsetning for at Statpipe-prosjektet overhodet ble gjennomført. Landbeskatningen inngikk i en tilbudspakke fra departementet, og kunne ikke vurderes separat.

Den dokumenterte forhistorien viste etter selskapenes oppfatning at eierne var ”på marginen” da de gikk inn i prosjektet. Mellom uavhengige parter kunne da tariffen ikke vært forhandlet til et lavere nivå. Det faktiske forholdet var at det på beslutningstidspunktet også forelå et annet og enklere alternativ for håndtering av gassen, nemlig salg av denne fra produksjonsstedet til en britisk kjøper. Med en lavere avkastning enn 9,86% fra Statpipe ville det engelske alternativet blitt gjennomført i stedet.

Også senere rørledningsprosjekter bekreftet at den samlede avkastningen som var forutsatt fra Statpipe, var armlengdemessig. Det fremgikk av de respektive proposisjonene til Stortinget hvilke avkastningskrav som var lagt til grunn for disse prosjektene, og det kunne påvises at forutsatt totalavkastning aldri hadde vært lavere enn 7%. Dette tilsvarte en EK-avkastning på ca 10%. Zeepipe, som lå nærmest Statpipe i tid, hadde en avkastning til totalkapitalen på 7,8% og derved en EK-avkastning som trolig lå langt over 10%. Hensett til risikoen i Statpipe (bl.a. utfordringene ift. kryssing av Norskerenna) var det ingenting som tilsa at avkastningen her skulle være lavere.

Videre pekte selskapene på at det for hvert nytt felt som senere hadde knyttet seg til Statpipe-systemet, var gjort en konkret vurdering fra

myndighetenes side av transportløsningen fra feltet og økonomien i denne. For disse feltene måtte departementet anses å ha vurdert og akseptert tariffene på en slik måte at eventuell for høy tariff ikke kunne anses forårsaket av interessefellesskapet. Det var en uttalt politikk, jf. St.meld. nr 26 (1993-94), at nye brukere ikke nødvendigvis skulle tillates å komme inn i eksisterende infrastruktur basert på marginalkost, og at de eksisterende eierne skulle ha det insentiv som lå i muligheten for en økt avkastning ved ytterligere bruk. Når tariffene var godkjent for disse feltene, forelå det derfor en aksept for at eierne kunne oppnå en økt avkastning i forhold til de opprinnelige forutsetningene. Hensett også til at departementet hadde hatt kunnskap om den pågående skattesaken, måtte de egenskapede volumene fra de senere feltene holdes utenfor ved beregning av fravikelsene.

Oljeskattekontorets anførsler

Det forelå en konstatert uenighet mellom kontoret og selskapene mht. spørsmålet om hvorvidt tariffen i sone 3 skulle vurderes isolert eller som en del av den samlede avkastningen i Statpipe. I Oljeskattenemndas vedtak var det primært sett hen til lønnsomheten i sone 3, men likevel slik at det var lagt til grunn at den samlede lønnsomheten i anlegget var akseptabel. Etter kontorets oppfatning hadde spørsmålet om hvorvidt sone 3 skulle vurderes separat, ikke betydning fordi Oljeskattenemndas skjønn ville stå seg uansett. Kontoret valgte derfor å knytte vurderingen til den samlede avkastningen, men uten at dette kunne tas til inntekt for at dette temaet var det prinsipielt riktige.

For det tilfelle at Klagenemnda skulle mene at spørsmålet om isolert eller samlet vurdering var av betydning for avgjørelsen, pekte kontoret på at Høyesterett ikke hadde uttalt seg direkte om spørsmålet. Det var imidlertid anført fra selskapenes side at det ikke forelå skønnsgrunnlag for sone 3 fordi avkastningen i alle soner sett under ett var armlengdemessig, uten at dette ble vektlagt av retten. Etter kontorets oppfatning fulgte det av vanlig armlengdeteori og praksis at det som utgangspunkt måtte fastsettes en markesmessig tariff for hver sone. En samlet vurdering ville innebære at en tjenestekjøper måtte betale høyere pris for én tjeneste (sone 3) fordi tjenestetilbyderen var misfornøyd med de avtalte vilkårene vedrørende andre tjenester (sonene 1, 2 og 4). Tariffavtalen fastsatte separate tariffer for hver av sonene fordi det var snakk om fysisk og funksjonelt avgrensede tjenesteytelser. Prinsipielt var det best i samsvar med grunnleggende

armlengdeprinsipper å fastsette verdien av ytelsene i sone 3 ut fra disse tjenestenes art, funksjoner og risiko.

Under forutsetning av en samlet vurdering var kontoret for det første uenig med selskapene i at en beregnet avkastning kunne legges til grunn som en nedre grense for selskapenes avkastningskrav for Statpipe-prosjektet. Beslutningsgrunnlaget i 1981 var ikke klart. Vitneforklaringer og annen dokumentasjon som ble innhentet i forbindelse med rettssaken, ga støtte for at den opprinnelige forventningen om en EK-avkastning på 10% ble nedjustert av sentrale aktører. Selskaper som ikke var i skatteposisjon og derfor ikke kunne dra umiddelbar nytte av fradragene som Statpipe-investeringene ga opphav til, måtte åpenbart ha lagt til grunn et lavere avkastningskrav. Det måtte også vektlegges at Statpipe var et infrastrukturprosjekt. Dokumentasjonen viste at selskapene hadde lagt vekt på strategiske hensyn og en forventet lav risiko ved investeringen. Etter kontorets oppfatning måtte fokus være ikke bare på selskapene som trakk seg fra Statpipe, men også på selskaper som kom til eller som økte sin eierandel slik at prosjektet kunne bli realisert. Etter kontorets syn hadde det begrenset relevans for den foreliggende saken hvilken avkastning som var forutsatt i andre rørledningsprosjekter. For de fleste andre rørsystemer var det også slik at de fullt ut befant seg i sokkelregimet slik at en eventuell overpris da uansett ble fanget opp av sokkelbeskatningen. Avkastningskrav kunne også være ulike ift. prosjektenes størrelse, og for et stort prosjekt som Statpipe var ikke bare prosentvis men også kronemessig avkastning relevante størrelser.

I forhold til spørsmålet om hvorvidt også senere tilkoblede felt skulle omfattes av skjønnsutøvelsen, viste kontoret til at Høyesterett ikke hadde gjort reservasjoner mht. hvilke felt som skulle omfattes av det nye skjønnnet. Tariffastsettelsen ved senere felttilkoblinger bygde i hovedsak på de opprinnelige tariffene fra 1981, og armlengdesvikten måtte anses å ha blitt videreført ved fastsettelse av tariffene for nye tilkoblinger. Skjønnnet innebar at selskapene fikk beholde en del av mertariffen for disse senere tilkoblingene i samme forhold som for de opprinnelige feltene.

Rammene for skjønnsutøvelsen var at tariffen ikke måtte gi så lav avkastning at anlegget aldri ville ha blitt bygget, men heller ikke så høy at uavhengige skipere ville valgt andre løsninger. Opplysningene i saken ga ikke grunnlag for en nøyaktig påvisning. Tariffmodellen som Oljeskattenemndas vedtak bygde på, tok sikte på å gi en EK-avkastning i

sone 3 på 10%. Den skjønnsmessig fastsatte reduksjonen på 55% ga etter kontorets beregninger en avkastning fra hver av sonene og samlet på minst 7%, og måtte anses som rimelig og robust.

Klagenemndas vurdering

På bakgrunn av Høyesteretts dom mente Klagenemnda at målet for skjønnnet var å finne en armlengdes tariff i sone 3 ved å vurdere avkastningen i denne sonen isolert. Ved skjønnsutøvelsen kunne man ikke holde utenfor de senere felttilknytningene. Oljeskattenemndas skjønn vedrørende sone 3 tilfredsstilte eiernes forutsatte avkastningskrav på 10%, og nemnda trengte da ikke ta stilling til om dette representerte noen nedre grense. Skjønnresultatet fremsto som rimelig og forsvarlig, og ble derved fastholdt.

Saken ble brakt inn for domstolen. Staten ble frifunnet ved Oslo tingretts dom av 7. mars 2009, som ble stadfestet av Borgarting lagmannsrett 26. april 2010. Selskapenes anke ble ikke tillatt fremmet for Høyesterett.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder endringsvedtak av 11. november 2005 hvor Oljeskattenemnda på bakgrunn av Høyesteretts dom i Statpipe-saken skjønnnet over en armlengdetariff i Statpipe sone 3, jf skatteloven (sktl.) 1911 § 54 første ledd, jf sktl. 1999 § 13-1. Spørsmålene i saken gjelder hvilke forutsetninger som skal danne grunnlag for fastsettelsen av armlengdetariffen. Tariffen skal fastsettes slik den ville ha vært fastsatt mellom uavhengige parter på den tiden rørsystemet ble etablert, gitt landbeskatning i sonen. Det viktigste spørsmålet er om avkastningselementet i tariffen skal utmåles slik at avkastningen i rørsystemet vurderes separat for sone 3, eller om den skal vurderes samlet for alle 4 soner slik at det ved skjønnnet over avkastningen i sone 3 også skal kompenseres for forventet lavere avkastning i sone 1, 2 og 4. I tillegg er det reist enkelte spørsmål av mer beregningsmessig karakter.

Klagenemnda tar utgangspunkt i de anvisninger Høyesterett gir i Statpipe-dommen (Rt. 2003 1324). I avsnitt 66 heter det:

Tariffen for beregning av vederlaget til Statpipe for bruk av anlegget inneholder to elementer. Det ene er knyttet til de løpende omkostningene ved drift av anlegget, som fullt ut skal refunderes Statpipe gjennom betalingen fra brukerne. Det annet er knyttet til størrelsen på de investeringer som Statpipe-eierne har gjort. Her

inngår blant annet faktorer knyttet til kroneverdi/inflasjon. Jeg fremhever at man i dette elementet av tariffen også finner "the capital cost factor" på 0,227 – altså 22,7 % pr år – som både skal dekke tap som følge av verdifall på anlegg og rørledninger, og etter det opplyste også skal gi eierne en avkastning på egenkapitalen på 10 % årlig etter skatt.

I avsnittene 69-71 uttaler Høyesterett:

I Agip-dommen, Rt 2001 1265, uttalte førstevoterende med tilslutning fra de øvrige dommere at armlengderegelen i skattelovens § 54 første ledd i prinsippet var uttrykk for det samme som fremgikk av OECD's "Retningslinjer for interntprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter". Det ble i dommen påpekt at disse retningslinjene foreskriver flere metoder som kan benyttes ved armlengdevurderingen. Når Klagenemnda i den saken ikke hadde sammenlignet prisene i den aktuelle transaksjonen med prisene i ukontrollerte transaksjoner – mellom uavhengige kontraktsparter – basert på markedsvilkår, hadde det sin årsak i at generelle markedsvilkår ikke var tilgjengelig i noen større utstrekning. Dette er også situasjonen i vår sak. Selv om den type anlegg Statpipe bygget, ikke var enestående i Nordsjøområdet, er det vanskelig å finne eksempler til illustrasjon av et eventuelt marked med uavhengige aktører. Bortsett fra mer alminnelige betraktninger om sammenhengen mellom investeringer, risiko og driftsomkostninger på den ene side og vederlag på den annen, er det uten en slik forankring heller ikke lett å ha noen oppfatning om hva vilkårene ville ha blitt i et slikt tenkt marked.

Når jeg har kommet til at vilkårene i § 54 første ledd første punktum er oppfylt, skyldes dette de særlige forhold rundt fastsettelsen av tariffen for sone 3 som jeg har vært inne på. Det er jo nettopp denne del av tariffen som senere har gitt seg utslag i den inntektsforskyvning som ligningsmyndighetene har reagert på. Det må kunne reises spørsmål om hvorfor tariffen for sone 3 ikke ble endret etter at det ble klart at Statpipes inntekter i denne sonen ikke ville bli sokkelbeskattet, og at skatten derved ville bli langt lavere enn den forutsetning tariffen bygget på. Holdt man fast på kravet om 10 % årlig avkastning på egenkapitalen etter skatt, ville en klart lavere inntekt – og tilsvarende reduksjon av tariffens faktor på 0,227 % - ha vært tilstrekkelig til å oppfylle denne forutsetningen. Når dette ikke ledet til noen slik reduksjon, er det vanskelig å se noen annen forklaring enn at ingen av de deltakende selskaper fant noen grunn til å foreta seg noe. Og en naturlig årsak til dette er at de befant seg på begge sider av kontraktsforholdet, både som fremtidige brukere av anlegget og som eiere.

Mellom to uavhengige parter ville det ha vært en interessemotsetning som normalt hadde ført til krav om at tariffen ble endret. Dermed ville deltakernes egenkapitalavkastning ha blitt brakt i overensstemmelse med forutsetningene, og med det som gjaldt i de øvrige sonene. En slik naturlig interessemotsetning manglet i dette tilfelle. Jeg tilføyer at de oljeselskapene med gassproduksjon i området som kom til å bli brukere av anlegget uten å være deltaker, ikke tok del i utarbeidelse av tariffen.

Videre heter det i avsnitt 88:

Jeg har allerede vist til at ligningsmyndighetenes begrunnelse for å fravike selskapenes selvangivelser er at tariffen i sone 3 ikke er akseptert som uttrykk for et armlengdemessig vederlag. Når ligningen oppheves, vil denne mangel da riktigst kunne repareres ved at tariffen ved skjønn bringes i overensstemmelse med det som ville ha vært et balansert vederlag mellom uavhengige kontraktsparter. Den skjønnsmodell som er brukt ved ligningen, gir ikke noen naturlig plass for det moment som må stå sentralt ved en armlengdevurdering; det må tas utgangspunkt i situasjonen den gang da tariffen ble etablert. Jeg viser videre til at bruken av en armlengdetariff ved ligningen vil gjenspeile en overgangsverdi som sannsynligvis representerer en mer pålitelig verdi enn den fordeling av oppnådd salgspris som ligningsmyndighetene har foretatt, og som bygger på gassens verdi ved overgangen av sone 2 til sone 3, altså på et stadium i prosessen hvor det ikke foreligger noen markedsverdi og dermed heller ikke noen sikre holdepunkter for en verdifastsettelse. Med en justert tariff vil verdiskapningen i sone 3 ikke variere med den til enhver tid gjeldende salgspris for de fraksjonerte produkter, slik som ved den modell som ligningsmyndighetene har valgt. Og en slik tariff tar heller ikke opp i seg noen del av den ressursrenten ved utvinning av gass som fullt ut er ment å være gjenstand for sokkelbeskatning. Den skjønnsmodell som § 54 første ledd tredje punktum gir anvisning på, fremstår derfor i dette tilfelle både som en naturlig og som en noenlunde praktikabel fremgangsmåte når ligningsmyndighetene skal foreta sitt skjønn.

Det som her er sitert fra Høyesteretts dom, viser etter Klagenemndas mening at det ved ny ligning skal foretas et skjønn for sone 3, og at resultatet ikke kan bli det samme som om skjønnen ikke ble foretatt. Målet med skjønnsutøvelsen er å bringe avkastningen i sone 3 ned på nivå med det som ville vært et balansert vederlag mellom uavhengige kontraktsparter i sonen.

At målet for skjønnen er å finne en armlengdes tariff i sone 3 ved å vurdere avkastningen i denne sonen isolert, styrkes av at det er tariffen i sone 3 som har det sentrale fokus i saken. Det er i denne sonen tariffen er konstatert ikke å være armlengdes, fordi eierne ikke justerte kapitalfaktoren i tariffformelen etter at landbeskatning ble bestemt i sonen.

Opprinnelig var det kun tre felter som var oppdaget og som det var aktuelt å koble til rørsystemet. Senere har nye felter blitt funnet og knyttet til rørsystemet. For disse er det gjennomført egne tariffavtaler og godkjennelser. Selskapene har anført at kun de opprinnelige feltene kan omfattes av skjønnen, fordi feilen som medfører skjønnsadgang bare hefter ved saksbehandlingen for godkjennelsen av de tre opprinnelige feltene.

Slik Klagenemnda ser det, ble basisforutsetningene for tilknytning til Statpipe lagt da systemet ble etablert. Ved senere tilknytninger har man bygget på disse basisforutsetningene. Av denne grunn kan ikke nemnda se at de senere felttilknytninger og tariffavtaler skal innebære at disse tariffer ikke skal omfattes av skjønnen.

Det er i saken tatt opp en del andre spørsmål av mer beregningsmessig karakter, eksempelvis om beregningsperioden skal være 15 eller 25 år, om kontorets eller selskapenes siste beregninger skal legges til grunn, og spørsmålet om sokkeloverføring av

reduksjonen i landtariff. Videre er det problematisert rundt spørsmålet om størrelsen på oljeselskapers avkastningskrav generelt. Enkelte selskaper har også reist særanførsler i forhold til avkastning ut fra sin egen skatteposisjon på beslutningstidspunktet.

Klagenemnda finner det ikke nødvendig å ta stilling til disse spørsmål. Den forventede avkastningen for Statpipe-prosjektets sone 3 i henhold til det foretatte skjønnet vil uansett tilfredsstillende eiernes forutsatte avkastningskrav på 10 % med god margin, også etter selskapenes egne beregninger. Nemnda legger til grunn at dette skjønnet vil være i tråd med Høyesteretts anvisning på å finne et tariffnivå som uavhengige parter ville ha fremforhandlet i landsonen, gitt landbeskatning. Nemnda behøver dermed ikke ta stilling til om 10 %-kravet var det eksakte armlengdenivået i 1981 eller om det var grensen nedad, eller eventuelt i hvilken grad et uavhengig fremforhandlet armlengdenivå i sone 3 hadde ligget lavere enn 10 %-kravet som nevnt.

Klagenemnda finner etter dette at Oljeskattenemndas skjønn er bygget på riktige fakta og forutsetninger. Skjønnsresultatet må anses som rimelig og forsvarlig. Klagen tas ikke til følge.

Avgjørelsen er enstemmig.

12 **Kjennelse 27. august 2007 Skjønnsadgang for (tidl.) Statpipe sone 3 etter etableringen av Gassled**

Fra inntektsåret 2003 skjedde det endringer i eierforholdene i Statpipe ved at dette rørsystemet og andre gjennomgående rørsystemer på norsk sokkel ble integrert og forent i Gassled. Endringen fant sted etter initiativ fra Olje- og energidepartementet, og ble utformet innenfor hovedprinsipper som var fastsatt av Stortinget. Bakgrunnen for omleggingen var en erkjennelse av at de separate transportsystemene med varierende eierstruktur, men langt på vei felles bruk, ikke ivaretok samfunnsøkonomiske hensyn¹⁸.

Prosessen ble lagt opp slik at selskapene som var eiere av de ulike rørledningene, ble anmodet om å forhandle seg frem til hvilke verdiforhold som skulle legges til grunn for etablering av det nye, felleseide rørlednings-selskapet. Forhandlingene bygde på et verdsettelsesprinsipp hvor man diskonterte fremtidige kontantstrømmer fra de ulike anleggene.

Omleggingen innebar også at staten v/Petoro fikk en økt eierandel som gradvis skulle økes ytterligere, samtidig som eierselskapene fikk forlenget sine tillatelser.

Endringen innebar også at staten med bindende virkning skulle fastsette tariffene ved forskrift. Forskriften hadde to hovedformål; for det første å etablere et nytt adgangsregime bestående av et regulert førstehåndsmarked hvor ledig kapasitet ble tildelt brukere med behov for transport, samt et annenhåndsmarked der tildelt kapasitet fritt kunne omsettes mellom brukere hvis behovene for transport endret seg. For det annet var hovedformålet å fastsette de tariffene som skulle gjelde for førstehåndsmarkedet. For Statpipe sone 3 (nå Gassled område C FSL) ble kapitalelementet i tariffen fastsatt etter en ny modell, idet man gikk over til en fast pris pr. tonn.

Spørsmålet som oppsto som følge av omleggingen, var om denne hadde betydning for den skattemessige behandlingen, dvs. skjønnsadgangen som

¹⁸ St prp nr 36 (2000-2001), Innst S nr 198 (2000-2001). Hovedbegrunnelsen for en endret eierstruktur var å oppnå en mer effektiv drift og et godt grunnlag for å videreutvikle transportsystemene på sokkelen. Departementet fremhevet også at utviklingen av gassforhandlingsutvalget og gjennomføring av EUs gassmarkedsdirektiv i nasjonal lovgivning nødvendiggjorde endring i den eksisterende ordningen for fordeling av kapasitet.

fulgte av Høyesteretts dom i Statpipe-saken. Ved Oljeskattenemndas vedtak ble det under dissens lagt til grunn at overgangen til Gassled ikke fikk betydning for skjønnsadgangen. Det dissenterende medlemmet mente at partene ikke lenger hadde den avtalerettslige handlefriheten som høyesterettsdommen og sktl. § 13-1 forutsatte.

Selskapene fremholdt at den rettslige problemstillingen etter høyesterettsdommen var om armlengdekravet var oppfylt for tariffen som ble betalt i Sone 3. Etter selskapenes oppfatning forelå det verken interessefellesskap eller inntektsreduksjon.

En pris som var bindende fastsatt av myndighetene, var ihht. OECDs retningslinjer pkt. 1.55¹⁹ å anse som en armlengdepris. Det skulle meget sterke holdepunkter til for å fravike dette utgangspunktet. Når Høyesterett i sin behandling av Statpipe-saken hadde kommet til at det kunne reises spørsmål ved armlengdemessigheten av tariffen, var dette konkret begrunnet i hendelsesforløpet i 1981. De to forholdene som ble vektlagt av Høyesterett, var for det første at selskapene i realiteten "befant seg på begge sider i kontraktsforholdet" og for det annet at departementet ville ha ansett en reduksjon av tariffen i sone 3 som helt kurant. Høyesterett så det slik at tariffen i realiteten var fastsatt av selskapene. Denne situasjonen var helt annerledes etter etableringen av Gassled. Omleggingen hadde funnet sted etter statens initiativ og var begrunnet i brede samfunnsmessige hensyn og eksterne faktorer som f.eks oppløsningen av GFU. Staten hadde klare målsettinger for prosessen som ble igangsatt, og departementet hadde en helt ledende rolle i prosessen. Det skjedde en total restrukturering av eierforhold, adkomstregime og tariffen, og tiltakene fant sted med full kunnskap om bl.a. lønnsomheten i de forskjellige rørledningsanleggene. Ikke i noen sammenheng var det gitt uttrykk for at man fant den opprinnelige realiserende avkastningen på Statpipe urimelig høy, og det fulgte også av den alminnelige insentivstrukturen som departementet videreførte, at det skulle være mulig å høste en økt avkastning ved bedre utnyttelse av anleggene. Åpenbart hadde departementet også vært kjent med de omstridte skattespørsmålene i Statpipe-saken. Høyesteretts begrunnelse for at man ikke tillot departementets rolle i 1981 særlig vekt – nemlig departementets manglende regnekapasitet – var ikke anvendelig her. Det dreide seg om en samlet, forhandlet pakke med helt andre egenskaper enn tidligere – bl.a. en betydelig forlengelse av tillatelsenes varighet – og det hadde derved ingen betydning at økonomien i Statpipe-prosjektet ble

¹⁹ Nå pkt. 1.73

videreført også etter den nye tariffastsettelsen. Tariffene som ble fastsatt i forskriften, innebar en fastsatt og tillatt lønnsomhet som ikke kunne endres av partene på egenhånd, og det var ingen holdepunkter for å anse tariffene i sone 3 som en videreføring av den tidligere tariffen.

Omleggingen i 2002 forutsatte en ny eierstruktur gjennom ombytte av eierandeler i de enkelte transportanlegg mot en ny eierandel i Gassled. Skattemessig var bytte et salg, og bytteforholdet ble fremforhandlet mellom uavhengige parter basert på antakelser om fremtidige kontantstrømmer. I den første Statpipe-saken fikk Conoco medhold i Høyesterett i at deres senere inntreden som eier i Statpipe, til en fremforhandlet markedspris basert på tilsvarende fremtidsutsikter, medførte at tariffen måtte vurderes annerledes for deres vedkommende enn for de opprinnelige deltakerne. I den foreliggende saken, der omleggingen medførte en betydelig overføring av eierandeler til staten, måtte man på tilsvarende måte legge til grunn at det var skjedd et salg til en uavhengig part. Både formelt og reelt hadde de tidligere Statpipe-eierne foretatt en skatterettslig realisasjon og deretter erverv av nye aktiva.

Omorganiseringen innebar etablering av et annenhåndsmarked for omsetning av transportkapasitet. Så langt selskapene kjente til, bekreftet prisene som var avtalt ved slike transaksjoner at den fastsatte tariffen i Område C lå innenfor det som ble ansett som markedsmessig. Når en av de opprinnelige Statpipe-deltakerne kjøpte kapasitet og benyttet denne, forelå det en fritt fremforhandlet transaksjon mellom uavhengige parter som under enhver omstendighet ikke ga grunnlag for å anse dette som egenskapede volumer.

Oljeskattekontoret pekte på at det var omstendighetene rundt etableringen av tariffen i Statpipe som var avgjørende for at Høyesterett fastslo at det forelå skjønnsadgang. OEDs formelle deltakelse i form av tariffgodkjennelsen ble i seg selv ikke tillagt betydning. For den foreliggende saken var det sentrale spørsmålet hvorvidt tariffen fra 2003 skulle anses som en ny tariff, eller som en videreføring av tariffen som ble etablert i 1981. En videreføring av det tidligere godkjente tariffnivået kunne ha skjedd enten fordi departementet mente seg forpliktet til det, eller ut fra praktiske vurderinger. Av departementets brev om godkjennelse av Gassled fremkom det følgende:

Departementet vil ikke fastsette eierfordeling eller vilkår ved en slik innlemmelse som gir lavere avkastning på foretatte investeringer enn den som etter departementets vurdering følger av den inntjening eierandelene kan forventes å gi på bakgrunn av inngåtte avtaler og forventede fremtidige avtaler.

Etter kontorets forståelse hadde ikke tariffnivået hatt en selvstendig betydning for omorganiseringen, men hadde vært et middel for å forene eierinteresser i forbindelse med denne. Ved neddiskontering av fremtidige kontantstrømmer var det utvilsomt mest praktisk å anvende de eksisterende tariffene, herunder den sone 3-tariffen som Høyesterett senere fastslo ikke var markedsmessig. Det fantes ingen opplysninger i saken som indikerte at departementet hadde foretatt en ny vurdering av 1981-tariffen. Tvert imot tydet også den beløpsmessige fastsettelsen av kapitalelementet i tariffen til kr 1 070 pr tonn på at det dreide seg om en videreføring. Ut fra regnskapstall for 2002 beregnet kontoret kapitalelementet i den tidligere tariffen til et uvektet snitt på kr 1 085 og et vektet snitt på kr 1 065. De nye tariffene ble derved til som et resultat av de gamle, og dette medførte at armlengdespørsmålet var det samme som tidligere. Til spørsmålet om interessefellesskap bemerket kontoret at kun 5% av Gassled ble eid av ikke-opprinnelige Statpipe-selskaper (statens eierandel nøytralisert).

Klagenemnda viste til at enhetsprisen som ble etablert i 1981, var lagt til grunn ved beregningen av bytteforholdet i rørsystemene og følgelig også måtte anvendes ved senere skipning. Det var derfor klart at tariffnivået i sone 3 ikke var vurdert på nytt av myndighetene i forbindelse med omorganiseringen i Gassled, og det kunne da i seg selv ikke være avgjørende at enhetsprisen nå var fastsatt i form av forskrift. Høyesteretts avgjørelse vedrørende Conoco kunne ikke få betydning for bedømmelsen. Det forelå derved skjønnsadgang for de videreførte tariffene i sonen, og skjønnsfastsettelsen måtte bli som for de forutgående årene. Volumene som ble ansett som egenskipning, måtte også omfatte kvanta som ble skipet på andre eieres reserverte kapasitet men innenfor skiperens egen eierandel.

Saken ble brakt inn for domstolen og ble behandlet sammen med saken som gjaldt Statpipe, se sak 11 ovenfor. Selskapene fikk ikke medhold i søksmålet.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om ligningsmyndighetene fra og med inntektsåret 2003 har adgang til å fravike ved skjønn det tariffdragnet som de opprinnelige Statpipe-selskapene fører opp etter betaling for såkalt egenskipning i tidligere Statpipe sone 3, nå betegnet Gassled område C FSL. Spørsmålet avhenger av om Høyesteretts avgjørelse for inntektsårene 1993 og 1994 som avgjorde at vilkårene for skjønn etter skattelovens (sktl.) 1911 § 54 første ledd (nå sktl. 1999 § 13-1) var tilstede for disse år, får tilsvarende anvendelse også for inntektsårene fra og med 2003. Avgjørende er hvorvidt selskapenes sokkelinntekt for 2003 og 2004 er redusert som følge av interessefellesskapet som besto ved Statpipes etablering i 1981.

Det er gjort gjeldende av selskapene at skjønnsadgangen ikke lenger er til stede etter at Statpipe fra 2003 ble inkorporert i et mer omfattende nasjonalt transportsystem kalt Gassled. Det synes imidlertid å være enighet om at dersom skjønnsadgang etter sktl. § 13-1 finnes å være til stede, står skjønnsutøvelsen for årene 2003-04 hovedsakelig i samme stilling som for årene 1993-02.

Selskapene har i sine anførsler understreket to forhold. For det første at omorganiseringen skjedde på initiativ fra myndighetene og at omorganiseringen medførte et ombytte av eierandeler i de ulike rørsystemer som krevet en verdsettelse etter reelle og markedsmessige forhandlinger. For det annet at staten fastsatte en tariff med bindende virkning for alle parter, ut fra brede samfunnsøkonomiske hensyn, herunder hensynet til en effektivisering av gasstransportsystemet.

Etter det Klagenemnda har forstått, var formålet med å etablere Gassled å få et mer håndterlig og praktisk system, slik at eierne og skiperne skulle få en enkelt operatør og et felles regelverk å forholde seg til for alle gjennomgående rørledninger. Et slikt formål kan ikke sees å ha betydning for skattespørsmålet.

Klagenemnda kan heller ikke se at det skal legges vekt på måten de nye eierandelene i Gassled er fastsatt på. At SDØE etter det opplyste har vært en stor netto kjøper kan etter Klagenemndas syn ikke være avgjørende. Staten hadde ikke eierandeler i Statpipe før 2003, men hadde betydelige andeler i andre rørsystemer.

Myndighetene har fastsatt den enhetspris som skal avregnes ved skipning i Gassled, men dette i seg selv kan ikke hindre skjønnsadgangen etter sktl. § 13-1. Enhetsprisen er anvendt ved beregning av bytteforholdet i rørsystemene, og må følgelig også anvendes ved senere skipning. Merknadene til § 63 i petroleumsforskriftene, samt konsesjonsbrevet for Gassled av 20.12.02 (side 5), viser at myndighetene vil respektere tariffnivå og forventet avkastning som følger av tidligere inngåtte tariffavtaler. Oljeskattekontorets beregning i klagenotatet [...] viser at den fastsatte kapitaltariffen i sonen fra 2003 er beregnet ut fra det avregnede tariffnivået før omorganiseringen. Det kan derfor anses på det rene at tariffnivået i sone 3 ikke er vurdert på nytt i forbindelse med omorganiseringen i Gassled.

Klagenemnda ser det således slik at den opprinnelige fastsatte tariffen i 1981 har blitt videreført i den nye tariffen. Det forhold som medførte at den gamle tariffen ikke ble ansett armlengdemessig, kan ikke sees å være reparert i og med omorganiseringen som skjedde i 2002/03.

Selskapene har sammenlignet sin rolle med Conocos rolle i Statpipe-saken. I Høyesteretts dom ble det lagt til grunn at Conoco sto i en annen stilling enn de opprinnelige Statpipe-eierne, fordi Conoco hadde kjøpt seg inn som eier på et senere tidspunkt, til antatt markedspris. Om Conocos situasjon heter det i Høyesteretts dom (avsnitt 104):

”Dette betyr at den ekstraordinært høye avkastning av investeringene i Statpipe-anlegget som tariffen i sone 3 innebærer, og som er grunnlaget for at tariffen tilsidesettes som grunnlaget for beskatningen av øvrige interessenter, har Conoco betalt en fremforhandlet markedspris for. Tariffen medfører altså ikke noen slik ekstraordinær lønnsomhet for Conoco som for øvrige interessenter. Under disse omstendigheter vil det etter min mening samsvare dårlig med formålet bak skatteloven § 54 om Conocos overgang fra fremmedskipper til egenskiper skulle medføre en skatterettslig likestilling med de opprinnelige deltakere, noe som ville innebære en betydelig skjerpet beskatning av selskapets inntekter ved salg av våtgassprodukter. Det hører i første omgang under ligningsmyndighetene å vurdere om Conoco ved ervervet av andelene i interessentskapet har oppnådd en fordel på grunn av den kontrakten som var inngått mellom de opprinnelige deltakere. Men dersom det legges til grunn at overdragelsen skjedde til en fremforhandlet markedspris, kan jeg vanskelig se at det kan foreligge en slik fordel.”

Etter Klagenemndas syn er selskapenes sammenligning med Conoco ikke treffende. De opprinnelige Statpipe-selskapene står i samme stilling som før omorganiseringen i Gassled, og de vil fortsatt innenfor eierandelen oppnå de fordeler som man oppnådde som opprinnelig Statpipe-eier som følge av tariffastsettelsen i 1981.

Etter dette legger Klagenemnda til grunn at det også for inntektsårene 2003 og 2004 er adgang til å fastsette inntekten ved skjønn etter sktl. § 13-1. Når det gjelder spørsmål knyttet til skjønnsutøvelsen vises til kjennelsen for inntektsårene 1993-02.

Selskapene har reist spørsmålet om skjønnet skal omfatte kvanta som skipes på andre eieres reserverte kapasitet, men likevel skipes innenfor skiperens egen eierandel. Selskapenes syn er at overdratt kapasitet mellom eierne er en armlengdetransaksjon, og at betalt tariff for disse kvanta av den grunn ikke kan overprøves etter sktl. § 13-1.

Klagenemnda vil peke på at så lenge eieren har ledig skipningskapasitet på sin eierandel, vil eieren i slike tilfelle oppnå de økonomiske fordeler som den opprinnelig høye tariffen gir ved egenskipning. I slike tilfelle vil eierens betaling av fastsatt tariff gå via Gassco/Gassled og deretter tilbake til eieren selv. Nemnda oppfatter den opprinnelige reservasjonen som at eieren lar et annet selskap disponere/leie skipningskapasiteten, og hvis denne kjøpes tilbake av eier, er det fordi eieren ønsker å anvende den selv. Dette må følgelig anses som egenskipning på lik linje med at eieren foretar den opprinnelige reservasjonen.

Klagen tas etter dette ikke til følge.

Avgjørelsen er enstemmig.

13 Kjennelse 27. august 2007 Internprising våtgass

Saken gjaldt armlengdemessigheten av selskapets salg av sin samlede produksjon av to våtgassprodukter – propan og n-butan – til et beslektet selskap. Ved ligningen ble inntekten fastsatt ved skjønn for salgene som hadde skjedd i de fire første måneder av 2002 da selskapet hadde mottatt en pris tilsvarende BPAP (British Petroleum Agreed Prices)²⁰. Inntekts-tillegget utgjorde kr 8 mill. og tilsvarte en økning på 8% i forhold til selskapets realiserte salgsinntekter disse månedene.

Påslaget ved ligningen utgjorde USD 13,5 pr tonn for propan og USD 13 pr tonn for n-butan. Fastsettelsen skjedde på grunnlag av prissammenligning med realiserte priser for uavhengige kontraktssalg ifølge lister Oljeskattekontoret hadde mottatt fra Olje- og energidepartementet. Kontoret gjorde også i noen grad bruk av avtaler som var innhentet i andre saker der disse kunne utfylle opplysningene fra OED. Under klagebehandlingen fikk selskapet tilgang til sammenligningsgrunnlaget i anonymisert form. Selskapet ble gjentatte ganger oppfordret til å legge frem opplysninger om hvilke priser det beslektede selskapet hadde oppnådd ved videresalg av våtgassen, men dette ble ikke etterkommet. Selskapet viste i denne forbindelse til at det ikke hadde tilgang til videresalgsprisene, at disse ikke var relevante for den foreliggende saken og at ligningsloven § 4-8 bare ga myndighetene rett til å anmode om, ikke kreve, at opplysningene ble fremlagt.

Selskapet fremholdt at BPAP var en markedsnotering som viste hvilke priser BP hadde oppnådd i reelle, inngåtte salgskontrakter med store kjøpere av våtgass. Noteringene var sammenlignbare med børsnoterte aksjekurser, og kjernen i saken var hvorvidt BPAP ble akseptert som en uavhengig markedsreferanse. Dersom ligningsmyndighetene gjorde bruk av opplysningene fra OED, ville dette tilsvare en tilnærmet normpris – noe som Petroleumsprisrådet eksplisitt ikke utarbeidet. Så lenge myndighetene ikke fastsatte normpriser måtte selskapene kunne forvente at markednoteringer ble akseptert som armlengdepriser. Selskapet hadde behov for forutsigbarhet i forhold til ligningsfastsettelsene, og bruk av slike

²⁰ Fra mai hadde selskapet forlatt BPAP og i stedet tatt i bruk CIF ARA som prisreferanse. For de forutgående årene da det var brukt BPAP, var selskapet varslet om at ligningen kunne bli endret i samsvar med utfallet av den foreliggende klagesaken.

referanser var den eneste muligheten som forelå for å etablere armlengdemessige priser etter CUP-metoden på det tidspunktet salgene fant sted. Prisene som var anvendt av Oljeskattekontoret, var generert i ettertid og var basert på informasjon som ikke var tilgjengelig for selskapet.

Til kontorets henvisning til et sitat fra britiske skattemyndigheter, jf. nedenfor, pekte selskapet på at dette viste at prisene kunne være både "flat" BPAP eller ligge over eller under denne. Også det følgende sitatet fra Argus International viste at flat BPAP var en relevant prisreferanse for salg av samlet produksjon:

There is no known or special formula for this price but is usually set at a market level and therefore invites little controversy. [...]

BPAP is referred to as "a selling price" as it has traditionally been used by equity producers of North Sea LPG who sell on LPG tonnes to traders or other producers, rather than actively marked the tonnes themselves.

Selskapet la videre frem en tabell som viste hvilke normpriser britiske skattemyndigheter²¹ hadde lagt til grunn over en periode på fire år; denne viste at prisen typisk ble satt til BPAP pluss 1-2 USD pr tonn. Normprisene var basert på virkelige salg, på samme måte som norske normpriser for olje. Hensett til at transportkostnadene fra Norge ville være høyere enn fra Teesside, måtte flat BPAP derved anses som markedsmessig.

Perioden på fire måneder var under enhver omstendighet for kort til å vurdere om prisene var armlengdemessige. Ved å studere Oljeskattekontorets sammenligningsgrunnlag for de forutgående 18 månedene så man at BPAP i mange av månedene ga en høyere pris enn gjennomsnittlige realiserte kontraktspriser etter OEDs lister. Avvik i den ene eller andre retning indikerte ikke over- eller underprising, men var et resultat av at BPAP var en forwardpris og at markedsprisen svingte mye. Selskapet pekte også på at kontorets sammenligningsgrunnlag bare utgjorde ca. 7% av salgene av disse produktene fra norsk sokkel²².

Selskapet mente videre at kontoret ikke i tilstrekkelig grad hadde tatt hensyn til variasjonene i markedspriser. Dette kunne vært gjort ved å utelate øvre og nedre kvartil i sammenligningsgrunnlaget. Oljeskatte-

²¹ Large Business Sector Oil and Gas, LBSOG

²² Samlet salg av propan og n-butan fra norsk sokkel var 4,4 mill. tonn. De uavhengige salgene som inngikk i sammenligningsgrunnlaget, utgjorde 0,32 mill. tonn.

kontoret hadde heller ikke tatt hensyn til at det måtte defineres et akseptabelt intervall for armlengdepriser. Sammenligning på årsbasis av selskapets gjennomsnittlige priser med realiserte gjennomsnittspriser ifølge OEDs lister viste så vel for de aktuelle fire månedene som for de tre forutgående inntektsårene at forskjellene lå mellom +0,5% og -8%. Kontoret syntes å ha en helt urealistisk forventning om at skattyterens priser skulle treffe den definerte armlengdeprisen temmelig nøyaktig.

Høyst sannsynlig var det også usikkerhet knyttet til det sammenligningsmaterialet som kontoret hadde anvendt. Den anonymiserte informasjonen var ikke tilstrekkelig til at selskapet kunne ivareta sine interesser på en fullverdig måte. En vurdering av sammenlignbarheten forutsatte at man hadde tilgang til de aktuelle salgssavtalene og at man kjente til ikke-avtalte omstendigheter rundt salgene. Den anonymiserte informasjonen indikerte at det kunne være inkludert enkelte spotsalg i sammenligningsgrunnlaget selv om det hadde vært meningen å holde disse utenfor. Heller ikke Oljeskattekontoret hadde hatt tilgang til bakgrunnsmaterialet for de dataene som var innrapportert til OED, og kontorets prissammenligning hadde derved ikke kunnet ta hensyn til viktige forskjeller som for eksempel mulige CIF-elementer i leveringsvilkår som fremsto som FOB. Ved bedømmelsen av det foreliggende kontraktsforholdet måtte det tas hensyn til langsiktigheten i forholdet, størrelsen på lastene, kjøperselskapets forpliktelse til å ta imot all produksjon, kjøpers avsetnings- og kredittrisiko mv.

Oljeskattekontoret pekte på at det fra forskjellig hold forelå ulike beskrivelser av hvordan BPAP ble fastsatt og hva den representerte; herunder at den var en kontraktspris for kjøp av våtgass fra mindre aktører i Nordsjøen. Etter kontorets oppfatning kunne den betraktes bare som et utgangspunkt for prisfastsettelse mellom uavhengige parter. Også britiske skattemyndigheter syntes å legge dette til grunn, jf. følgende sitat fra foreliggende verdsettelsesmanualer for våtgass:

Term contracts are almost invariably priced by reference to the BP agreed price (BPAP) and often include a discount, or more commonly, a premium to the base price.

Spørsmålet i den foreliggende saken var ikke om BPAP var en uavhengig markedsreferanse eller ikke, men om en ujustert BPAP representerte en armlengdemessig pris ved salg av selskapets produksjon av propan og n-butan. Kontoret foretok en sammenstilling av BPAP med gjennomsnittlige

volumveide priser fra uavhengige kontraktssalg etter OEDs lister for perioden 1999-2002. Sammenligningen viste at BPAP beveget seg i takt med de realiserte prisene, men med få unntak lå under disse. De uavhengige kontraktssalgene indikerte derfor klart at selskapets pris ikke var armlengdemessig, selv om sammenligningen var noe grov. Kontoret hadde også funnet frem til en del kontraktssalg i 2002 som baserte prisingen på BPAP, og i disse var det anvendt påslag i størrelsesorden mellom 5 og 19 USD. Dette indikerte klart at BPAP bare var et utgangspunkt for fastsettelse av pris mellom uavhengige. Volum var en viktig faktor for premien man kunne oppnå ved forhandlinger. For alle de nevnte kontraktssalgene var årsvolumene lavere enn selskapets, og selskapet burde derved være i en særlig god forhandlingsposisjon. Etter kontorets oppfatning kunne andre mulige forskjeller mellom kontraktene og forholdene for øvrig ikke forklare hvorfor selskapet bare oppnådde flat BPAP ved salg av de to produktene. På dette grunnlaget konkluderte kontoret med at det forelå inntektsreduksjon som var forårsaket av interessefellesskapet mellom partene.

I kontorets vurdering av skjønnsfastsettelsen ble det tatt utgangspunkt i de uavhengige kontraktssalgene. For propan var den aritmetiske og den volumveide snittpremien hhv. 11,60 og 14,68 USD/tonn. For n-butan var de tilsvarende størrelsene hhv. 10,57 og 14,89 USD/tonn. Påslagene som var fastsatt av Oljeskattenemnda, ble derved foreslått opprettholdt.

Klagenemnda konstaterte at videresalgsmetoden ville vært en egnet metode i den foreliggende saken, men at oljeskattemyndighetene ikke var gitt mulighet for å anvende denne. Etter en samlet vurdering fremsto OEDs lister som et godt utgangspunkt for en oversikt over hvilke priser som ble oppnådd ved salg av våtgass fra norsk sokkel. De volumveide prisene som var registrert i 1999-2002, indikerte at flat BPAP ikke representerte en armlengdemessig pris; den samlede differansen over dette tidsrommet for propan og n-butan var hhv. 6,61 og 11,46 USD/tonn. OED-listene hadde enkelte svakheter, men illustrerte at en aktør på norsk sokkel normalt ville oppnå høyere priser enn BPAP. Norske skattemyndigheter var ikke bundet av normprisfastsettelse hos britiske skattemyndigheter. Ved den nærmere vurderingen av armlengdeprisen var det best å foreta en sammenligning med kontrakter som hadde mest mulig sammenfallende karakteristika med salgene i den foreliggende saken. Dette førte til et relativt begrenset sammenligningsgrunnlag, men en utvidelse av grunnlaget ville gitt en betydelig redusert presisjon i sammenligningen.

Den begrensede datamengden tilsa at det ikke var riktig å ta utgangspunkt i medianverdier. I samtlige av de syv kontraktene det var sammenlignet med, var det anvendt påslag på BPAP. På årsbasis lå også de laveste prisene i OED-intervallet høyere enn gjennomsnittlig BPAP. Det var ikke en forutsetning for anvendelse av armlengdebestemmelsen at det kunne påvises et stort prisavvik, og avviket i den foreliggende saken var tilstrekkelig til at selskapets internpris kunne justeres. Klagenemnda fant ikke grunnlag for å endret skjønnnet som var fastsatt av Oljeskattenemnda.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder om den pris [Selskapet] har benyttet ved internt salg av propan og n-butan i perioden januar til april 2002, er fastsatt på armlengdebasis. Ved ligningen ble selskapets inntekter ved salget økt skjønnsmessig med hjemmel i sktl. §13-1. Denne bestemmelsen lyder som følger:

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

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.

Ved skjønnnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Det er på det rene at det foreligger interessefellesskap mellom [Selskapet] og [Kjøper]. Spørsmålet i saken er om den internpris [Selskapet] har benyttet ved salgene, er markedsmessig. Det er således spørsmål om hva prisen ville ha vært dersom partene hadde vært uavhengige av hverandre.

Ved vurderingen av hvordan armlengdeprisen etter sktl. § 13-1 skal fastsettes, er de retningslinjer OECD har utgitt om internering av betydning. I Agip-dommen, Rt 2001 side 1265, la Høyesterett til grunn at § 54 i den tidligere skatteloven (nå skatteloven § 13-1) i prinsippet er et uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer, men at retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i bestemmelsen. I Ot. prp. nr. 62 (2006-2007) foreslås det å forankre OECD-retningslinjenes relevans for norsk rett direkte i et nytt 4. ledd i sktl. § 13-1. Departementet understreker imidlertid at OECD-retningslinjene er ment å være veiledende, og at det ikke dreier seg om bindende regler.

Spørsmålet i foreliggende sak er hvordan armlengdeprisen skal beregnes. OECDs retningslinjer gir anvisning på forskjellige beregningsmetoder som kan brukes for å finne den konkrete armlengdeprisen. I foreliggende sak er det etter Klagenemndas syn særlig CUP-metoden ("Comparable Uncontrolled Price") og videresalgsmetoden som peker seg ut som aktuelle metoder.

Sistnevnte metode tar utgangspunkt i den prisen varen eller tjenesten selges videre for til et uavhengig foretak. Fra videresalgsprisen trekkes ut en passende bruttofortjenestemargin, som tilsvarer det uavhengige videreselgere oppnår.

Slik Klagenemnda ser det ville videresalgsmetoden vært en egnet metode i foreliggende sak. Imidlertid har [Selskapet] ikke gitt oljeskattemyndighetene opplysninger om videresalgsprisene for produktene fra [Kjøper] til tross for at Oljeskattekontoret med hjemmel i ligningsloven (lignl.) § 4-8 har etterspurt slike opplysninger. Klagenemnda må derfor konstatere at oljeskattemyndighetene ikke er gitt mulighet til å anvende videresalgsmetoden i denne saken.

[Selskapet] hevder at prisreferansen BPAP representerer armlengdes pris for selskapets salg av propan og n-butan. Selskapet bruker prisreferansen BPAP uten påslag som internpris.

Klagenemnda registrerer at det er ulike oppfatninger om hvordan BPAP fastsettes og hva den representerer. Selskapet har ikke gitt opplysninger som kan underbygge at BPAP uten påslag fastsettes for eksterne salg som er sammenlignbare med det interne salg som selskapet foretar.

De opplysninger om prisingen som selskapet har kommet med i den foreliggende saken er etter Klagenemndas mening svært begrensede. Spørsmålet om det er grunn til å anta at selskapets inntekt er redusert, må imidlertid også vurderes på grunnlag av de opplysningene som ligningsmyndighetene ellers har tilgang til.

Oljeselskaper på norsk sokkel er i henhold til konsesjonsbetingelsene pliktig til å innrapportere oppnådde priser ved hvert enkelt salg av våtgass til Olje- og Energidepartementet (OED) og Petroleumspriserådet (PPR). OED benytter disse dataene som grunnlagsdata, og utarbeider kvartalsvise rapporter til PPR, som skal ta stilling til hvorvidt det skal fastsettes normpriser for våtgass.

For å gjøre salgene sammenlignbare, systematiseres salgsdataene i gruppene internsalg, kontraktssalg og spotsalg. Dersom salgene har skjedd til CIF-betingelser, korrigeres CIF-prisen for å komme frem til FOB-pris. I gjennomsnittsberegningen brukes volumveide gjennomsnittspriser, ettersom OED er av den oppfatning at dette er den mest korrekte tilnærmingsmetoden i våtgassmarkedet.

OEDs lister over våtgass representerer derfor en god oversikt over hvilke priser som oppnås fra norsk sokkel. En svakhet ved listene er imidlertid risiko for feilregistreringer, men det er ikke sannsynlig at eventuelle feil skal slå ut systematisk i en bestemt retning. Slik Klagenemnda ser det utgjør listene derfor et godt utgangspunkt for å få en oversikt over hvilke priser som oppnås ved salg av LPG til FOB-betingelser fra norsk sokkel.

Vedlagt Oljeskattekontorets klagenotat fulgte en oversikt over volumveide gjennomsnittlige realiserte priser for propan og n-butan sammenlignet med BPAP for perioden januar 1999-desember 2002. Det fremgår av klagenotatet at gjennomsnittlige volumveide priser ved kontraktssalg av propan og n-butan ligger høyere enn BPAP over tid. Dette forholdet trekker i retning av at flat BPAP ikke representerer armlengdes pris for selskapets internsalg av propan og n-butan.

[Selskapet] har i tilsvaret anført at en prissammenligning må foretas over en lengre tidsperiode enn de fire månedene januar-april 2002, som ligningen gjelder. Dette begrunnes med at selskapet har en kontrakt av langsiktig varighet, og at prisingsmetodikken, som er basert på månedlige priser, vil kunne variere i forhold til daglige spotnoteringer. Selskapet har tatt for seg en 18 måneders tidsperiode, og velger ut tidsperioden juni 2000 til november 2001. For denne tidsperioden sammenlignes BPAP med gjennomsnittlige volumveide kontraktspriser for FOB terminal i henhold til OEDs lister for propan og n-butan. Differansen mellom BPAP og disse prisene denne perioden summerer seg ifølge selskapet til USD 66,35 pr. tonn for propan, og for n-butan blir tilsvarende differanse – USD 7,77. Den positive differansen for propan og en ikke betydelig negativ differanse for

n-butan, samt eventuelt variasjoner i differansen for andre tidsperioder, kan etter selskapets syn skyldes usikkerhet i Oljeskattekontorets tallmateriale og at selskapet har benyttet en konsistent prisingsmetodikk over tid. Selskapet mener at analysen viser at deres priser ligger godt innenfor også det som Oljeskattekontoret vurderer å være markedspriser.

Oljeskattekontoret har foretatt en prisanalyse for en periode på 48 måneder, mens [Selskapet] hevder at en 18-månedersperiode er mer passende. Klagenemnda mener at en lengre periode (48 måneder) gir et mer pålitelig vurderingsgrunnlag enn en kortere periode (18 måneder). Dersom man ser på hele 4-årsperioden under ett, ligger gjennomsnittlige realiserte priser USD 6,61 høyere enn BPAP for propan, og USD 11,46 høyere enn BPAP for n-butan.

Etter Klagenemndas oppfatning viser dette at realiserte priser for propan og n-butan ligger høyere enn BPAP.

Klagenemnda vil for øvrig bemerke at en sammenligning mellom gjennomsnittlig realiserte priser fra OEDs lister og BPAP ikke er den mest egnede metoden til å vurdere hvorvidt [Selskapets] inntekt er redusert i henhold til sktl. § 13-1. OED-listene har enkelte svakheter ved risikoen for feilregistreringer i OED og for feil i de innrapporterte tallene fra selskapene, ettersom disse sannsynligvis ikke er avstemt mot regnskapene. I tillegg benytter OED justeringer fra CIF-betingelser til FOB-betingelser, og det er mulig at dette kan gi forskjeller i forhold til hva som faktisk hadde blitt avtalt dersom salget hadde vært avtalt til FOB-betingelser. Sammenligningen med gjennomsnittlige realiserte priser er i hovedsak ment å illustrere at normalttilfellet er at en aktør på norsk sokkel oppnår høyere priser enn BPAP, og at BPAP tjener som en prisreferanse fremfor å representere en absolutt markedspris.

Ved den nærmere vurdering av armlengdeprisen ved salg av propan og n-butan, vil det etter Klagenemnds mening være best å foreta en konkret sammenligning med kontrakter som har mest mulig sammenfallende karakteristika med kontraktene som [Selskapet] har med [Kjøper].

I klagenotatet har Oljeskattekontoret vist en sammenligning av selskapets prisbetingelser med uavhengige kontraktssalg basert på BPAP FOB Teesside eller Kårstø.

Selskapet har kommet med en rekke innvendinger mot denne sammenligningen, som i hovedsak går ut på at de er usikre på om kontraktene er sammenlignbare. Oljeskattekontoret har nektet selskapet innsyn i sammenligningsgrunnlaget under henvisning til ligningsmyndighetenes taushetsplikt, jf. lignl. § 3-13. Selv om selskapet således ikke har fått innsyn i de aktuelle kontrakter, finner Klagenemnda grunn til å knytte enkelte kommentarer til sammenligningsgrunnlaget.

[Selskapet] mener at internsalgene sammenlignes mot et for tynt datagrunnlag. Selskapet antar at Oljeskattekontorets utvalg står for ca. 7 % av totalvolumet fra norsk sokkel. Videre hevder selskapet at størrelsen på årsvolumene i tabellen indikerer at kontoret har tatt utgangspunkt i spotsalg ved sammenligningen.

Våtgassvolumene som selges fra norsk sokkel blir av OED først delt inn i tre grupper; åremålssalg, opsjonssalg og frittsalg.

Åremålssalg er langsiktige kontrakter (typisk 15 år) som omfatter kun etanleveranser fra Kårstø, LPG-mix fra Sture og store deler av våtgassvolumene i Vestprosess. Disse kontraktene ble inngått i sin tid med industrien i Bamble til gunstige priser for kjøper.

Opsjonssalg er salg av etan fra Ekofisk-området, og disse avtalene oppsto som følge av at man opprinnelig hadde pålegg om å ilandføre petroleumsproduktene fra Ekofisk til Norge. Disse kontraktene opphører i 2007.

Det resterende volumet er frittsalg, og utgjør den desidert største gruppen av disse tre. Denne gruppen inneholder salg av propan og n-butan.

For 2002 utgjorde totalt volum av LPG cirka 4,4 mill. tonn, mens frittsalgene utgjorde 4,2 millioner av disse.

Frittsalgene kan igjen kategoriseres i internsalg, spotsalg og kontraktssalg. I 2002 fordelte frittsalgene seg som følgende:

	<i>Volum</i>	<i>Fordeling</i>
Spot	1 159 386	27,47 %
Kontrakt	1 081 074	25,62 %
Internt	1 979 941	46,91 %
Totalt	4 220 401	100,00 %

Utvalget som [Selskapet] blir sammenlignet med i klagenotatets tabell 1, har et totalt volum på 316 000 tonn, som tilsvarende cirka 29 % av samlede kontraktssalg. Årsaken til at andelen ikke er høyere enn dette, er at de øvrige kontraktssalgene ikke er basert på BPAP som prisreferanse, og at de skjer til andre vilkår enn [Selskapets] salg ved at leveransene er til CIF-betingelser, andre terminaler enn Kårstø/Teesside og lignende.

Klagenemnda er enig i at det bør tas utgangspunkt i et størst mulig tallgrunnlag for å sammenligne [Selskapet] med andre uavhengige parter, men det må stilles et krav til presisjonen i hva som benyttes som sammenligningsgrunnlag. Oljeskattekontorets utvalg er gjort ved å velge kontrakter som er mest mulig sammenlignbare med selskapets kontrakter. I selskapets tall på ca. 7 % er det tatt med opsjons/åremålssalg i tillegg til frittsalgene, samt kontraktssalg med andre prisreferanser enn BPAP, salg til CIF-betingelser justert til FOB-betingelser, andre terminaler enn Kårstø og Teesside etc. Et slikt sammenligningsgrunnlag ville redusert presisjonen i sammenligningen betydelig.

Den foretatte sammenligningen har tatt utgangspunkt i de sammenlignbare kontrakter som foreligger. Dette er etter Klagenemndas syn et tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag. For øvrig bemerkes at spotsalg ikke er inkludert i sammenligningsutvalget.

[Selskapet] har i tilsvaret vedlagt normpriser for propan og n-butan fra britiske oljeskattemyndigheter, som ligger mellom BPAP - USD 1,50 og BPAP + 5,00 for propan, og mellom BPAP og BPAP + USD 3,50 for n-butan i perioden 1999 – april 2002. Nivåene på britiske normpriser kan etter selskapets syn sannsynliggjøre at en flat BPAP representerer en armlengdemessig pris for propan og n-butan for [Selskapet].

Klagenemnda vil bemerke at norske skattemyndigheter ikke er bundet av normprisfastsettelser hos britiske skattemyndigheter, og vil påpeke at det for øvrig foreligger flere momenter i de britiske normprisene som ikke er klarlagt, herunder hvordan normprisene er beregnet og om de gjelder for alle selskaper og alle terminaler.

[Selskapet] har i tilsvaret også anført at Oljeskattekontoret ikke har hensyntatt intervaller i skønnsfastsettelsen. Selskapet siterer fra OECDs retningslinjer pkt. 1.45 og 1.48 der det slås fast at en eller flere internprismetoder kan gi et intervall av resultater, og dersom den aktuelle internprisen ligger innenfor dette intervallet skal det ikke foretas noen justering.

Slik Klagenemnda forstår selskapets argumentasjon, er det ikke grunnlag for å si at det ikke har blitt hensyntatt intervaller i kontorets forslag til skjønn, jfr. tabell 3 i klagenotatet. Selskapets salg er sammenlignet med syv ulike uavhengige kontrakter der prisen varierer mellom BPAP + USD 10 og BPAP + USD 19 for propan, og mellom BPAP + USD 7,50 og BPAP + USD 19 for n-butan. Disse intervallene gir uttrykk for en armlengdemessig pris for [Selskapet]. Ettersom selskapets priser ligger lavere enn dette intervallet, har Oljeskattekontoret i samsvar med OECDs retningslinjer foreslått en justering av internprisen.

[Selskapet] har videre anført at det må tas hensyn til medianverdier. Ved å fjerne de 25 % høyeste og 25 % laveste i utvalget, vil man etter selskapets mening få et fornuftig sammenligningsgrunnlag.

Klagenemnda kan ikke se at det vil være riktig å ta utgangspunkt i medianverdier i en sammenligning som den foreliggende. I tilfeller der det opereres med et stort data-grunnlag, eller det er stor spredning i dataene, kan det for statistiske formål være hensiktsmessig å benytte medianverdier. I tilfeller der datagrunnlaget er begrenset, vil fjerning av halvparten av datagrunnlaget kunne virke uheldig inn fordi en reduserer mangfoldet i datamengden. Hensikten med medianverdier/kvartiler er å glatte datautvalget ved å fjerne "ekstremverdiene". Ved å benytte et gjennomsnitt av syv kontrakter vil det oppnås en slik glatting, ved at hver enkelt kontrakt tilordnes en syvendedels vekt, jfr. tabell 3 i klagenotatet.

[Selskapet] har i tilsvaret beregnet den prosentvise forskjellen mellom BPAP og gjennomsnittlige realiserte priser i henhold til OEDs lister. Denne svinger mellom -5,5 % og 0,5 % for propan, og mellom -1,7 % og -8,2 % for n-butan. Beregningen er gjort for enkeltperiodene 1999, 2000, 2001 og januar 2002-april 2002. Etter selskapets syn viser de prosentvise avvikenenes størrelser at kontorets presisjonsnivå er urealistisk høyt, og at deres priser ligger innenfor et akseptabelt nivå i forhold til "Oljeskattekontorets referansepriser".

Klagenemnda vil her vise til Agip-dommen, hvor Høyesterett uttaler:

Det er etter retningslinjene ikke et vilkår for justering at prisforskjellen er vesentlig eller klar. Men en prisforskjell må det være.

Klagenemnda vil bemerke at et gjennomsnitt fra OEDs lister over priser ikke nødvendigvis representerer en armlengdemessig pris for alle selskaper. Hva som er en armlengdemessig pris beror på en individuell vurdering av hvert enkelt selskap, og er avhengig av betingelsene i den enkelte kontrakten. Dersom man sammenligner BPAP med den laveste prisen i intervallet, gir dette følgende prosentvise avvik:

Propan	Pris	Gj.sn. BPAP	Differanse	Prosentavvik
jan-april 02	197,25	187,25	10	5,34 %
2001	241,54	231,54	10	4,32 %
2000	292,17	282,17	10	3,54 %
1999	175	165	10	6,06 %

N-butan	Pris	Gj.sn. BPAP	Differanse	Prosentavvik
jan-april 02	176,63	169,13	7,5	4,43 %
2001	217,38	209,88	7,5	3,57 %
2000	284,46	276,96	7,5	2,71 %
1999	159,33	151,83	7,5	4,94 %

Dersom man sammenligner med den høyeste prisen i intervallet, gir dette følgende prosentvise avvik:

Propan	Pris	Gj.sn. BPAP	Differanse	Prosentavvik
jan-april 02	206,25	187,25	19	10,15 %
2001	250,54	231,54	19	8,21 %
2000	301,17	282,17	19	6,73 %
1999	184	165	19	11,52 %

N-butan	Pris	Gj.sn. BPAP	Differanse	Prosentavvik
jan-april 02	188,13	169,13	19	11,23 %
2001	228,88	209,88	19	9,05 %
2000	295,96	276,96	19	6,86 %
1999	170,83	151,83	19	12,51 %

Klagenemnda legger etter dette til grunn at det foreligger et avvik mellom intervallet og BPAP som er tilstrekkelig til at selskapets internpris kan justeres i medhold av sktl. § 13-1.

Selskapets inntekt fra internt salg av propan og n-butan i perioden januar til april 2002 må etter dette fastsettes ved skjønn. Klagenemnda finner ikke grunnlag for endre det skjønn som er foretatt av Oljeskattenemnda ved ligningsbehandlingen.

...

Selskapet har ikke fått medhold i sin klage.

Kjennelsen er enstemmig.

14 **Kjennelse 24. september 2007 Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land**

Se innledningsavsnittet til sak 7.

Den foreliggende saken gjaldt klassifisering etter petrsctl. § 3 d av et dataprogram kalt 3PM som var utviklet av Gassco for bruk på Kårstø. I selvangivelsen hadde selskapet ført sin andel av utviklingskostnadene til sokkelgrunnlaget. Ved ligningsbehandlingen ble investeringen henført til landgrunnlaget.

Under klagebehandlingen endret selskapet sin påstand til en fordeling på hhv. 79,57% til sokkel og 20,43% til land. Dette var i henhold til anbefaling fra Gassco, som hadde beregnet fordelingsnøkkelen basert på aktiviteten i hhv. sokkel- og landvirksomheten på Kårstø-anlegget. Selskapet fremholdt at 3PM var utviklet for å planlegge maksimal kapasitetsutnyttelse. Den grunnleggende filosofien for Kårstø-anleggene var leveranse av tørrgass i henhold til bestillinger, maksimering av våtgassmengdeuttak og maksimering av kvalitet på våtgassmengder. 3PM var derved en modell for å styre det totale anlegget, uavhengig av hvilket skatteregime de forskjellige delene tilhørte.

Oljeskattekontoret var ikke enig i anbefalingen fra Gassco. Bakgrunnen for utviklingen av 3PM var å øke produksjonen i fraksjoneringsanlegget på Kårstø, som var ansett som landvirksomhet. At utviklingen samtidig medførte en økt utnyttelse av kapasiteten i rørledningssystemet Gassled, var etter kontorets oppfatning bare en indirekte konsekvens av den økte utnyttelsen av fraksjoneringsanlegget. Kostnadene kunne sammenlignes med investeringer i direkte utvidelse av landanlegget, og måtte derved henføres til land.

Klagenemnda viste til opplysninger fra Gassco om at dataprogrammet var utviklet for å redusere flaskehalser i fraksjoneringen på land. Økt gjennomstrømming i rørledningen var bare en bieffekt av dette. Anlegg for bearbeiding av petroleum var iht. petroleumsskatteforskriften ikke en del av rørledningen. Investeringen måtte derved henføres til landgrunnlaget.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt investeringer foretatt i det egenutviklede dataprogrammet Gassled-3PM skal fordeles mellom sokkel og land ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget for netto finansposter, eller om investeringene i sin helhet skal henføres til land.

Klagenemnda legger til grunn at Gassled-3PM er en styrings-/optimeringsmodell for Kårstø, som er et fraksjoneringsanlegg for videre bearbeiding av petroleum. Gassco har i brev av 31. august 2006 opplyst at 3PM er utviklet for å redusere flaskehalser i fraksjonering på land. At gjennomstrømningen i rørledningen øker, er slik Klagenemnda ser det, kun en bieffekt av reduserte flaskehalser i fraksjoneringen på land, uten at kapasiteten i rørledningen som sådan økes.

Av § 8, 2. ledd i petroleumsskattelovens forskrift av 30. april 1993 nr 316 fremgår at anlegg for videre bearbeiding av petroleum ikke anses som en del av rørledningen.

Etter dette finner Klagenemnda at investeringen i dataprogrammet 3PM i sin helhet må henføres til landgrunnlaget ved fordeling av netto finansposter.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

15 **Kjennelse 19. november 2007 Fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land**

Se innledningsavsnittet til sak 7.

Den foreliggende saken gjaldt klassifisering etter petrsktl. § 3 d av krav på utbetaling av leteunderskudd, jf. § 3 c femte ledd. I selvangivelsen var kravet henført til sokkelgrunnlaget. Ved ligningsbehandlingen ble det sett bort fra kravet ved fastsettelsen av fordelingsgrunnlaget. Dette medførte at selskapets finanskostnader ikke for noen del kom til fradrag i sokkelinntekt.

Selskapet fremholdt at det som et rendyrket leteselskap ikke hadde noen eiendeler som ikke var relatert til sokkelvirksomhet. Hensikten med endringen av § 3 d var å hindre at finanskostnader som ikke hadde sammenheng med sokkelvirksomhet, kom til fradrag i inntekt fra slik virksomhet. Det hadde ikke vært meningen å gjennomføre en generell skatteskjerpelse på sokkelen. Den overordnede målsettingen var at fordelingsgrunnlagene skulle reflektere kapitalbindingen i ulike virksomheter. Oljeskattekontorets skjematiske tilnærming, uten vekt på formålsbetraktninger, harmonerte dårlig med intensjonen bak reglene.

Etter selskapets oppfatning kunne allokering til sokkelgrunnlaget forankres i en analogisk anvendelse av flere punkter i § 3 d tredje ledd;

- 1) pkt i) Krav på staten for påløpte fjerningsutgifter. Også slike krav var lovfestet og gjaldt utelukkende sokkelvirksomheten. Systemet var i begge tilfeller at selskapene dekket de løpende kostnadene fullt ut og at staten deretter refunderte en forholdsmessig andel av disse.
- 2) Pkt e) Utgifter til egen forskning og utvikling. Lovgiver hadde uttrykkelig fastsatt at aktiverte letekostnader skulle inngå i sokkelgrunnlaget. Selskapets kapitalbinding var den samme uansett hvilken regnskapsmessig behandling som ble valgt. Det kunne ikke ha vært lovgivers intensjon at leteselskapene måtte "ofre" sitt krav på refusjon av undersøkelsesutgifter for å oppnå fradrag i sokkelinntekt for sokkeltilknyttede renter.
- 3) Pkt g) Kundefordringer. Det var ingen grunn til at en fordring mot staten skulle behandles annerledes enn en fordring mot en kunde så lenge begge var relatert til sokkelvirksomheten.

Oljeskattekontoret viste til tidligere avgjørelser i Klagenemnda som fastslo at fordelingsbestemmelsen var en uttømmende sjablonregel. Vedrørende den konkrete posten anførte kontoret at en skatteforpliktelse ikke anses som skattemessig gjeld før den er ilignet²³, og at krav på utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter på tilsvarende måte var uvurdert inntil det var behandlet ved ligningen. Begrepet ”formuesobjekt” i § 3 d femte ledd måtte fortolkes i samsvar med de alminnelige formuesskattereglene.

Klagenemnda fastholdt ligningen. Kravet på utbetaling av leterefusjon var en betinget fordring inntil det var fastsatt ved ligningen. Det fulgte da av sktl. § 4-2 nr. 1 bokstav a at kravet ikke var et skattemessig formuesobjekt.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt selskapets krav på utbetaling av skatteverdien av leteutgifter for 2005 skal inngå i fordelingsgrunnlag sokkel, fordelingsgrunnlag land eller holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. At selskapet kan kreve å få utbetalt skatteverdien av undersøkelsesutgifter følger av petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 3 bokstav c, 5. ledd.

I petrsktl. § 3 bokstav d, 3. til 5. ledd er det gitt regler for hvilke formuesobjekter som skal inngå i fordelingsgrunnlaget. Et vilkår for at en fordring skal kunne vurderes etter denne bestemmelsen er imidlertid at fordringen har skattemessig verdi, dvs. at det er et formuesobjekt i skattelovens forstand. Det fremgår av bestemmelsens forarbeider at lovgiver valgte skattemessige – ikke regnskapsmessige – verdier, jf. Ot.prp. nr. 86 (2000 – 2001) s. 26 flg. Det følger direkte av skatteloven (sktl.) § 4-2 nr. 1, bokstav a at betingete rettigheter ikke anses som skattemessig formuesobjekt. Utbetalingskravet i foreliggende sak er betinget av at selskapets påstand blir lagt til grunn ved ligningsbehandlingen. Selskapets krav på utbetaling har således ingen skattemessig verdi før ligningen er gjennomført.

Klagenemnda finner etter dette at selskapets krav på utbetaling av skatteverdien av undersøkelsesutgifter ikke kan anses som et skattemessig formuesobjekt ved ligningen for inntektsåret 2005.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen.

Kjennelsen er enstemmig.

²³ Jf. Aarbakke, Skatt på formue 3. utg. side 75, som viser til sktl. § 39 første ledd e.

16 Kjennelse 19. november 2007 Fradrag for bidrag til et kunnskapssenter

I forbindelse med et jubileum hadde selskapet inngått en tiårig avtale om å yte bidrag til et kunnskapssenter. Senteret, som hadde som hovedformål å stimulere interessen for realfag blant unge, var etablert etter initiativ fra Universitetet og hadde offentlige eiere. Dette første året fradragsførte selskapet 80% av bidraget i sokkelinntekt og 20% i landinntekt. Ved ligningsbehandlingen ble halvparten av bidraget ansett som gave og derved ikke fradragsberettiget. For den resterende delen ble halvparten godtatt til fradrag i sokkelinntekt. I klagenotatet gikk Oljeskattekontoret inn for at fradrag måtte nektes i sin helhet, fordi bidragene i hovedsak var gavemotivert.

Fradrag for bidrag til ulike fond, institusjoner, arrangementer mv. har vært behandlet av Klagenemnda flere ganger tidligere, se Kjennelser 2000 sak 1 og 9, Kjennelser 2002 sak 2, 3, 4 og 12, samt Kjennelser 2003 sak 7 og 8.

Selskapet fremholdt at den inngåtte avtalen hadde vært av vital betydning for oppbyggingen av senteret. I henhold til avtalen skulle selskapets forretningsområder ha en sentral plass i aktivitetene, og som hovedsponsor var selskapet sikret en grundig profilering utad gjennom hele avtaleperioden. Det måtte ha en sterk formodning for seg at alt selskapet foretok seg, hadde som formål å styrke inntektsservervet. I en viss forstand dreide det seg klart nok om en gaveoverføring, men for skatteformål måtte man vurdere de rettslige og økonomiske sidene ved transaksjonen. Nettopp ved å fremstille bidraget som en gave til allmenheten kunne man oppnå et vesentlig næringsmessig formål, og gaveaspektet kunne derfor ikke skilles fra hovedformålet som var en styrket profilering av selskapet. Det var ingen forutsetning for fradragsrett at kostnaden ville gi inntektsutslag i pådragelsesåret. I norsk næringsliv hadde det i lang tid vært erkjent at rekrutteringen til realfag var mangelfull. Realfagskunnskap representerte kjernekompetansen i selskapet, og selv en marginal endring i tilgangen til relevante studier ville ha direkte betydning for virksomheten. Avtalen med kunnskapssenteret ga også rett til vederlagsfri bruk av senterets lokaler, og i forbindelse med større arrangementer ville også dette bidra positivt til profilering og rekruttering.

En meget lang praksis viste at sponsorutgifter ikke var gjenstand for hovedformålsbetraktninger med den følge at alt eller ingenting kom til fradrag, men derimot at man måtte foreta en vurdering av reklameverdien og akseptere fradrag for denne. Bemerkningen fra Total-dommen som kontoret hadde vist til (jf. nedenfor), gjaldt et helt perifert motivasjons-element, og Høyesteretts ubegrunnede uttalelse kunne ikke få gjennomslag overfor etablert praksis for sponsorutgifter. Under enhver omstendighet var det selskapets faglige vurdering i den foreliggende saken at verdien av motytelsene var minst like stor som selskapets bidrag, og det måtte derved innrømmes fradrag fullt ut. Dommen vedrørende Anton B. Nilsen ga ikke støtte for Oljeskattekontorets krav om en direkte og klar sammenheng mellom ytelse og motytelse, og verdsettelsen var ikke et spørsmål om ”takst” men måtte bero på en overordnet vurdering. Selskapets tredelte formål med ytelsene – profilering, rekruttering og arrangementsfasiliteter – gjaldt betydelige og klart næringstilknyttede effekter. Fordelingen som selskapet hadde foretatt mellom sokkel og land, var basert på en vurdering av nytte, og var også fornuftig i forhold til fordelingen av skattepliktig inntekt.

Oljeskattekontoret drøftet først hvorvidt fradragsretten berodde på en hovedformålsbetraktning eller om det skulle skje en forholdsmessig fordeling etter bidragets ulike motiver. Lignings-ABC måtte forstås slik at det skulle gis forholdsmessig fradrag, og slik var fradragsretten også forstått av Gjems-Onstad²⁴. Derimot forelå det flere avgjørelser fra Høyesterett som kunne tolkes slik at hovedformålet var avgjørende, hhv. Rt 1956/1188 (Anthon B. Nilsen; annonsekampanje som skulle fremme både reklame og næringspolitisk agitasjon), Rt 1962/133 (bilhold i arbeid som lege og for private gjøremål) og Rt. 1965/954 (Kosmos; oppføring av bygg i egen næringsinteresse contra for byens behov). Også Rt 2005/1434 (Total; utgifter til klage og prosess i skattesaker) viste til ”den alminnelig aksepterte hovedformålsbetraktning”, og Zimmer (SR 2006/264) fortolket denne dommen som en avvisning av muligheten for delvis fradrag når skattyter hadde flere formål med å pådra seg en utgift. Også Aarbakke²⁵ støttet en enten/eller-løsning. Siden de fleste rettskildene pekte i retning av en hovedformålsbetraktning, la kontoret til grunn at den foreliggende saken måtte bedømmes ut fra dette.

Kontorets generelle utgangspunkt var at næringsdrivende ikke ville yte støtte uten å forvente en motytelse av omtrent tilsvarende verdi. I den

²⁴ Norsk Bedriftsskatterett 2003 side 327

²⁵ Skatt på inntekt 1990 side 245

foreliggende saken var det imidlertid flere omstendigheter som trakk i retning av at en slik motytelse ikke hadde vært selskapets hovedformål. Bidragsavtalen var inngått i forbindelse med et jubileum i selskapet, og den var omtalt som en gave på selskapets hjemmesider og i uttalelser til pressen. Den samlede rammen for avtalen var også et betydelig beløp i forhold til vanlige sosiale investeringer i store selskaper. Kontoret var ikke uenig i at kostnader til omdømmebygging kunne fremme inntektsserverv. Profilerings gjennom arrangementer på kunnskapssenteret ville trolig være mer effektiv enn ordinær reklame. Effekten var imidlertid vanskelig å tallfeste, og selskapet hadde ikke på noen måte dokumentert sin påstand om verdien av denne. Det avgjørende måtte være at det samlede bidraget var så stort at det ikke kunne være en rimelig sammenheng mellom ytelse og motytelse. I forhold til selskapets påberopte fordel av en bedret rekruttering til realfag mente kontoret at fradragsrett forutsatte en viss sammenheng i tid, jf. Rt. 1949/912 (Folketeaterbygningen). Under enhver omstendighet var sammenhengen mellom ytelse og motytelse for fjern. En generell stimulering til utdanning innen realfag var ikke tilstrekkelig til å anse bidraget som rekrutteringskostnad for selskapet. Selskapets rett til bruk av kunnskapssenterets lokaler hadde utvilsomt en økonomisk verdi, men ikke tilstrekkelig til at det kunne få noen betydning for utfallet av vurderingen. I hovedsak fremsto bidraget som en gave, og fradrag kunne da ikke innrømmes for noen del av dette.

Klagenemnda la til grunn at sponsorutgifter var fradragsberettiget i den utstrekning de hadde reklameverdi. I dette lå det at bidraget måtte gi en berettiget forventning om en samsvarende motytelse og at det påhvile selskapet å dokumentere denne. I den konkrete vurderingen delte nemnda seg i et flertall og et mindretall. Flertallet (4 medlemmer) fant det ikke tvilsomt at bidraget hadde gitt en reklameverdi og enkelte andre fordeler for selskapet, og godtok skjønnsmessig 75% som fradragsberettiget. Selskapets forholdsmessige fordeling mellom land og sokkel ble akseptert. Mindretallet (3 medlemmer) mente at bidraget fremsto som en reklameutgift på forretningsmessig grunnlag, og at det derved måtte innrømmes til fradrag fullt ut.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder spørsmålet om [Selskapet] for inntektsåret 2005 skal gis fradrag i særskattepliktig inntekt for deler av sitt bidrag [...] til [et kunnskapssenter].

Gaver og bidrag til ideelle/veldedige formål vil som hovedregel ikke være fradragsberettigede, da de vanligvis ikke bidrar til å sikre den skattepliktige inntekt.

Avgjørende for fradragsretten er hvorvidt beløpet er pådratt til fremme av [Selskapets] sokkelinntekt, jf. petroleumsskatteloven (petrsktl.) § 5 sammenholdt med skatteloven (sktl.) § 6-1.

Klagenemnda er av den oppfatning at en sponsorutgift med reklameverdi vil kunne regnes som kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Sponsorutgifter anses for å være fradragsberettiget i den utstrekning de har reklameverdi, jf. Lignings-ABC 2005 side 916, og Gjems-Onstad Norsk Bedriftsskatterett 2003 side 327.

I dette ligger et krav om at bidraget gir selskapet en berettiget forventning om en samsvarende motytelse.

Det påhviler selskapet å dokumentere en slik samsvarende motytelse, jf. petrsktl. § 8 sammenholdt med ligningslovens § 4-3 nr. 1.

Innen nevnte rammer må grensedragningen mellom gaver som ikke gir rett til fradrag og reklame-/sponsorkostnader trekkes skjønnsmessig ut fra de konkrete forhold i saken.

Klagenemnda har ved vurderingen delt seg i et flertall og et mindretall.

Klagenemndas flertall (Magnus, Bjerke, Kobro og Tjølsen) bemerker at da bidraget ble gitt til [kunnskapssenteret], ble det markedsført av [Selskapet] som en gave. Også i referat fra konsernledelsen er bidraget omtalt som gave.

Flertallet er likevel - etter en konkret vurdering - kommet til at en vesentlig del av bidraget må kunne godtas som fradragsberettigede utgifter. [Selskapet] profileres gjennom [kunnskapssenteret] på en slik måte at det neppe er tvilsomt at det innebærer reklame for selskapet. Også andre gjenytelser tilfaller [Selskapet], jf. avtalen med [kunnskapssenteret]. Flertallet finner etter dette skjønnsmessig å kunne godta 75 % av bidraget som fradragsberettiget i næringsinntekt.

Dette medfører for inntektsåret 2005 at [tre fjerdedeler] av bidraget må anses fradragsberettiget, mens [en fjerdedel] er ikke fradragsberettiget gave.

Når det gjelder fordelingen sokkel - land har selskapet anført at [kunnskapssenteret] hovedsakelig vil profilere selskapets olje- og gassvirksomhet, og at en vurdering av nytten tilsier en allokering på 80 % av bidraget til sokkel og 20 % til land. En slik fordeling er etter det anførte også i samsvar med forholdet mellom [konsernets] driftsresultat i olje- og gassvirksomheten og øvrig virksomhet. Slik saksforholdet er fremstilt anser Klagenemndas flertall at en slik fordeling i dag ikke fremstår som urimelig, og finner at den kan legges til grunn.

Klagenemndas mindretall (Bugge Andvord, Farstad og Mørch) finner at fradrag må innrømmes i sin helhet. Mindretallet finner at bidraget til [kunnskapssenteret] er gitt for å

profilere selskapet og dets virksomhet overfor et publikum som selskapet av hensyn til sin næringsvirksomhet har en særlig interesse i å profilere seg mot. Mindretallet viser til at bidraget fremstår som reklameutgift basert på forretningsmessig grunnlag.

Klagenemnda har etter dette kommet til at selskapets klage tas delvis til følge. [...]

Kjennelsen er avsagt med slik dissens som fremgår foran.

17 Kjennelse 19. november 2007 Tidfesting av erstatningsoppgjør – ny lovgivning

En lisensgruppe mottok utbetaling av en skadeerstatning i 2004. Arbeidet med utbedring av skaden var antatt å strekke seg over en periode på 10 år. Selskapene aktiverte erstatningsbeløpet og inntektsførte det i takt med reparasjonsarbeidene. Ved ligningsbehandlingen for 2005 ble selskapenes inntekt økt med den delen av erstatningen som ennå ikke var inntektsført. Fravikelsen skjedde under henvisning til at det med virkning fra 1.1.2005 – og uten overgangsregler – var innført et skattemessig realisasjonsprinsipp.

Selskapene viste til at inntektsposten utvilsomt var innvunnet før lovendringen trådte i kraft. Etter gjeldende rett skulle tidfesting skje på opptjeningstidspunktet, og det heftet ingen feil ved den regnskaps- og skattemessige behandlingen som hadde funnet sted i 2004. Selskapets forståelse av ikrafttredelsesbestemmelsen hadde også støtte i lovforarbeidene (Ot.prp. nr. 26 (2005-2006)). Som beskrevet i proposisjonens pkt. 6.4.5 hadde departementet i høringsnotatet gått inn for at regnskapsmessige avsetninger som det tidligere var innrømmet fradrag for (jf. Shelldommen), måtte inntektsføres ved overgangen til realisasjonsprinsippet. Etter sterk kritikk fra høringsinstansene, som fremholdt at dette fortonte seg som en regelendring med tilbakevirkende kraft, kom imidlertid departementet til at det ikke var grunnlag for å kreve slik inntektsføring. På tilsvarende måte innebar Oljeskattenemndas vedtak om inntektsføring av den resterende erstatningssummen i den foreliggende saken, en tilbakevirkning. Verken formålet med lovendringen eller andre hensyn tilsa at innvunnet inntekt (erstatningsoppgjøret) skulle behandles annerledes og mindre fordelaktig enn en avsetning for fremtidige utgifter. Oljeskattekontorets henvisning til proposisjonens pkt. 6.3.5 (jf. nedenfor) var tatt ut av sin kontekst. Når flere avsnitt ble lest i sammenheng, fremgikk det at departementet unnlot å fastsette overgangsregler fordi man ikke hadde kjennskap til konkrete tilfeller hvor ulikheter mellom gammel og ny lovgivning kunne forekomme. Dette innebar ikke at departementet positivt hadde tatt stilling til behandlingen av tilfeller hvor det faktisk forekom fremskutt inntektsføring og skatteskjerpelse.

Oljeskattekontoret viste til at spørsmål som gjaldt erstatning, var behandlet særskilt i proposisjonens pkt. 6.4.4.4. Det fremgikk her at slike utbetalinger prinsipielt skulle inntektsføres på tidspunktet for den erstatningsbetingende hendelsen, men at det som en spesialløsning ble gitt anledning til å utsette inntektsføringen til størrelsen av erstatningskravet var konstatert. Kontoret var ikke enig med selskapet i at erstatningsbeløpet måtte anses periodisert i sin helhet i 2004. Den resterende saldoen representerte en utsatt inntektsføring som for de etterfølgende årene måtte vurderes i forhold til disse årenes gjeldende periodiseringsregler. Med dette utgangspunktet ble proposisjonens pkt. 6.4.5 ikke relevant. Det var betydelige og prinsipielle forskjeller mellom å reversere en allerede foretatt tidfesting og å innføre nye regler knyttet til en utsatt tidfesting. Departementets vurdering i proposisjonens pkt. 6.3.5 var aktuell for den foreliggende saken. Det fremgikk her at:

I den utstrekning forslaget om innføring av realisasjonsprinsippet kan medføre fremskutt tidspunkt for inntektsføring av visse inntektsposter i forhold til ved anvendelsen av prinsippene i regnskapsloven og hovedregelen i skatteloven § 14-4 annet ledd, kan endringen sies å innebære en skatteskjerpelse.

[...]

Etter departementets oppfatning er det [...] ikke grunnlag for å foreslå overgangsregler på dette punkt.

Departementet hadde derved positivt tatt stilling til denne situasjonen da man unnlot å gi overgangsregler.

Klagenemnda mente at den balanseføringen av mottatt utbetaling som hadde funnet sted i 2004, ikke kunne anses som en periodisering av denne delen av erstatningsbeløpet. For en slik utsatt inntektsføring måtte det i det etterfølgende året anvendes slike periodiseringsregler som gjaldt for dette året. Kravene til tidfesting som gjaldt etter den nye bestemmelsen – en ubetinget rett til utbetaling – var oppfylt idet utbetaling av erstatningen allerede hadde funnet sted.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt den del av erstatningsutbetalingen vedrørende [erstatningskravet] som selskapet mottok i 2004, men som fortsatt var balanseført i regnskapet pr. 31. desember 2005, skal følge skattereglene på utbetalingstidspunktet (regnskapsprinsippet), eller om den skattemessige behandlingen skal følge reglene som gjelder for inntektsåret 2005 (realisasjonsprinsippet).

Slik Klagenemnda ser det er problemstillingen i herværende sak et rent tidfestingsspørsmål. Ved ligningsbehandlingen for inntektsåret 2005 ble ikke erstatningsutbetalingen tilbakeført for inntektsføring med virkning for inntektsåret 2004.

Det er videre Klagenemndas oppfatning at det kun var den delen av den mottatte erstatningsutbetalingen som ble inntektsført i 2004 som kan anses periodisert i 2004. At deler av erstatningsutbetalingen ble balanseført pr 31. desember 2004 kan ikke anses som en periodisering av denne delen av beløpet, men som en utsatt inntektsføring. For etterfølgende år vil det være skattemessig korrekt å vurdere beløpet i forhold til de periodiseringsregler som gjelder for det aktuelle inntektsåret.

Det følger av skatteloven (sktl.) § 14-2, 1. ledd at det fra inntektsåret 2005 er realisasjonsprinsippet som gjelder. Fra bestemmelsen siteres:

Med mindre annet er bestemt, skal en fordel tas til inntekt i det året da fordelene tilflyter skattyteren. Fordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen.

Klagenemnda anser den balanseførte erstatningsutbetalingen pr 31. desember 2004 som en fordel som omfattes av bestemmelsen. Det er en utbetaling som er innvunnet ved at den er overført fra andre, og skal i henhold til ordlyden i sktl. § 14-2, 1. ledd annet punktum, tas til inntekt i det skattyter får en ubetinget rett til utbetalingen. I herværende tilfelle er denne betingelsen oppfylt da utbetalingen allerede har funnet sted.

Selskapet har etter dette ikke fått medhold i klagen hva angår tidfesting av erstatningsoppgjør vedrørende [erstatningskravet].

Kjennelsen er enstemmig.

18 Kjennelse 10. desember 2007 Internprising i valutapool-ordning

Konsernet hadde en flervalutapool-ordning gjennom en uavhengig bank. Ordningen gikk ut på at selskapene i konsernet plasserte sin overskuddslikviditet på rentebærende brukskontoer, samtidig som det også var mulig å gjøre låneopptrekk fra kontoene. Aggregatet av alle kontoene utgjorde en toppkonto som ble administrert av et Treasury-senter. Fra bankens side var det denne toppkontoen som representerte kundeforholdet. Kontoen var forutsatt å ha en positiv saldo og ble forrentet med LIBID -25 bp. På toppkontoen ville ett selskaps innskudd veie opp for et annet selskaps overtrekk, slik at konsernet som helhet sparte differansen mellom innskudds- og opptreksrente i markedet (såkalt samordningsfordel). Renten i poolen var LIBID -25 bp både for innskudd og opptrekk. Det norske selskapet hadde ved enkelte anledninger foretatt opptrekk fra kontoen, men var i gjennomsnitt innskyter med et betydelig beløp.

Ved Oljeskattenemndas behandling ble det lagt til grunn at selskapets inntekt var blitt redusert som følge av interessefellesskapet. Nemnda viste til Fina-dommen, der retten fant at samordningsfordelen ved captive-forsikring skulle fordeles mellom de ulike partene basert på deres bidrag til at fordelene ble oppnådd. Ut fra de daglige bevegelsene på selskapets kontoer beregnet nemnda hvilke beløp som kunne anses som forretningsmessig naturlig å ha som tilgjengelige likvider, og aksepterte renten på disse. Overskytende innskudd ble ansett som kapitalbidrag til de øvrige deltakerne og ble renteberegnet med LIBID +35 bp.

Selskapet fremholdt at konsernkontoordningen var inngått med en ekstern bank og bygde på forretningsmessige prinsipper. Ordningen ga styrings- og samordningsmuligheter på et overordnet nivå, og medførte reduserte kostnader både for konsernet og for de enkelte deltakerne. Selskapet hadde tilgang til – og hadde en rekke ganger benyttet seg av – gunstige opptreksmuligheter gjennom poolen. Selve fundamentet for ordningen var at de deltakende selskapene også plasserte sin overskuddslikviditet her. Rent faktisk hadde selskapet hatt en god likviditet, men dette berodde på gunstige oljepriser og var ikke foruberegnelig da selskapet gikk inn i ordningen. Selskapet hadde oppnådd større fleksibilitet enn hva eksterne

innskudd og lån ville ha gitt. Plasseringene hadde ingen likhetstrekk med utlån, og kunne heller ikke betraktes som langsiktig kapital idet selskapet måtte ha kontinuerlig og hyppig tilgang til midlene. Kredittrisikoen var båret av morselskapet, og kryssgarantien mellom pool-deltakerne var av formell art og medførte ingen økonomisk eksponering for selskapet. Etter selskapets oppfatning var vilkårene for tilsidesettelse etter sktl. § 13-1 ikke oppfylt.

Uansett var Oljeskattenemndas skjønnsutøvelse feil, idet ordningen måtte ses under ett. Det var ikke tatt hensyn til at selskapet faktisk hadde foretatt opptrekk til en lavere rente enn bankrente, og i markedet ville selve tilgangen til en trekkfasilitet uansett alltid ha en pris. Renten som var anvendt ved nemndas skjønn, var dessuten uoppnåelig ved tidsubestemt plassering i uavhengige banker. Fremlagte opplysninger fra tre banker viste at man iallfall ikke ville oppnådd mer enn LIBID. Brukskonti, som det var nærmest å sammenligne med i den foreliggende saken, var vanligvis ikke rentebærende i det hele tatt. Treasury hadde oppnådd LIBID +1-2 bp ved plasseringer i markedet av overskuddet på toppkontoen, og dette måtte anses som en øvre grense for beregnet renteinntekt.

Oljeskattekontoret mente at det forelå inntektsreduksjon fordi fordelene med pool-ordningen tilfalt de selskapene som foretok større opptrekk enn innskudd. En tilsvarende avtale mellom uavhengige parter kunne bare vært inngått dersom deltakerne i pool-ordningen hadde vært relativt likeverdige med tanke på bidragsevne over tid slik at avtalen ville være til gjensidig nytte. Det norske selskapet hadde en sterk innskuddsevne, og i et uavhengig forhold ville samordningsgevinsten tilfalt kapitallyteren. Kontoret var enig med selskapet i at en plassering av overskuddsmidlene i bankinnskudd ikke ville gitt en høyere avkastning enn LIBID +1-2 bp. Den faktiske transaksjonen var imidlertid ikke et bankinnskudd. Ordningen medførte en viss kredittrisiko, og dette forsterket likhetstrekkene med utlån.

Imidlertid var det etter kontorets vurdering behov for en viss justering av selve skjønnsmodellen. Selv om det ikke fikk særlig betydning for det aktuelle inntektsåret, burde denne bl.a. ta høyde for at selskapet eventuelt benyttet seg av opptrekksmulighetene. Problemstillingen dreide seg om å fastsette en felles innskudds- og opptrekksrente som skulle gjelde for alle posisjoner i ordningen, og ikke bare for innskudd som oversteg et definert forretningsmessig nivå. Avtalen mellom Treasury og banken fastsatte at

dersom toppkontoen ble negativ, skulle denne belastes med en rente lik LIBOR +25 bp. Denne marginen gjenspeilte bankens kredittrisiko, og derved også risikoen for kapitalyterne som garantister. Samtidig var det sannsynlig at selskapet ikke ville fått lån i markedet til en lavere rente enn dette. På denne bakgrunn forelo kontoret at skjønnet ble basert på en rente lik LIBID +25 bp, idet denne ville vært godtatt av uavhengige parter i et tilsvarende arrangement.

Klagenemnda viste til at spørsmålet i saken var hvordan konsolideringsgevinsten skulle fordeles mellom selskapene som foretok innskudd og opptrekk i poolen. I Fina-dommen var det lagt til grunn at samordningsfordeler måtte fordeles basert på partenes bidrag til at fordelene ble oppnådd. Etter nemndas vurdering burde innskudd og opptrekk i poolordningen prises likt og på grunnlag av morselskapets kredittrating. Renten på LIBID -25 bp ga en asymmetrisk gevinstfordeling, idet den i altfor stor grad tilgodeså selskaper med netto opptrekk og ikke ga markedsmessig kompensasjon for den kredittrisiko netto innskytere påtok seg. Det forelå derved inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet.

Klagenemnda var enig i Oljeskattekontorets forslag til skjønn. Referanserenten LIBID hensyntok at det var selskapet som styrte kontantstrømmen, mens påslaget på 25 basispunkter reflekterte prisen på kredittrisikoen som forelå i konsernet. Renten var både en gunstig opptreksrente og en rimelig innskuddsrente, slik at alle deltakere ville tjene på arrangementet.

Saken ble brakt inn for domstolen. Staten ble frifunnet ved dom i Oslo tingrett 23. mars 2009²⁶. Borgarting lagmannsrett forkastet selskapets anke ved dom 11. januar 2010²⁷. Selskapets anke ble ikke tillatt fremmet for Høyesterett.

Fra Klagenemndas bemerkninger:

Klagen gjelder hvorvidt det foreligger en inntektsreduksjon for [Selskapet] i 2003 og 2004 som følge av deltagelse i flervalutapool-ordningen som gir grunnlag for anvendelse av skatteloven (sktl.) § 13-1.

²⁶ Utv. 2009 side 817

²⁷ Utv. 2010 side 199

Bestemmelsens første ledd lyder slik:

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

Det er på det rene at det foreligger interessefellesskap mellom [Selskapet] og de øvrige selskapene i flervalutapool-ordningen. Problemstillingen er om [Selskapets] netto innskudd i pool-ordningen gir en inntektsreduksjon for selskapet, og om en eventuell inntektsreduksjon skyldes interessefellesskapet med de øvrige selskapene.

[Selskapets] påstand i klagen er at det ikke foreligger noen slik inntektsreduksjon. Til støtte for sitt syn anfører selskapet at valutapoolen er en ordinær ordning som er forretningsmessig begrunnet. Ordningen gir valutastyring og mulighet for å samordne posisjonene på overordnet nivå, i stedet for å gjøre dette i det enkelte selskap. [Konsernet] som helhet får således redusert sine kostnader ved å inngå en slik ordning.

Klagenemnda er ikke uenig i at [Konsernet] som helhet oppnår besparelse ved å konsolidere lånebehovene og likviditetsreservene i en pool-ordning. Spørsmålet er imidlertid hvordan konsolideringsgevinsten bør fordeles mellom selskapene som foretar innskudd og opptrekk. Den riktige fordeling oppnås etter Klagenemndas vurdering ved at innskudd og opptrekk prises likt og slik at morselskapets kredittrating reflekteres i renten.

I Oslo byretts dom i Fina-saken (Utv. 2000 s. 1316) - som gjaldt spørsmålet om fradrag for forsikringspremier – er det uttalt at ved armlengdevurderingen skal samordningsfordeler fordeles hos de ulike deltakerne basert på deres bidrag til at fordelene oppnås. Det siteres fra Utv. 2000 s. 1335:

Morkonsernets samordning av alle datterselskapenes forsikringsplasseringer er etter rettens mening en lik ”underliggende realitet bak kontraktsarrangementet” som OECD’s retningslinjer punkt 1.39 omtaler. Det dreier seg om en faktisk omstendighet som det er naturlig å fastholde når man skal vurdere om Finas Premier er inngått på armlengdesbasis. Det er bindingen til kontraktsmotparten, Brittany, som skal tenkes bort, ikke samordningen med de øvrige søsterselskapene.

Konsernavtalen med [Banken] innebærer at [Selskapet] plasserer sin overskuddslikviditet i forskjellige valutaer på rentebærende brukskonti i banken. Deltagerne i pool-ordningen har til enhver tid tilgjengelig en trekkfasilitet som kan benyttes ved likviditetsbehov.

Innskudds- og opptreksrenten i ordningen er lik og tilsvarer LIBID -25 basispunkter. Som fremholdt i Oljeskattekontorets klagenotat fremkommer pool-ordningens gevinst ved at et selskap som deltar i ordningen, vil få en lavere rentekostnad ved opptrekk i poolen enn dette selskap ville fått i en bank.

En felles innskudds- og opptreksrente på LIBID -25 basispunkter gir etter Klagenemndas syn en asymmetrisk gevinstfordeling. Det er de selskapene som foretar større opptrekk enn

innskudd som i all hovedsak sitter igjen med gevinsten. [Selskapet] er ikke blant disse selskapene.

Etter Klagenemndas oppfatning vil en uavhengig aktør ikke godta en lik innskudds- og opptreksrente på LIBID -25 basispunkter. Denne renten vil i alt for stor grad tilgodese dem som har behov for opptrekk og ikke gi markedsmessig kompensasjon for den kredittrisiko de innskytende selskaper påtar seg.

Klagenemnda legger etter dette til grunn at det foreligger en inntektsreduksjon for [Selskapet] som skyldes interessefellesskapet med de øvrige selskapene i pool-ordningen.

Når det gjelder fastsettelsen av inntekten for årene 2003 og 2004, har Klagenemnda kommet til et annet resultat enn Oljeskattenemnda.

Etter sktl. § 13-1 tredje ledd skal [Selskapets] inntekt fastsettes som om interessefellesskapet med konsernet ikke hadde foreligget. Utgangspunktet må således være å fastsette en rentemargin hvor eventuelle uavhengige aktører ville være tjent med å foreta både innskudd og opptrekk i en tilsvarende ordning, en margin som både er en rimelig innskudds- og opptreksrente.

Etter Klagenemndas oppfatning er Oljeskattekontorets forslag om LIBID + 25 basispunkter en rentemargin uavhengige aktører ville godtatt for å inngå et tilsvarende arrangement. LIBID som referanserente vil hensynta det forhold at det er selskapet som styrer kontantstrømmen, mens påslaget på 25 basispunkter reflekterer den kredittrisikoen som foreligger i [Konsernet]. 25 basispunkter er også det påslag konsernet må betale [banken] ved negativ saldo i pool-ordningen.

På bakgrunn av ovenstående har selskapet ikke fått medhold i klagen hva angår den skattemessige behandlingen av selskapets deltagelse i flervalutapool-ordningen. Klagenemnda fastsetter inntekten som foreslått av Oljeskattekontoret i klagenotatet, dvs at gjennomsnittlig saldo multipliseres med 50 basispunkter. Dette medfører at selskapets finansinntekt for inntektsårene 2003 og 2004 reduseres med henholdsvis kr 1 212 917 og kr 1 565 741 i forhold til Oljeskattenemndas resultat.

Kjennelsen er enstemmig.